

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

# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

Sayı/Issue: 70 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 İngilizce'dir.  
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.

---

**Yayın Türü / Publication Type:** Yaygın Süreli / Periodical

---

## 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, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye – [zinnur.bobek@istanbul.edu.tr](mailto:zinnur.bobek@istanbul.edu.tr)

### Dil Editörleri / Language Editors

**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 – [ubakkal@istanbul.edu.tr](mailto:ubakkal@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 / TABLE OF CONTENTS

### ARAŞTIRMA MAKALELERİ / RESEARCH ARTICLES

- 1 Cinsiyete Duyarlı Bütçe Algısı: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Üzerine Bir Çalışma  
*Perception of Gender-Sensitive Budgeting: A Case Study on the Aydın Adnan Menderes University*  
**Alptekin Aktakka & Recep Tekeli**
- 23 Bir Tüketim Vergisi Örneği Olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde Satış Vergisi  
*Sales Tax in the United States of America As an Example of Consumption Tax*  
**Rana Dayıoğlu Erul**
- 35 Vakıflar, Dernekler ve İktisadi İşletmelerinin Türk Vergi Kanunları Karşısındaki Durumlarının İncelenmesi  
*Reviewing the Status of Foundations (Waqfs), Associations and Their Enterprises in Turkish Tax Laws*  
**Türksoy Emen & Murat Çak**
- 46 19. Yüzyıl Osmanlı Ekonomisinde Devlet-Sermaye İlişkileri: Yabancı Demiryolları Örneği  
*The State- Capital Relations in the 19th -Century Ottoman Economy: The Case of Foreign Railways*  
**Başak Ergüder**
- 61 Bürokrasinin Kamu Harcamalarına Etkilerinin Rant Kollama Faaliyeti ile Birlikte Değerlendirilmesi  
*Evaluation of the Effects of Bureaucracy on Public Expenditure Together with Rent Seeking Activity*  
**İbrahim Keklik & Abdullah Barış**
- 70 Assessments on Compliance/Non-Compliance of the Digital Service Tax in Regard to Constitutional Principles of Taxation  
**Rabia Kılıçkaya & Öner Gümüş**
- 84 Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz  
*The Effect of Indirect Taxes on Income Distribution: An Empirical Analysis of Türkiye*  
**Büşra Özden & Hale Balseven & Fulya Çelebi**
- 105 Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Kuşaklar Teorisi Bağlamında Analizi  
*Analysis of Tax Morale and Tax Awareness in the Context of Generations Theory*  
**Mustafa Topsakal & Erdal Gümüş**

## 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 yedi defa yayımlanmıştır. Yeni ad ve tasarımıyla okurla buluşan sekizinci sayı olan 2023 yılı Kasım ayına ait 70’inci sayımızın da bilimsel/akademik yayın ilkelerine uygun şekilde süresi içinde yayımlanarak bilim ve akademi dünyasının takdir ve değerlendirmesine sunulmasından mutluluk duymaktayız.

Bu sayımızda okurlarımızın ilgisini çekeceğini umduğumuz; Alptekin Aktakka ile Recep Tekeli’nin, “*Cinsiyete Duyarlı Bütçe Algısı: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Üzerine Bir Çalışma*”; Rana Dayıoğlu Erul’un, “*Bir Tüketim Vergisi Örneği Olarak Amerika Birleşik Devletleri’nde Satış Vergisi*”; Türksöy Emen ile Murat Çak’ın, “*Vakıflar, Dernekler ve İktisadi İşletmelerinin Türk Vergi Kanunları Karşısındaki Durumlarının İncelenmesi*”; Başak Ergüder’in, “*19. Yüzyıl Osmanlı Ekonomisinde Devlet-Sermaye İlişkileri: Yabancı Demiryolları Örneği*”; İbrahim Keklik ve Abdullah Barış’ın, “*Bürokrasinin Kamu Harcamalarına Etkilerinin Rant Kollama Faaliyeti ile Birlikte Değerlendirilmesi*”; Rabia Kılıçkaya ile Öner Gümüş’ün, “*Assessments on Compliance/Non-Compliance of The Digital Service Tax in Regard to Constitutional Principles of Taxation*”; Büşra Özden, Hale Balseven ile Fulya Çelebi’nin, “*Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz*”; Mustafa Topsakal ile Erdal Gümüş’ün, “*Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Kuşaklar Teorisi Bağlamında Analizi*” başlıklı makaleleri yer almaktadır.

Maliye Araştırma Merkezi Müdürü ve Dergi Baş Editör Yardımcısı Doç. Dr. Yasemin Taşkın ile Dr. Öğr. Üyesi Zinnur Tunç, sürecin yönetiminde büyük özveri ile görev yaptılar. Maliye Bölümü öğretim elemanları 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 tashihler başta olmak üzere yayına hazırlık sürecinin pek çok aşamasında yer aldılar. Editörler Kurulu üyelerimiz önemli katkılar sağladılar. Müracaat ettiğimiz değerli akademisyenler hakem olmayı kabul ederek özenle hakemlik katkısında bulundular. Makalelerin değerli yazarları çalışmalarını toplumun istifade ve değerlendirmesine sundular. İstanbul Üniversitesi Yayınevi Ofisi yöneticileri ve tüm personeliyle daha önce olduğu gibi her türlü katkıyı sağladı. İhtiyaç halinde süratle ulaşabildiğimiz Yayınevi Ofisi görevlisi sayın Eda Kolukısa Doğru’nun adını özellikle anmak isterim.

Sürecin her düzey ve aşamasında emeği geçenlere şükranlarımı sunuyorum, eserin bilim ve akademi dünyasına yararlı olmasını diliyorum.

**Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR**  
**Baş Editör**  
**İstanbul Üniversitesi, Kasım 2023.**

# Cinsiyete Duyarlı Bütçe Algısı: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Üzerine Bir Çalışma\*

## Perception of Gender-Sensitive Budgeting: A Case Study on the Aydın Adnan Menderes University

Alptekin AKTAKKA<sup>1</sup> , Recep TEKELİ<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>SMMM, Aydın, Türkiye

<sup>2</sup>Prof Dr, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Aydın, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Alptekin AKTAKKA

E-posta/E-mail : alptekin.aktakka@gmail.com

### ÖZ

Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme, nüfusun farklı kesimlerinin değişen ihtiyaçlarını dikkate alarak kadınların ve erkekler için kamu kaynaklarına eşit ve adil erişim sağlamayı amaçlayan bir bütçeleme yaklaşımıdır. Bu yaklaşım sadece kadınlar için ayrı bir bütçe tahsis edilmesini içermemekte, bunun yerine hem erkeklerin hem de kadınların ihtiyaçlarının adil ve eşit bir şekilde karşılanmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

Küreselleşme ile bilim ve teknolojideki ilerlemeler, kamu yönetimi alanında yeni reformların ortaya çıkmasına yol açmıştır; bunlardan biri de daha etkin ve verimli bir kamu hizmetinin sağlanmasına yönelik bir tedbir olan toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemedir. Bu bağlamda, gelir ve gideri dengeleyen bütçeler sosyal politikaların uygulanmasında bir araç olarak kullanılmaktadır.

Bu çalışma, toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemeye ilişkin genel bilgileri ortaya koymanın yanı sıra, üniversitelerde çalışan personelin konuya ilişkin görüşleri hakkında fikir vermeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla, Adnan Menderes Üniversitesi öğrencileri ve personeli arasında bir anket çalışması yapılmıştır.

Sonuçlar; katılımcıların cinsiyete duyarlı bütçeleme tutumu cinsiyet açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. Kadın çalışanların erkek çalışanlara göre daha ileri derecede duyarlılık sahibi oldukları tespit edilmiştir. Katılımcıların cinsiyete duyarlı bütçeleme tutumunda yaş bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılık olduğu görülmektedir. Katılımcıların cinsiyete duyarlı bütçeleme tutumunda “sekreterler” ve “diğer tüm çalışanlar” arasında anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Cinsiyet, Bütçeleme, Eşitlik, Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme, Yüksek Öğrenim Paydaşları.

\*Bu çalışma Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde tamamlanan “Cinsiyete Duyarlı Bütçe Algısı: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Üzerine Bir Çalışma” başlıklı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

Başvuru/Submitted : 13.06.2023

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 16.08.2023

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 18.09.2023

Kabul/Accepted : 22.09.2023

Online Yayın/  
Published Online : 13.10.2023



This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)

## ABSTRACT

The gender-responsive budgeting approach takes the changing needs of diverse population segments into account and aims to ensure equal and equitable access to public resources for both genders.

Globalization and advances in science and technology have triggered new public administration reforms. Gender-responsive budgeting is one among these transformations: it is a measure adopted to ensure a more effective and efficient public service.

This study aims to reveal general information about gender-sensitive budgeting and intends to outline the views of staff members at universities vis-à-vis this issue. To this end, a survey was conducted with Adnan Menderes University students and staff.

The results revealed statistically significant differences in the gender-sensitive budgeting attitudes of the participants. Female employees displayed a higher degree of sensitivity than their male counterparts. A statistically significant age-related difference was also noted in the gender-sensitive budgeting attitudes of the participants. Secretaries and other employees were observed different attitudes towards gender-responsive budgeting, according to the study.

**Keywords:** gender, budgeting, equality, gender budgeting, higher education partners

## EXTENDED ABSTRACT

Like all living things, human beings are classified into two sexes, male and female. The natural biological differences between men and women generated the concept of gender.

Historically, women have been disadvantaged in comparison to men, partly because women are physically frailer than men. A traditional gender gap has ensued in many societies and states, where women are not accorded opportunities equal to men. This situation began to change in the first years of the 1980s when policymakers began to consider gender in their decision-making. Inequalities based on biological sex began to diminish since that time. It has been observed in recent years that women participate increasingly in social, cultural, and economic activities when gender inequalities decline, yielding superior welfare levels in countries. These observations form the basis of gender-responsive budgets (GRBs).

Governmental economic policies are increasingly criticized for failing to address their differential effects on women and men. It is now recognized that many governments adopt policies encouraging rapid development, urbanization and industrialization which result in the deterioration rather than improvement in the economic positions of women. Often, such policies cause women to be excluded from decision-making processes and government statistics do not reflect the invisible contributions of women to the economy, for example, through activities such as household work or elderly and child care. Consequently, national policies are often biased against women and do not achieve gender balance.

The present study aimed to address the concept of gender-responsive budgeting within the framework of conceptual, historical, and practical processes. It also purposed to reveal attitudes related to gender-sensitive budgeting in universities. The study was based on the assumption that gender perception is intimately associated with education and socio-cultural strata. Therefore, the study's examination of the perception of gender-sensitive budgeting at universities adopted the Aydın Adnan Menderes University as an exemplar.

This study initiative focused on probing the concept, history, and implementation processes of GRBs in universities. It used the case study methodology to characterize and analyze attitudes toward GRB at Aydın Adnan Menderes University. It assumed that the factor of gender perception was intrinsically linked to education and socio-cultural levels.

The second section of the study investigated the issue of gender-sensitive budgeting in Turkey, evaluating the budget positions and gender-sensitive budgeting of higher education institutions in Turkey.

The third and final segment of the study pertains to the findings of the survey conducted specifically for Adnan Menderes University and includes the analysis of gender-sensitive budget perception in universities.

Given the limited scope of the study, a large-scale research framework on gender-sensitive budget perception could not be created to encompass all universities in Turkey. Thus, the study was only conducted with the personnel of Adnan Menderes University.

The survey results revealed statistically significant gender-based differences in the gender-sensitive budgeting attitudes of the study's participants. Female employees evinced a higher level of sensitivity than male employees. Statistically significant age-based differences were also noted in the gender-sensitive budgeting attitudes of the respondents. Significant differences were further observed between respondents grouped as secretaries and all other employees in the evaluation of gender-sensitive budgeting attitudes based on job descriptions. The survey results also evidenced that 51.9% of the participants comprising university officials, employees, and students, opined that universities should offer equal opportunities to both women and men. In addition, most participants reported that the university should strengthen its educational curricula to increase gender sensitivity and eliminate prejudices at all education levels.

Certain recommendations for implementation are made based on this study. Activities such as seminars, radio and television programs, or public advertising campaigns should be organized to attract attention to the impact of gender-sensitive budgeting on people and on gender equality. The economic losses caused by non-gender-sensitive budgeting must be eliminated. Therefore, studies must crucially be implemented to increase the awareness of national education bodies vis-à-vis gender-sensitive budgeting in universities and schools. Advance directive activities on gender-sensitive budgeting in educational institutions should be organized to inculcate cognizance of gender-sensitive budgeting in both women and men.

## 1. Giriş

Cinsiyet kavramı kadın ve erkek arasındaki biyolojik farklılıkları ifade ederken, toplumsal cinsiyet kavramı ise kadınlarla erkekler arasındaki toplumsal ilişkileri belirli bir bağlama göre tanımlamakta, erkeklerle kadınlar ve erkek çocukları ile kız çocukları arasındaki ilişkiye ve bu ilişkinin sosyal olarak nasıl kurulduğuna işaret etmektedir. Bu nedenle toplumsal cinsiyet ile gelen roller dinamiktir; içeriği yere, zamana, topluma göre değişmektedir (T.C. Başbakanlık Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü, 2008, s.15). Biyolojik cinsiyetten farklı olarak toplumsal cinsiyet, toplumsal ve kültürel olarak belirlenen, dolayısıyla içeriği toplumdan topluma olduğu kadar tarihsel olarak da farklılaşan cinsiyet konumu ya da cins kimliğidir. Bu nedenle toplumsal cinsiyet sadece erkek ve kadın arasındaki cinsiyet farklılığını belirtmekle kalmaz, bu cinsler arasındaki eşitsizlikleri de gösterir (Ökten, 2009, s.303; Berktaş, 1996, s.16). Bu farklılık toplumsal kuralları etkilemekte ve sosyal, siyasi ve ekonomik gibi hayatın çeşitli alanlarında cinsiyetler arasında eşitsizlik yaratmaktadır.

Kadınlar tarih boyunca erkeklere kıyasla, kısmen kadınların fiziksel yetersizlikleri nedeniyle dezavantajlı konumda olmuşlardır. Birçok toplum ve devlette bu durum, kadınlara erkeklerle aynı fırsatların tanınmadığı geleneksel bir toplumsal cinsiyet uçurumuna yol açmıştır. Bu durum 1980'lerin ilk çeyreğinde, politika yapımcıların karar alırken toplumsal cinsiyeti göz önünde bulundurmaya başlamasıyla değişmeye başlamıştır. Sonuç olarak, o zamandan bu yana kadınlar ve erkekler arasındaki eşitsizlik azalmıştır (Doğan, 2012, s.2).

Son yıllarda, toplumsal cinsiyet eşitsizliğinin azaltılmasının kadınların sosyal ve kültürel hayata, ekonomiye katılımının artmasını ve ülkelerin refah seviyelerinin doğrudan yükselmesini sağladığı gözlemlenmiştir. Bu gözlemler Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçelerin (TCDB) temelini oluşturmaktadır. Günümüzde devletler, aldıkları siyasi kararların her iki cinsiyet üzerindeki olası etkilerini göz önünde bulundurarak sonuçlarını değerlendirmekte; siyasi kararları toplumsal cinsiyet eşitsizliği yaratmayacak ya da var olan eşitsizlikleri ortadan kaldıracak şekilde almaya gayret etmektedir. Siyasi kararların önemli bir yansıması olan devlet bütçeleri, toplumsal cinsiyet konularına daha duyarlı hale gelerek toplumsal cinsiyet eşitsizliğinin azaltılmasına yardımcı olabilir (Doğan, 2012, s.2).

Hükümetlerin ekonomi politikaları, kadınları ve erkekleri farklı şekillerde etkilediklerini dikkate almadıkları için giderek daha fazla eleştirilmektedir. Birçok hükümet tarafından izlenen hızlı kalkınma politikaları, kentleşme ve sanayileşmenin kadınların ekonomik statüsünde iyileşme yerine kötüleşmeye yol açtığı artık kabul edilmektedir. Bu durum çoğu zaman kadınların karar alma süreçlerinden dışlanmasına ve ev işleri, yaşlı ve çocuk bakımı gibi ekonomiye yaptıkları görünmez katkıların hükümet istatistiklerine yansıtılmamasına neden olmuştur. Sonuç olarak, politikalar genellikle kadınlara karşı önyargılı olmakta ve toplumsal cinsiyet dengesini sağlamakta başarısız olmaktadır (Al, 2002, s.1-4).

Çalışma kapsamında üniversitelerdeki toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemeye dair tutumların ortaya konması amacı güdülmektedir. Toplumsal cinsiyet algısının eğitim ve sosyo-kültürel düzey ile yakın bir ilişki içerisinde olduğu varsayımından hareket edilmektedir. Bundan dolayı çalışmada, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi örneği dikkate alınarak üniversitelerde toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme algısı incelenmektedir.

Üniversitelerde Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme kavramının incelenmesi bu araştırmanın odak noktasıdır. Araştırma, vaka çalışması olarak Aydın Adnan Menderes Üniversitesi'nde Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçelemeye (TCDB) yönelik tutumları karakterize ederek analiz etmektedir. Bu varsayımına göre, toplumsal cinsiyet algısı, eğitim ve sosyo-kültürel düzey ile içsel olarak bağlantılı bir faktör olarak görülmektedir.

Çalışmadaki birinci bölümünde Türkiye'de toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme konusu incelenmiştir. Bu bakımdan Türkiye'de yüksek öğretim kurumlarının bütçe içerisindeki durumu ve toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme açısından değerlendirilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde de Adnan Menderes Üniversitesi özelinde yapılmış olan anket çalışmasının bulgularına değinilerek üniversitelerde toplumsal cinsiyete duyarlı bütçe algısı hususundaki analizler bulunmaktadır.

Kapsam ve sınırlılıktan dolayı çalışma içerisinde toplumsal cinsiyete duyarlı bütçe algısı konusunda Türkiye'deki



tüm üniversitelerin kapsanabileceği geniş ölçekli bir araştırma çerçevesi çizilememiş ve yalnızca Adnan Menderes Üniversitesi'ndeki kişilerin üzerinde bir araştırma gerçekleştirilmesi mümkün olmuştur.

## 2. Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme

Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme, toplumsal cinsiyet eşitliği politikasını makroekonomik politika ile ilişkilendiren bir yöntemdir. Bütçelerin toplumsal cinsiyetten bağımsız olmadığını kabul etmekte ve bütçelerin hem gelir hem de harcama taraflarına uygulanmaktadır. Süreç, bütçelerin hem erkekler hem de kadınlar üzerindeki etkisini analiz ederek başlamakta ve ardından toplumsal cinsiyeti bütçeye entegre etmektedir. Kamu harcamalarında verimliliği artıran ve ilgili kesimlerin daha geniş katılımını sağlayarak demokrasiyi teşvik eden toplum odaklı bir bütçe sistemidir. Bu yaklaşım farklı bütçe sistemlerine uygulanabilir ve bütçe sonuçlarını daha yakından incelemektedir. Toplumsal cinsiyet ayrımını bütçe sürecinin tüm yönlerine dâhil etmekte ve kamu harcamalarının veya gelir yaratma yöntemlerinin kadın ve erkekler üzerindeki etkilerinin yanı sıra yaş, dini inançlar, etnik farklılıklar ve kır-kent ayrımı gibi diğer faktörleri de analiz etmektedir. Bu yöntem harcama miktarıyla değil, harcamanın hem erkeklerin hem de kadınların ihtiyaçlarını yeterince karşılayıp karşılamadığıyla ilgilidir. Harcama önceliklerinin her iki cinsiyetin değişen ihtiyaçlarına göre yeniden tahsis edilmesi önemlidir. Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelerin sadece kadınlara yönelik bütçeler olmadığını belirtmek gerekmektedir (Cansız, 2009, s.12). Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme uygulamaları, bütçenin kadın ve erkeğin önceliklerine göre eşit dağıtımını ve cinsiyet ayrımcılığının en az seviyeye indirilmesini amaç edinen bir bütçeleme uygulamasıdır (Tüğen ve Özen, 2008, s.2).

1975 Meksika Konferansı'nda toplumsal cinsiyet ayrımcılığına son verilmesi, kadınların kalkınma sürecine dâhil edilmesi ve kadınların dünya barışına katkılarının artırılması olmak üzere üç temel hedef belirlenmiştir. Bu konferansın toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme anlayışı oluşturulmasında önemli bir etkisi olmuştur (Duran ve Temür, 2018, s. 357). İkinci Uluslararası Kadın Konferansı 1980 yılında Danimarka'nın Kopenhag kentinde toplanmış ve burada eğitim, istihdam ve sağlık hizmetlerinde eşitlik ilkeleri resmi olarak kabul edilmiştir (Ergen ve Durak, 2017, s.113).

Toplumsal cinsiyete duyarlı ilk bütçe uygulaması 1984 yılında Avustralya'da gerçekleştirilmiştir (Tüğen ve Özen, 2008, s. 1). Kamu bütçelerindeki toplumsal cinsiyet ilişkilerinin analizine dayanan bütçelerin toplumsal cinsiyet eşitliğini teşvik etmek için bir araç olarak benimsenmesine ilişkin Avustralya örneği, toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelere ilişkin farkındalığın ve sonraki yaklaşımların artmasına önemli bir katkıda bulunmuştur (Tepekule, Özcan ve Kayaaldere, 2016, s. 2321).

Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme, kamu politikası ve bütçelemede toplumsal cinsiyete duyarlı yaklaşımları teşvik ederek toplumsal cinsiyet eşitsizliklerini ele almayı amaçlamaktadır. Politika ve bütçe kararları oluşturulurken her iki cinsiyetin bakış açılarının dikkate alınmasını ve hükümetlerin toplumsal cinsiyet eşitliğine yönelik taahhütlerinden sorumlu tutulmasını sağlamaya çalışmaktadır. Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme ayrıca kadınların statüsünü iyileştirmek ve dezavantajlı durumlarını ortadan kaldırmak için bütçe ve politika ile ilgili kararları değiştirmek için çalışmaktadır (Tüğen ve Özen, 2008, s. 3).

Akademi ve bilimle uğraşan kurumların uygulamalarında cinsiyete dayalı bir önyargı bulunmaktadır (Acker, 2006). Erkekler tarihsel olarak bu kurumlarda daha fazla güç pozisyonuna sahip olmuştur (Lynch, 2010). Yüksek öğretim sistemi küresel rekabet nedeniyle daha güvencesiz hale gelmektedir ve bu da bir cinsiyet önyargısına sahiptir (Jongbloed, 2012). Erkeklerin en prestijli pozisyonları işgal etme olasılığı daha yüksekken, kadınlar daha güvencesiz pozisyonlarda sıkışıp kalmaktadır (Avrupa Komisyonu. Araştırma ve Yenilik Genel Müdürlüğü, 2016). Kadınların daha baskın olduğu alanlardaki akademisyenler, erkeklerin baskın olduğu alanlardaki akademisyenlere kıyasla daha da fazla güvencesizlikle karşı karşıyadır. Bu eğilim, yüksek öğretimde tarihsel olarak var olan cinsiyetçi güç ilişkilerini sürdürmektedir (Marginson ve van der Wende, 2007).

Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinden biri toplumsal cinsiyet eşitliğidir ve kadınların güçlendirilmesinin desteklenmesi TCDB'lere ulaşılması için çok önemlidir. TCDB kurumların toplumsal cinsiyet eşitliğine ulaşmasına yardımcı olabilir, ancak tam potansiyeli konusunda hala sınırlamalar bulunmaktadır (Oppi ve ark., 2021). Akademik kurumlarda bütçede yer alan fonların dağıtımını yöneten tüm prosedür ve süreçlere toplumsal cinsiyete dayalı değer, norm ve ilişkileri dahil edip etmediklerini belirlemek için mali ve yönetsel sistemlerin incelenmesi önem arz etmektedir (Steinþórsdóttir ve ark., 2018). Özellikle kamu sektörü ve yükseköğretim kurumlarında daha fazla araştırmaya ihtiyaç duyulmaktadır (Oppi ve ark., 2021).

Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeler kadınlara özel değildir, aksine tüm cinsiyetleri kapsamaktadır. Amaçları beş kategoriye ayrılabilir (Klot ve ark., 2002; Elson, 2006; Walnut, 2018:22; Gökbunar ve Doğan, 2016, s. 9-10). Bunlar;

Toplumsal Cinsiyet Eşitliği: Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemenin temel amacı, bütçeleri ve ilgili politikaları

toplumsal cinsiyet eşitliğini temel bir insan hakkı olarak göz önünde bulundurarak değerlendirmektedir. Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeler aracılığıyla, kadınlara yönelik ayrımcılıktaki eşitsizlikler ve bütçelerin etkileri daha belirgin hale gelmektedir (Gökbunar ve Doğan, 2016, s. 9).

**Hesaplanabilirlik:** Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeler, toplumsal cinsiyet eşitliği arayışında çok önemlidir. Hükümetlerin toplumsal cinsiyet eşitliği taahhütlerini bütçe taahhütlerine dönüştürme aracı olarak hizmet etmektedirler ve böylece toplumsal cinsiyet eşitliği hedeflerinin oluşturulması ve gerçekleştirilmesi için hayati önem taşımaktadırlar. Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeler, hükümetlerin toplumsal cinsiyet eşitliği politikalarını ve taahhütlerini göstermeleri için kullanılabilir (Gökbunar ve Doğan, 2016, s. 9).

**Şeffaflık ve Katılımcılık:** Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeler şeffaflığı ve bütçeleme sürecine aktif katılımı teşvik ederek bütçeyi sadece kadınlar için değil tüm vatandaşlar için erişilebilir hale getirmektedir. Bu tür girişimler toplumsal cinsiyete duyarlı bütçe yaklaşımını uygulamak, bütçelemeye halkın katılımını kolaylaştırmak ve bütçelerin hazırlanmasına ve izlenmesine yardımcı olmak için kullanılabilir. Ekonomik ve mali yönetimin güçlendirilmesi şeffaflığın teşvik edilmesiyle sağlanabilmektedir (Gökbunar ve Doğan, 2016, s. 9).

**Verimlilik ve Etkinlik:** Hükümetlerin siyasi hedeflere ulaşmaya çalışırken ve kamu kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanırken kadınların ve erkeklerin farklı toplumsal konumlarını ve rollerini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir (Doğan, 2012). Dolayısıyla toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme, kaynak tahsisinin optimize edilmesinin yanı sıra sosyal eşitlik ve ekonomik büyümenin sağlanmasının da ayrılmaz bir parçasıdır (Dikmen, 2015, s. 39).

**İyi Yönetişim:** İyi Yönetişim, kararların kamu, özel sektör ve sivil toplum tarafından ortaklaşa alındığı katılımcı bir yönetim yaklaşımıdır. Vatandaşların güvenli bir şekilde korunması, hukukun üstünlüğünün hayata geçirilmesi, vatandaşların gerekli bilgilere erişimini sağlayan şeffaf bir yönetim ve insan haklarının gerekliliklerine bağlılık ile karakterize edilmektedir. 2001 yılında, Avrupa Birliği'nin iyi yönetim ilkelerine bağlı kalması gerektiğini savunan, insanların ve kuruluşların karar alma sürecine daha fazla katılımını teşvik eden ve şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluğun önemini vurgulayan "White Paper on Governance in the EU" başlıklı belge yayınlanmıştır (Ceviz, 2018, s. 22).

Dünyada ve özellikle Avrupa'da TCDB konusunda akademik çalışmalara ve uygulamalara ilgi yüksek olsa da Türkiye'de hala başlangıç aşamasındadır. Özellikle yüksek öğretim kurumlarında TCDB konusunda uygulamaların artırılması gerekmektedir. Bu sebeple sonraki başlıkta Türkiye'de yüksek öğretim kurumlarının bütçe içerisindeki durumu ve toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme açısından değerlendirilmesi yapılmaktadır.

## 2.1. Türkiye'de Yüksek Öğretim Kurumlarının Bütçe İçerisindeki Durumu ve Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Açısından Değerlendirilmesi

Üniversiteler bilim, teknoloji, ekonomi, sosyal ve siyasal gelişmelerin merkezidir. Bundan dolayı üniversitelerin bütçelerinin genel bütçelerdeki oranı ülkedeki kalkınma ve gelişmeye yönelik gösterilen çabaların en mühim göstergelerinden bir tanesidir. Bunun yanında, üniversite bütçelerinde eğitim ve öğretim, araştırma ve bilimsel çalışmalar için ayrılan oranlar da önemli konulardandır.

Grafik 1'de Türkiye'de yükseköğretim bütçesinin milli gelirdeki oranı bulunmaktadır. Bu veriler incelendiğinde yükseköğretim bütçesi ile merkezi yönetim arasındaki oranının en yüksek olduğu dönem 2016 senesinin bütçe dönemine denk gelmektedir ve bu oranın da % 4,14 olduğu görülmektedir. Bu dönemin sonrasında da 2017 senesinde % 3,97'ye gerileyen oran 2018 senesinde % 3,64 ve 2019 senesinde de % 3,44'e gerilemiştir. Yükseköğretim bütçesi ile milli gelir arasındaki orana bakıldığında da 2002 senesinde en düşük oran % 0,71 iken 2014 senesinde % 0,97 oranıyla en yüksek pay ayrılmış olduğu görülebilmektedir.

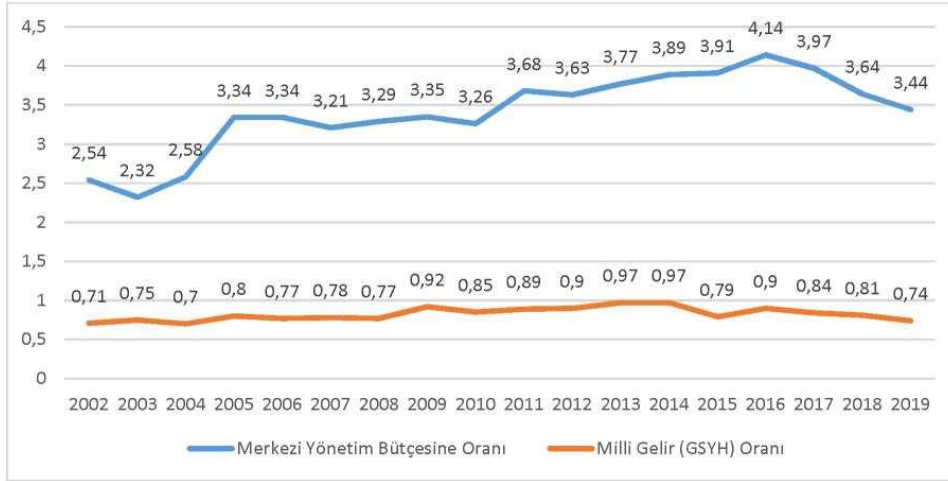
Senelere göre üniversitelere ayrılmış olan miktarlar da aşağıda bulunan tabloda bulunmaktadır. Nominal olarak yüksek öğretim kurumlarının bütçesinin arttığı ancak reel olarak 2016 yılına göre bir azalma görülmektedir<sup>1</sup> (bkz Grafik 2).

Tablo 1'de Hazine ve Maliye Bakanlığı (2023) tarafından hazırlanan yüksek öğretim kurumları başlangıç bütçe ödeneği (TL) görülmektedir. Görüldüğü üzere, yıllara göre sürekli olarak yüksek öğretim kurumlarına verilen bütçelerde artış görülmektedir. Üniversitelerin bütçelerindeki sürekli artış ülkedeki kalkınma ve gelişmeye yönelik gösterilen çabaların en mühim göstergelerinden biri olduğu fikrini desteklemektedir.

Tablo 2'de 2019 senesi için yükseköğretim kurumları bütçesinin detaylı verileri bulunmaktadır. Çalışmada Tablo 2'ye yer verilmesinin sebebi, üniversite bütçelerinde TCDB'nin göz önünde bulundurulma durumunun incelenmesidir.

<sup>1</sup> IMF'den (2023) elde edilen deflatör kullanılarak reel değerler bulunmuştur.



**Şekil 1: Yükseköğretim Milli Gelire ve Merkezi Yönetim Bütçesine Oranı**

Kaynak: Eğitimsen (2019)

**Tablo 1: Yıllara Göre Üniversitelere Ayrılan Bütçeler**

Yıl	Yüksek Öğretim Kurumları Başlangıç Bütçe Ödeneği (TL)
2007	7.557.129.245,00
2008	7.318.284.650,00
2009	8.772.719.225,00
2010	9.355.457.600,00
2011	11.503.927.500,00
2012	12.743.603.000,00
2013	15.227.760.500,00
2014	16.939.010.000,00
2015	18.493.252.000,00
2016	23.590.696.000,00
2017	25.620.450.000,00
2018	27.761.363.000,00
2019	33.023.355.000,00
2020	36.145.740.000,00
2021	45.395.788.000,00
2022	84.087.567.000,00

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı (2023)

2019 senesindeki bütçe incelendiği takdirde üniversitelere ayrılmış olan bütçede toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme bakımından hiçbir uygulama olmadığı görülebilmektedir. Tabloda görüldüğü üzere, üniversitelerin bütçelerinde toplumsal cinsiyet eşitliği kapsamında bir detaylandırmaya yer verilmemiştir. Bu sebeple Türkiye'deki üniversitelerin bütçelerinde TCDB'nin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Mesela, ekonomik sınıflandırmada personel gideri şeklinde gösterilmiş olan bulgularda kadın ve erkek personel ayırımına gidilmemiş, personel giderleri bölümü cinsiyet körü şeklinde oluşturulmuştur.

Tablo 3'de özel bütçeli kurumlar bütçesi içerisinde 2019 yılı yükseköğretim kurumları ve Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Bütçesi-fonksiyonel sınıflandırmaya yer verilmektedir. Çalışmada Tablo 3'e yer verilmesinin sebebi, üniversite bütçelerinin fonksiyonel sınıflandırmasında TCDB'ye yer verilmesi durumunun incelenmesidir.

Tabloda görüldüğü üzere, hem yüksek öğretim kurumları hem de Aydın Adnan Menderes Üniversitesi fonksiyonel sınıflandırılmalı bütçesinde en yüksek pay eğitim hizmetleridir. Sonrasında sağlık hizmetleri ve genel kamu hizmetleri gelmektedir. Fakat bu fonksiyonel sınıflandırmalarda TCDB'nin göz önünde bulundurulmadığı görülmektedir. Türkiye'deki üniversitelerin bütçelerinde TCDB'nin dahil edilmesi gerekmektedir.

Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme bakımından değerlendirildiği takdirde de üniversitelerin bütçe kullanımı ve planlamaları aşamasında toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemenin yer almasının önemi büyüktür. Çalışmanın

**Şekil 2: Senelere Göre Üniversitelere Ayrılan Reel Bütçe Giderleri**

**Kaynak:** Yazarlar tarafından oluşturulmuştur. Not: IMF (2023) deflatorü kullanılmıştır.

**Tablo 2: Özel Bütçeli Kurumlar Bütçesi İçerisinde 2019 Yılı Yükseköğretim Kurumları ve Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Bütçesi-Ekonomik Sınıflandırma (Bin TL)**

Kurumlar	Personel Giderleri	Sos. Güv. Dev. Prim Gid.	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	Faiz Gid.	Cari Transfer	Sermaye Gideri	Sermaye Transferi	Borç Verme	Yedek öd.	Toplam
Aydın Adnan Menderes Üniversitesi	284.607	44.920	19.233	0	13.114	42.912	0	0	0	404.786
Yüksek Öğretim Kurumları	22.719.121	3.536.535	2.165.469	0	936.352	3.665.878	0	0	0	33.023.355
Diğer Özel Bütçeli Kurumlar	9.486.238	1.789.240	4.117.023	0	7.019.614	16.134.979	1.755.630	445.769	0	40.748.493
Özel Bütçeli Kurumlar	32.205.359	5.325.775	6.282.492	0	7.955.966	19.800.857	1.755.630	445.769	0	73.771.848

**Kaynak:** BÜMKO (2019)

ilerideki bölümleri içerisinde de bulunduğu şekliyle, çalışmada eğitim seviyesi ile toplumsal cinsiyete duyarlılığın arasında paralel bir durum bulunduğu görülebilmektedir. Ama yukarıda bulunan Tablo 3'deki verilerde görülebildiği gibi üniversite bütçelerinin fonksiyonel sınıflandırılmasında toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme hususunda hiçbir uygulama bulunmamaktadır. Örneğin personel giderlerinin planlanmasında toplumsal cinsiyete duyarlılık hususunda herhangi bir ayırım yapılmamıştır.

### 3. Türkiye'de Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Algısı

Bu bölüm içerisinde Türkiye'de toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme hususunda Aydın Adnan Menderes Üniversitesi'ndeki öğrenciler, idari ve akademik personeldeki toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme hususundaki algılarının tespitine çalışılacaktır. Çalışma genelinde gerçekleştirilmiş olan anket çalışmasıyla biyolojik cinsiyet, yaş ve üniversitedeki görev veya öğrencilik pozisyonu bakımından kişilerdeki toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme algısının Aydın Adnan Menderes Üniversitesi örneğinde incelenmesi amaçlanmıştır.

#### 3.1. Literatür Taraması

Akduran (2012), Türkiye'deki yerel yönetimlerde toplumsal cinsiyet eşitliği politikalarını Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme (TCDB) merceğinden değerlendiren bir çalışma yürütmüştür. Ayrıca analiz, Diyarbakır ili Sur

**Tablo 3: Özel Bütçeli Kurumlar Bütçesi İçerisinde 2019 Yılı Yükseköğretim Kurumları ve Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Bütçesi- Fonksiyonel Sınıflandırma (TL ve Toplam İçerisindeki Oranı)**

AÇIKLAMA	AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ	YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI
<b>Genel Kamu Hizmetleri</b>	27.714.000 -6,8%	3.476.063.000 -10,5%
<b>Savunma Hizmetleri</b>	-	-
<b>Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri</b>	-	74.446.000 -0,2%
<b>Ekonomik İşler ve Hizmetler</b>	-	-
<b>Çevre Koruma Hizmetleri</b>	-	-
<b>İskân ve Toplum Refahı Hizmetleri</b>	-	-
<b>Sağlık Hizmetleri</b>	56.623.000 -14%	2.965.453.000 -9%
<b>Dinlenme, Kültür ve Din Hizmetleri</b>	2.154.000 -0,5%	338.886.000 -1,0%
<b>Eğitim Hizmetleri</b>	318.295.000 78,6%	26.163.237.000 79,2%
<b>Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri</b>	-	5.270.000 -0,02%
<b>TOPLAM</b>	404.786.000	33.023.355.000

**Kaynak:** 2019 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu

İlçe Belediyesi'nin bütçeleme süreci bağlamında kadınların ev içi emeği üzerindeki etkisine odaklanmıştır. TCDB'nin yerel yönetimlerde başarılı bir şekilde uygulanmasının hem yeterli toplumsal cinsiyet farkındalığını hem de güçlü bir siyasi iradeyi gerektirdiği ortaya çıkmıştır.

Akduran Erol ve Ergüneş Oruç (2019) çalışması, üniversitede toplumsal cinsiyete duyarlı bütçe ve planlama konusunu İstanbul Üniversitesi örneğinde ele almıştır.

Al (2002) çalışması, toplumsal cinsiyete duyarlı bütçe veya kadın bütçesi kavramını Türkiye perspektifinden ve ülkedeki potansiyel uygulamalarını incelemiştir. Çalışma ayrıca, kadın emeğini kontrol etme fırsatı sağlayan toplumsal yapıları, kalkınma politikalarının etkilerini, toplumsal cinsiyetin önemini ve bu bağlamda ataerkilliğin varlığını da incelemiştir.

Alkan ve Dayar (2021) nitel araştırma yöntemi kullanarak Eskişehir Büyükşehir Belediyesi, Odunpazarı Belediyesi ve Tepebaşı Belediyesi'nde belediyelerde toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemenin uygulanabilirliğine yönelik olarak TCDB'nin uygulayıcılarıyla yarı yapılandırılmış görüşme gerçekleştirilmiştir. Toplamda 16 personel ile yapılan mülakattan elde edilen veriler nitel analiz yoluyla değerlendirilmiştir. TCDB uygulamasının geleceğe dönük devamının sağlanabilmesi için, bu uygulamanın ihtiyaç duyacağı kaynağın devlet tarafından desteklenmesi gerektiği ve bütçe mevzuatında değişiklik yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Birleşmiş Milletler (BM), Dünya Bankası ve diğer sivil toplum kuruluşları, kadınlara yönelik ayrımcılığın en yaygın olduğu az gelişmiş ülkelerde toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemenin uygulanmasını tavsiye etmektedir. Yıldız ve Uğur (2016), çeşitli Avrupa Birliği (AB) ve Afrika ülkeleri ile Avustralya'da toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemeye ilişkin ülke uygulamalarını ele almış ve bu süreci kolaylaştırmak için mali yardım ve teşviklerin sağlanmasını önermiştir.

Ceviz (2018), toplumsal cinsiyet ve toplumsal cinsiyete duyarlılık kavramlarına ilişkin bir araştırma yapmış ve özellikle toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme kavramına odaklanmıştır. Bu çalışma, yerel hizmetlerin sağlanmasında temel politika olarak hizmet veren stratejik planı toplumsal cinsiyete duyarlı bir bakış açısıyla incelemiştir. Yerel siyaset ve hükümet toplumsal cinsiyet eşitsizliklerini dikkate almaz ve toplumsal cinsiyet duyarlılığını faaliyet önceliklerine entegre etmezse, toplumsal cinsiyete dayalı eşitsizliklerin devam etmesi muhtemeldir. Yerel düzeyde toplumsal cinsiyet eşitsizliklerinin giderilmesi hedefine, toplumsal cinsiyet eşitliğini önceleyen bir belediyeçilik anlayışı hayata geçirilmeden ulaşılamayacağı görülmektedir.

Doğan (2012) çalışmasının amacı, ilk olarak 1984 yılında Avustralya'da uygulanmaya başlanan ve günümüzde uluslararası kuruluşların da desteğiyle birçok ülkede uygulanmakta olan Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme

uygulamalarını incelemektir. Ayrıca çalışma, Türkiye’de yeni yeni adapte edilmeye başlanan uygulamanın mevcut durumunu, gerekli koşulları ve uygulama zorluklarını analiz etmeyi amaçlamıştır.

Dumlupınar ve Göksoy (2020), yerel yönetimler tarafından uygulanan toplumsal cinsiyet eşitliğine yönelik faaliyetler, toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme hizmetleri, yöneticilerin konuya ilişkin tutum ve yaklaşımları ile kadın vatandaşların yapısal eşitlik modelinden memnuniyetleri arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla Sakarya’da yaşayan 1592 kadınla bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Elde edilen sonuçlar, dört ana boyut ile memnuniyet arasında %74 veya daha yüksek oranda güçlü bir korelasyon olduğunu göstermiştir.

Duran ve Temür (2018), Türkiye’deki 30 büyükşehir belediyesinin bütçelerini, belediyelerin faaliyet raporlarına dayanarak toplumsal cinsiyet perspektifinden analiz etmiştir. Araştırmaları, bu belediyelerin bütçe uygulamalarında toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme yaklaşımının ne ölçüde uygulandığını ortaya koymuştur. Büyükşehir belediyelerinin kadın sağlığı, istihdamı, kadınlara yönelik kamusal alan düzenlemeleri ve sosyo-kültürel hizmetler gibi faaliyetler aracılığıyla toplumsal cinsiyete duyarlı bir yaklaşım sergiledikleri, ancak bunun tüm belediyeler için tutarlı olmadığı tespit edilmiştir.

Ergen ve Durak (2017), Avustralya’da kadın ve erkek arasındaki eşitsizliği gidermek için bir yöntem olarak toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme yaklaşımının potansiyelini araştırmak üzere bir çalışma yürütmüştür. Bu yaklaşım, kadınlara sosyal, siyasi, kültürel ve ekonomik alanlarda eşit konum sağlamayı amaçlamaktadır.

Erkan vd (2012) çalışmasında, toplumsal cinsiyet eşitsizliğini azaltmak için kaynakların her iki cinsiyetin önceliklerine göre tahsis edilmesini gerektiren toplumsal cinsiyete duyarlı bütçe yaklaşımını tartışmak üzere başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelere örnekler sunmuşlardır. Uluslararası en iyi uygulamalar ışığında, Türkiye’de mali yönetim reformu için öneriler sunulmuştur.

Göğüsdere (2020) 2016 yılı merkezi yönetim bütçe belgelerini, ilgili mevzuat ve düzenlemeleri toplumsal cinsiyete duyarlı vergilendirme açısından incelemiştir. Bu kapsamda doğrudan vergilerden gelir vergisi (GV) ve dolaylı vergilerden katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergisi (ÖTV) incelemeye tabi tutularak vergilemede cinsiyet ayrımına gidilmediği dolayısıyla toplumsal cinsiyete duyarlı vergilendirmenin nötr olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gökbunar ve Doğan’ın (2016) çalışmasının amacı, Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme uygulamalarını değerlendirmek ve yeni benimsenen bu yaklaşımın mevcut koşullarını, gerekliliklerini ve uygulama zorluklarını analiz etmektir.

Hadziahmetovic ve ark. (2013) el kitabı üniversite ders programlarına entegre edilmeye uygundur. Temel bütçeleme ve planlama ilkelerinden tekniklere ve küresel uygulama örneklerine TCDB’nin kapsamlı bir taslağını sunmaktadır.

İşler ve İşler (2020) çalışmasında dünyada ve Türkiye’de örnek olabilecek cinsiyete duyarlı bütçe uygulamaları ele alınarak kadının Türkiye’deki yeri, işgücüne katılım ve TBMM’de vekil sayıları ve kamu kuruluşlarındaki istihdam verilerinden yola çıkılarak ortaya konulmuştur. Çalışmada “kadın emeği sömürsünün önlenmesi ve ev içi emeğin hakkının verilebilmesi için, bütçe uygulama süreçlerinde eşitsizliğin yeniden üretilmesini engellemek için cinsiyete duyarlı bütçeleme sisteminin ivedilikle Türkiye’de de benimsenip en önemli maliye politikası araçlarından biri haline getirilmesi önerilmiştir”.

Kul ve Özügür (2022) toplumsal cinsiyet rollerinin dönüşümünü kolaylaştıracak bütçe sistemleri oluşturmayı hedeflemektedir. Bu bağlamda, sosyal hizmet odaklı ve toplumsal cinsiyet rollerini pekiştiren bütçe politikaları toplumsal cinsiyete "duyarlı" yaklaşımlar olarak görülürken, toplumsal cinsiyet rollerinin dönüşümüne odaklanan politikalar toplumsal cinsiyet “esaslı” bütçe politikası yaklaşımları olarak değerlendirilmektedir. Toplumsal cinsiyete dayalı bütçeleme uygulamaları ve bunların kadınların toplumsal konumu üzerindeki etkileri, demokrasi modelleri ve toplumsal cinsiyete dayalı bütçeleme arasındaki ilişki bağlamında analiz edilebilmektedir. Bu değerlendirme, toplumsal cinsiyete dayalı bütçe politikalarının her bir demokrasi modelinde kadının statüsünü nasıl etkilediğini belirlemeyi amaçlamaktadır.

Oppi ve ark. (2021) çalışması Ferrara Üniversitesi’nde TCDB süreçlerinin ve raporlama uygulamalarının gelişiminin yanı sıra stratejik politikalara tam entegrasyon potansiyelini incelemektedir. Çalışmada, 2011-2018 yılları arasındaki yıllık TCDB raporları nitel içerik analizi kullanılarak analiz edilmiştir. Sonuçlar, üniversitenin TCDB’sinin hesap verebilirlik rolünden performans ölçüm rolüne geçtiğini göstermektedir. TCDB kurum içinde daha ilgili hale gelmiş olsa da, üniversitenin strateji ve bütçeleme döngüsüyle entegrasyonu sınırlı kalmakta ve bu da stratejik uygunluğunu zayıflatmaktadır.

Özügür (2017) çalışmasının amacı, toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme sisteminin toplumsal cinsiyet eşitliği açısından değerlendirilmesi ve önemini tespit edilmesidir. Görece yeni bir geçmişe sahip olan toplumsal cinsiyet eşitliği, ekonomik ve sosyal yapının, bu yapıyı oluşturan kurumların ve oluşturulan politikaların cinsiyet körü olup olmadığının incelenmesini gerektirmektedir. Bu perspektiften hareketle, kadınların ekonomik ve sosyal alanda

yaşadıkları toplumsal cinsiyete dayalı eşitsizliklerin teorik nedenlerinin yanı sıra olası çözümleri ve alternatif politika önerilerini araştırmaktadır.

Steinþórsdóttir ve ark. (2016) çalışması İzlanda Üniversitesi'nin mali çerçevesi, karar alma ve bütçeleme süreçlerini toplumsal cinsiyet perspektifinden incelenmektedir. Üniversite konseyi, 2015 yılında yeni rektörle birlikte, Yeni Kamu Yönetimi'nden etkilenen ve küresel rekabet ile performansa dayalı göstergelere öncelik veren bütçe tahsis sistemini gözden geçirmektedir. Bu çalışmanın amacı, mevcut bütçe tahsis ve dağıtım sisteminin toplumsal cinsiyet açısından önemini, özellikle de farklı okulları, disiplinleri ve çeşitli pozisyonlardaki akademisyenleri nasıl etkilediğini incelemektir. Avrupa Birliği 7. Çerçeve Programı tarafından desteklenen ve akademinin cinsiyetlendirilmesi ile kariyer istikrarsızlığı ve asimetrisinin ele alınmasına odaklanan GARCIA araştırma projesinden elde edilen ampirik veriler, süreci örneklendirmek için kullanılmaktadır. Erkek egemen Mühendislik ve Doğa Bilimleri Fakültesi ve daha kadın egemen Sosyal Bilimler Fakültesi çalışmanın odak noktasını oluşturmuştur. İzlanda Üniversitesi'ndeki finansman sistemi çok şeffaf değildir ve doğa bilimlerini destekliyor gibi görünmektedir. Bu, hükümetten ve üçüncü taraflardan sağlanan fonların yanı sıra fonların öğretim ve araştırma için nasıl tahsis edildiğini de içermektedir. Sonuçlar, mevcut sistemde kasıtsız bir cinsiyet önyargısı olduğunu öne sürmüştür.

Steinþórsdóttir ve ark. (2018) çalışması toplumsal cinsiyet bütçelemesini hem teorik hem de metodolojik bir araç olarak kullanarak yeni yönetsel yaklaşımların ve araçların akademik ve bilimsel kurumlardaki eksikliklerin cinsiyete dayalı yönlerini nasıl etkilediğini araştırmıştır. Bütçelerin kariyerinin başındaki araştırmacılar üzerindeki örtük ve açık cinsiyete dayalı etkisini ortaya çıkarmak için çoklu veri toplama yöntemleri kullanılmıştır. Yüksek öğretimdeki finansal, yönetsel prosedür ve süreçlerin, araştırma ve öğretimle ilgili olarak Mühendislik ve Matematik konularını Beşeri Bilimler konularına tercih ettiği öne sürülmektedir. Bu önyargı, hem Mühendislik ve Matematik Fakültesi hem de Beşeri Bilimler Fakültesi'ndeki kariyerinin başındaki araştırmacıları orantısız bir şekilde etkilemekte ve Mühendislik ve Matematik Fakültesi'ne, Beşeri Bilimler'den daha elverişli pozisyonlar ve koşullar sağlamaktadır. Bu durum, erkek egemen alanları ve pozisyonları ödüllendirerek yüksek öğretim ve bilimdeki tarihsel olarak toplumsal cinsiyete dayalı güç ilişkilerini sürdürdüğü bulunmuştur. Bu toplumsal cinsiyete dayalı etki ve sonuçların vurgulanması ile yeniden fırsatlarının dağıtılması gerektiği ve eşitsizliklerin aktif bir şekilde düzeltilmesi ihtiyacını ortaya koymuştur. TCDB, akademi ve bilimde toplumsal cinsiyet eşitliğini teşvik etmek için bir araç olarak önerilmiştir.

Şenesen ve ark. (2018), dirlik temelli TCDB yaklaşımını benimseyen ilk belediye olan Kars Belediyesi'nin 2013 yılı faaliyetlerini ve performans programını analiz etmek için bir doküman incelemesi yapmıştır. Bulgular, Kars Belediyesi'nin kadına yönelik sağlık, kültür, turizm, sosyal hizmetler, işgücü ve istihdam, demokrasi ve katılımcılık alanlarına yetersiz kaynak ayırdığını, buna karşılık kentsel kalkınma ve altyapı gibi alanlara ağırlık verdiğini ortaya koymuştur.

Şentürk (2017a; 2017b) İstanbul'daki çeşitli belediyelerin Stratejik Planlarında TCDB uygulamalarını araştırmak için araştırma yapmıştır. Toprak (2016), Isparta İl Özel İdaresi 2015-2019 Stratejik Planı'nı toplumsal cinsiyet duyarlılığı ve bütçeleme açısından analiz etmek için doküman incelemesi yapmıştır. Şentürk (2017a) Beylikdüzü Belediyesi'nin stratejik planında TCDB'ye yer verilip verilmediğini araştırmıştır. Toprak (2016), toplam harcamalar içinde kadınlara ayrılan kaynak oranının yetersiz olduğunu tespit etmiştir. Yücel (2016), İzmir, Erzurum, Diyarbakır ve Kayseri Büyükşehir Belediyelerinin 2013 yılı bütçelerini dirlik temelli TCDB bakış açısıyla analiz etmek için belge tarama yöntemini uygulamış ve toplumsal cinsiyet farkındalığının belediye bütçelerine yeterince yansıtılmadığı sonucuna varmıştır.

Şenesen (2013) tarafından Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi'nin 2010-2014 yılları arasındaki Stratejik Plan'ı üzerinden doküman incelemesi yöntemi ile yapılan çalışmada, TCDB kapsamında sınırlı da olsa bir ödenek ayrıldığı sonucuna varılmıştır.

Tepekule ve ark. (2016) tarafından yapılan çalışma, Türkiye'de toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme sistemi, aktörleri ve aşamaları ile bu alanda yapılan araştırmalara ışık tutmuştur. Ayrıca kurumsal ve yasal düzenlemeler, Şartlı Nakit Transferi uygulaması ve 6111 sayılı Kanun uygulama örnekleri olarak değerlendirilmiştir.

Tüğen ve Özen (2008;2014) toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme ve gelişim süreci üzerine kapsamlı bir çalışma yürütmüştür. Bu kavramı çeşitli şekillerde uygulayan ülkeler hakkında bilgi vermişlerdir. Ayrıca, Türkiye'de toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemenin mevcut durumunu ve ülkedeki uygulama düzeyini tartışmışlardır. Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemenin mali sistemimize ve bütçeleme sürecine dahil edilmesi için adımlar öneriler şeklinde sıralanmaktadır.

Yavan ve Gazeloğlu (2020) Türkiye'deki cinsiyete duyarlı bütçelemenin yerel yönetim düzeyinde istatistiksel bir analizini yapmıştır. Aydın ilinin 17 ilçe belediyesinde birim yöneticilerine 11 sorudan oluşan bir anket uygulanarak elde edilen veriler Hiyerarşik Kümeleme Analizi yöntemiyle analize tabi tutulmuştur. Kümeleme analizinde benzer nüfus ve gelir düzeyine sahip belediyelerin aynı zamanda cinsiyete duyarlı bütçeler konusunda da benzer eğilimde oldukları



sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca Belediyelerde şu 3 değişkenin 1- kadınların bilinçlendirilmesine yönelik toplantıları destekleme düzeyi, 2-belediyelerin aile içi şiddet, çocuk cinsel istismarı, ihmal ve madde kullanımı konularında eğitim ve danışmanlık hizmeti sunma düzeyi ve 3-belediyelerin kadın ve çocuğa yönelik sunulan diğer hizmet düzeyi değişkenlerinin cinsiyete duyarlılığı belirleme noktasında en önemli değişkenlerden olduğu; bu hizmetlere ağırlık verilmesinin belediyelerin cinsiyete duyarlı bütçeleme konusundaki başarısını gösterdiği ifade edilmiştir.

Yenilmez (2022) cinsiyete duyarlı bütçeleme yaklaşımının gelişimi ortaya koyarak Türkiye’de ve dünyada cinsiyete duyarlı bütçe uygulamalarını ele almıştır. Türkiye’de hem hükümetin hem de yerel otoritelerin tüm bütçe süreçlerinde cinsiyete duyarlı projelerin dahil etmesini önermektedir.

Yılmaz ve Biçer (2021) tarafından Türkiye’deki TCDB girişimlerinin sınırlı örneklerini oluşturan Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi ve Urla Belediyesi’ndeki Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme (TCDB) uygulamaları ele alınmıştır. Urla Belediyesi’nde 2016 yılı bütçesinde yer alan Kadına Yönelik Faaliyet ve Projelerin Büyüklükleri ile önemli bir süreç başlatılmış olmasına rağmen, beklenen sonuçların henüz alınmadığı ve yeterli düzeyde sahiplenmenin sağlanamadığı görülmektedir. Tekirdağ BŞB’nin 2018 mali yılı program ve bütçesinde, TCDB çalışması sırasında belirlenen ve doğrudan kadınlara fayda sağlamaya yönelik faaliyet ve projeler yer almıştır. Bu faaliyet ve projeler yıl boyunca izlenmiş ve üst yönetim tarafından değerlendirilmiştir.

Yukarıda incelenen Türkiye’de toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme konusunda yapılan çalışmaların genelinin doküman analizi üzerinde yoğunlaştığı görülürken istatistiksel analiz uygulayan çalışmalar oldukça sınırlı sayıda kalmıştır (bkz Yavan ve Gazeloğlu, 2020; Alkan ve Dayar, 2021; Dumlupınar ve Göksu 2020). Türkiye’de yapılan çalışmaların ortak ulaştığı sonuç bu bütçeleme bakımından yasal mevzuat değişikliğinin gerektiğidir. Uygulamalar daha çok yerel yönetimler açısından ele alınmıştır. Dolayısıyla, toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemenin yerel yönetimlerde merkezi yönetime nazaran daha uygulanabilir olduğu değerlendirilmesi yapılabilir.

### 3.2. Veri ve Yöntem

Bu çalışmanın amacı üniversitelerdeki toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemeye dair tutumlarının incelenmesidir. Bu çalışmanın amacının gerçekleştirilmesi için anket yöntemi kullanılmaktadır.

Bu araştırmanın evreni, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi’nde 2019-2020 yılında eğitim görmekte olan toplam 52430 öğrenci ve çalışan 3040 personelden oluşmaktadır. Araştırmanın örnekleme seçilirken kolay ulaşılabilir örneklem metodu olan uygun örnekleme kullanılmıştır. Uygun örnekleme; zaman, para ve işgücü bakımından var olan sınırlılıklardan dolayı örneklemin kolay ulaşılabilir ve uygulama yapılabilir birimlerden seçilmesi şeklinde ifade edilmektedir (Büyüköztürk, 2017). Araştırma genelinde 202 kadın, 197 erkek olarak toplamda 399 bireye ulaşılması sağlanmıştır.

Araştırmanın başında literatür taraması yapılmış ve bunun doğrultusunda anket sorularının hazırlanması sağlanmıştır. Çalışmanın etik kurul izni Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Etik Kurulu’ndan alınmıştır. Sonrasında araştırma formları ve anketlerin geçerliğinin belirlenmesi için anket önce danışman öğretim üyesine sunulmuş ardından taslak formdaki pilot çalışması on kişilik örneklem grubuna yöneltilmiş ve sorular amaç doğrultusunda değerlendirilmiş mi değerlendirilmemiş mi incelenmiştir. Sonrasında anket soruları önem ve benzerlik bakımından gruplandırılmış ve son şeklinin verilmesinin ardından uygulamaya başlanmıştır.

#### 3.2.1. Güvenilirlik Analizi: Alfa Analizi

1951 senesinde Lee Cronbach tarafından geliştirilmiş olan Alfa analizi iç tutarlık/homojenliği ölçmektedir. Ölçeğe yansıyan bir grup unsur, o gruba ne kadar alakalı olduğu belirlenerek ölçek güvenilirliğini ortaya koyan bir test şeklinde nitelendirilebilmektedir. Diğer bir ifade ile grubu oluşturmakta olan unsurlar tarafından bir bütün oluşturulma durumları kontrol edilmektedir. Teknik bakımdan ele alınırsa Cronbach alfa yalnızca istatistiksel bir test şeklinde nitelendirilememektedir; bu, güvenilirlik katsayısı veya tutarlılığını göstermektedir. Cronbach Alpha, bir test veya ölçeğin iç tutarlığının ölçüsünün tespit edilmesi için 1951 senesinde Lee Cronbach tarafından geliştirilmiştir. 0 ile 1 arasında bir sayı değeri şeklinde belirlenmekte ve değer aralıkları bakımından güvenilirlik durumlarının açıklaması şöyle yapılabilmektedir (Alpar, 2013, s. 848-851):

- 0 ile 1 arasında değer alan alfa katsayısı standart korelasyon katsayısı gibi yorumlanabilir. Buna göre alfa ( $\alpha$ ) katsayısı:
- 0,80-1,00 arasında ise; Geliştirilen test (ölçek) yüksek güvenilirliğe sahip olduğu,
- 0,60-0,80 arasında ise; Geliştirilen testin oldukça güvenilir olduğu,
- 0,40-0,60 arasında ise; Geliştirilen testin güvenilirliğinin düşük olduğu,
- 0,00-0,40 arasında ise; Geliştirilen testin güvenilir olduğu söylenebilir.

**Tablo 4: Cinsiyete Dayalı Bütçeleme Ölçeği Güvenirlik Analizi**

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
0,951	30

Ölçeğe ait iç tutarlığın değerlendirildiği Cronbach's Alpha değerinin 0.951 olduğu bulunmuştur. Bu değer bakımından ölçek yeterince güvenilir olarak kabul edilebilmektedir.

### 3.2.2. Bulgular

Araştırma dahilinde 399 katılımcının frekans tabloları ve gerekli olan istatistiksel analizler aşağıda belirtilmiştir. Tablo 5'te ölçeğe ait normallik dağılım testine ait sonuçlar yer almaktadır.

**Tablo 5: Normallik Dağılım Testine Ait Sonuçlar**

	Kolmogorov-Smirnow			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme	0,068	399	0,000	0,963	399	0,000

Verilerin normal dağılımını inceleyen Kolmogorov-Sminov ve Shapiro-Wilk testleri incelendiği takdirde; verilerin normal dağılıma sahip olmadığı belirlenmiştir ( $p=0.000$ ) ( $p<0.05$ ).

**Tablo 6: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı**

		Sıklık (n)	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	202	50,6	50,6
	Erkek	197	49,4	100,0
	Total	399	100,0	

Araştırmaya katılanlardaki cinsiyete göre dağılım incelendiği takdirde; %50,6 kadın, %49,4 erkek olduğu görülmektedir.

**Tablo 7: Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı**

		Sıklık (n)	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
Yaş	18-24 yaş aralığı	208	52,1	52,1
	25-34 yaş aralığı	116	29,1	81,2
	35-44 yaş aralığı	34	8,5	89,7
	45-54 yaş aralığı	30	7,5	97,2
	55 yaş ve üzeri	11	2,8	100,0
		Total	399	100,0

Araştırmaya katılanlardaki yaşa göre dağılım incelendiği takdirde; %52,1 oranında "18-24 yaş aralığında" olduğu, %29,1 oranında da "25-34 yaş aralığında" olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılanlardaki görevlere göre dağılım incelendiği takdirde; %43,4 lisans öğrencisi, %15,8 oranının önlisans öğrencisi olduğu ve %8,3 oranının da asistan olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılanlar görevleri bakımından cinsiyet dağılımının incelenmesi halinde; sekreterin %100'ünün, Dr. Öğretim üyelerinin %61,1'inin, asistanların %60,6'sının kadın olduğu, önlisans öğrencilerinin %65,1'inin, lisansüstü öğrencilerinin %60'ünün erkek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dağılımların arasında istatistiksel bakımdan anlamlı fark bulunduğu da görülmüştür ( $p=0.000$ ) ( $p<0.05$ ).

Araştırma kapsamında kullanılmış olan ölçekteki ifadeler verilen cevaplardaki dağılım incelendiği takdirde; en yüksek oranda "kesinlikle katılıyorum" cevabı verilmiş olan ifadeler, "Üniversitede kadına ve erkeğe eşit fırsatlar tanınmalıdır." (%51,9), "Üniversitenin, tüm eğitim düzeylerinde toplumsal cinsiyete duyarlılığı artırmak ve önyargıları

**Tablo 8: Katılımcıların Görevine Göre Dağılımı**

		Sıklık (n)	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
Yaş	18-24 yaş aralığı	208	52,1	52,1
	25-34 yaş aralığı	116	29,1	81,2
	35-44 yaş aralığı	34	8,5	89,7
	45-54 yaş aralığı	30	7,5	97,2
	55 yaş ve üzeri	11	2,8	100,0
		Total	399	

**Tablo 9: Katılımcıların Görev ve Cinsiyet Dağılımlarının Analizi**

			Cinsiyet		Toplam	p*
			Kadın	Erkek		
Görev	Prof. Dr.	n	7	10	17	0,042
		%	41,2%	58,8%	100,0%	
	Doç. Dr.	n	6	6	12	
		%	50,0%	50,0%	100,0%	
	Dr. Öğrt. Üyesi	n	11	7	18	
		%	61,1%	38,9%	100,0%	
	Öğretim Görevlisi	n	12	10	22	
		%	54,5%	45,5%	100,0%	
	Asistan	n	20	13	33	
		%	60,6%	39,4%	100,0%	
	Memur	n	13	19	22	
		%	40,6%	59,4%	100,0%	
	Sekreter	n	4	0	4	
		%	100,0%	0,0%	100,0%	
Lisansüstü Öğr.	n	10	15	25		
	%	40,0%	60,0%	100,0%		
Lisans Öğr.	n	97	76	173		
	%	56,1%	43,9%	100,0%		
Ön Lisans Öğr.	n	22	41	63		
	%	34,9%	65,1%	100,0%		
Toplam	n	202	197	399		
	%	50,6%	49,4%	100,0%		

Not: Ki-kare analizi uygulanmıştır.

ortadan kaldırmak amacıyla eğitim müfredatlarını güçlendirmelerini desteklerim.” (% 46,1), “Üniversitenin, tüm eğitim düzeylerinde toplumsal cinsiyete duyarlılığı artırmak ve önyargıları ortadan kaldırmak amacıyla eğitim müfredatlarını güçlendirmelerini desteklerim.” (% 43,9), “Üniversite bütçesinde toplumsal cinsiyet eşitliğine ve kadının güçlenmesine yönelik çalışmaları desteklerim.” (% 36,3), “Kız öğrencilerin burslara erişimlerinin kolaylaştırılmasını desteklerim” (% 36,1).

Araştırma kapsamında kullanılmış olan ölçekteki ifadeler verilen cevaplardaki ortalamalar değerlendirildiği takdirde; en yüksek ortalama puanı olan soruların, “Üniversitede kadına ve erkeğe eşit fırsatlar tanınmalıdır.” (ort.:4.19), “Üniversitenin, tüm eğitim düzeylerinde toplumsal cinsiyete duyarlılığı artırmak ve önyargıları ortadan kaldırmak amacıyla eğitim müfredatlarını güçlendirmelerini desteklerim.” (ort.: 4.19) “Üniversitenin yurt dışı eğitim programlarında bütçe payı cinsiyet ayrımı gözetilmeden belirlenmelidir.” (ort.: 4.13) ifadeleri olduğu görülmektedir.

En düşük ortalama puanı olan soruların da; “Üniversite bütçesinden kadına daha çok harcama yapılmaktadır” (ort.:2.49) “Vergi sistemimizin cinsiyete duyarlı olması sağlanarak kadınlardan daha az gelir vergisi alınmasını



**Tablo 10: Katılımcıların Cinsiyete Karşı Duyarlı Bütçeleme Ölçeğine Ait İfadelere Verdikleri Yanıtların Yüzdesele Olarak Değerlendirilmesi**

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
s.1	79	19,8	136	34,1	116	29,1	44	11,0	24	6,0
s.2	36	9,0	104	26,1	49	12,3	150	37,6	60	15,0
s.3	42	10,5	107	26,8	63	15,8	122	30,6	65	16,3
s.4	35	8,8	107	26,8	67	16,8	120	30,1	70	17,5
s.5	35	8,8	105	26,3	41	10,3	156	39,1	62	15,5
s.6	36	9,0	88	22,1	59	14,8	149	37,3	67	16,8
s.7	11	2,8	24	6,0	39	9,8	185	46,4	140	35,1
s.8	14	3,5	27	6,8	31	7,8	182	45,6	145	36,3
s.9	13	3,3	39	9,8	57	14,3	188	47,1	102	25,6
s.10	12	3,0	24	6,0	35	8,8	191	47,9	137	34,3
s.11	21	5,3	23	5,8	23	5,8	148	37,1	184	46,1
s.12	23	5,8	19	4,8	21	5,3	129	32,3	207	51,9
s.13	21	5,3	37	9,3	57	14,3	163	40,9	121	30,3
s.14	20	5,0	36	9,0	50	12,5	166	41,6	127	31,8
s.15	16	4,0	38	9,5	75	18,8	155	38,8	115	28,8
s.16	15	3,8	44	11,0	54	13,5	178	44,6	108	27,1
s.17	15	3,8	34	8,5	37	9,3	198	49,6	115	28,8
s.18	13	3,3	30	7,5	42	10,5	175	43,9	139	34,8
s.19	43	10,8	92	23,1	72	18,0	103	25,8	89	22,3
s.20	12	3,0	32	8,0	38	9,5	196	49,1	121	30,3
s.21	16	4,0	25	6,3	39	9,8	189	47,4	130	32,6
s.22	65	16,3	119	29,8	59	14,8	80	20,1	76	19,0
s.23	44	11,0	84	21,1	37	9,3	132	33,1	102	25,6
s.24	22	5,5	39	9,8	38	9,5	156	39,1	144	36,1
s.25	38	9,5	99	24,8	63	15,8	103	25,8	96	24,1
s.26	36	9,0	67	16,8	60	15,0	137	34,3	99	24,8
s.27	45	11,3	107	26,8	60	15,0	105	26,3	82	20,6
s.28	37	9,3	83	20,8	48	12,0	145	36,3	86	21,6
s.29	12	3,0	13	3,3	36	9,0	163	40,9	175	43,9
s.30	19	4,8	23	5,8	31	7,8	189	47,4	137	34,3

desteklerim.” (ort.:2.95) “Üniversite bütçesinde kadına daha fazla pay ayrılmasıyla toplumsal huzur sağlanacaktır.” olduğu görülebilmektedir (ort.:3.15).

Araştırmaya katılmış olanların cinsiyete duyarlı bütçeleme tutumu cinsiyet bakımından değerlendirildiği takdirde de; istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür. Kadın çalışanlar, erkek çalışanlara nazaran duyarlılık konusunda daha ileri bir seviyededirler ( $p=0.000$ ) ( $p<0.05$ ).

Araştırmaya katılmış olanların cinsiyete duyarlı bütçeleme tutumu yaşa göre değerlendirildi takdirde; istatistiksel bakımdan anlamlı farklılık olduğu sonucuna ulaşılammıştır ( $p=0.460$ ) ( $p>0.05$ ).

Araştırmaya katılmış olanların cinsiyete duyarlı bütçeleme tutumu görev bakımından değerlendirildiği takdirde; istatistiksel bakımdan anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür ( $p=0.050$ ) ( $p<0.05$ ). Farkın hangi gruplar arasında bulunduğu tespit edilmesi amacıyla Mann-Whitney U testi ile ikili karşılaştırmalar gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçları bakımından, “sekreterler” ve “diğer tüm çalışanlar” arasında anlamlı farklılıkların olduğu görülmüştür ( $p<0.05$ ).

“Üniversite bütçesinden kadına daha çok harcama yapılmaktadır.” ifadesine kadınlar %17,73 oranında, erkekler de %16,28 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum olarak görüş bildirmişlerdir. Cinsiyetler arasında verilmiş olan cevaplar açısından da fark bulunmaktadır. Ankete katılmış olan kadın çalışan ve öğrencilerin erkek çalışan ve öğrencilere nispeten konu hakkındaki duyarlılıklarının daha ileri seviyede olduğu tespit edilmiştir. Sonucun istatistiksel bakımdan anlamlı olduğu görülmüştür ( $p<0.05$ ).

“Üniversite bütçesinden kadına daha çok harcama yapılmaktadır.” ifadesi için sekreterler %50, Prof. Dr.’lar %23,5, Doç. Dr.’lar %0,0, lisans öğrencileri %21,9, lisansüstü öğrenciler %8,0 oranlarında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum olarak görüş bildirmişlerdir. Her görev ya da unvan bazında değerlendirildiği takdirde verilmiş olan cevaplar arasında farklılık görülmemektedir. Sonucun istatistiksel bakımdan anlamlı olduğu görülmüştür ( $p<0.05$ ).

**Tablo 11: Cinsiyete Karşı Duyarlı Bütçeleme Ölçeğine Ait İfadelerin Ortalamalarının Değerlendirilmesi**

İfadeler	n	Ortalama	Standart Sapma
1. Üniversite bütçesinden kadına daha çok harcama yapılmaktadır.	399	2,494	1,1093
2. Üniversite bütçesinden kadına daha fazla pay ayrılmasını adil buluyorum.	399	3,236	1,2439
3. Üniversite bütçesinde kadına daha fazla pay ayrılmasıyla toplumsal huzur sağlanacaktır.	399	3,153	1,2757
4. Üniversite bütçesinde kadına daha fazla pay ayrılmasıyla toplumsal adalet sağlanacaktır.	399	3,208	1,2579
5. Üniversitenin harcamalarında kadına yapılacak bir pozitif ayrımcılığı haklı buluyorum.	399	3,263	1,2495
6. Üniversitenin bütçesi hazırlanırken kadınlara daha fazla önem verilmesini adil buluyorum.	399	3,308	1,2391
7. Üniversite bütçesinden kreş ve benzeri harcamalara ayrılan pay kadına daha verimli bir çalışma ortamı sağlayacaktır.	399	4,050	0,9681
8. Üniversite bütçesinde toplumsal cinsiyet eşitliğine ve kadının güçlenmesine yönelik çalışmaları desteklerim.	399	4,045	1,0140
9. Üniversite bütçesinde kadınların toplumsal açıdan ilerlemesini hızlandırmak için cinsiyete duyarlı sosyal önlemler alınmalıdır. (Örneğin genel sağlık kapsamı, nakit transferler, aylıklar)	399	3,820	1,0261
10. Üniversite bütçesinde toplumsal cinsiyet kalıp yargılarının değiştirilmesine yönelik eğitimler için pay ayrılmasını desteklerim.	399	4,045	0,9709
11. Üniversitenin yurt dışı eğitim programlarında bütçe payı cinsiyet ayrımı gözetilmeden belirlenmelidir.	399	4,130	1,0996
12. Üniversitede kadına ve erkeğe eşit fırsatlar tanınmalıdır.	399	4,198	1,1156
13. Üniversite bütçe karar mekanizmalarında kadın sayısının artırılmasını desteklerim.	399	3,817	1,1227
14. Üniversitede kadın yönetici sayısı artırılmalıdır.	399	3,862	1,1134
15. Üniversitede daha fazla kadın çalışanlar istihdam edilmelidir.	399	3,789	1,0847
16. Üniversitede kadına yönelik etkinliklerin fazla olmasını desteklerim.	399	3,802	1,0720
17. Üniversitede kadına yönelik spor kulüplerinin sayısı artırılmalıdır.	399	3,912	1,0272
18. Üniversiteye ulaşımı kolaylaştıracak vasıtalar kadının üniversite yaşamında daha rahat hissetmesini sağlar.	399	3,995	1,0248
19. Üniversite, kadınlara yönelik ek ulaştırma servisi sağlanmalıdır.	399	3,258	1,3228
20. Toplumsal kalkınma, kadına üniversite yaşamında da yeterli desteğin sağlanmasıyla mümkün olabilir.	399	3,957	0,9953
21. Ülkemizde kadına yönelik sosyal yardımların artırılmasını doğru buluyorum.	399	3,982	1,0185
22. Vergi sistemimizin cinsiyete duyarlı olması sağlanarak kadınlardan daha az gelir vergisi alınmasını desteklerim.	399	2,957	1,3839
23. Kadınların kullandığı temel ürünlerden alınan vergilerin daha düşük oranda tutulmasını desteklerim.	399	3,411	1,3567
24. Kız öğrencilerin burslara erişimlerinin kolaylaştırılmasını desteklerim.	399	3,905	1,1566
25. Üniversitenin sağladığı burslar yönünden kız öğrencilere öncelik verilmelidir.	399	3,301	1,3280
26. Üniversitede düzenlenen paralı kurslardan yararlanmak isteyen kadınlara yönelik indirim desteklerim.	399	3,491	1,2757
27. Kız öğrencilerden alınan harçlarda indirim yapılmasını desteklerim.	399	3,180	1,3328
28. Üniversitenin kız öğrencilere yapacağı bir kırtasiye bursunu desteklerim.	399	3,401	1,2837
29. Üniversitenin, tüm eğitim düzeylerinde toplumsal cinsiyete duyarlılığı artırmak ve önyargıları ortadan kaldırmak amacıyla eğitim müfredatlarını güçlendirmelerini desteklerim.	399	4,193	0,9460
30. Üniversitenin kadınlara yönelik danışma destek merkezi kurmasını desteklerim.	399	4,008	1,0406

Not: 5'li Likert Ölçeği 1: Kesinlikle Katılmıyorum - 5: Kesinlikle Katılıyorum

“Vergi sistemimizin cinsiyete duyarlı olması sağlanarak kadınlardan daha az gelir vergisi alınmasını desteklerim.”

**Tablo 12: Katılımcıların Cinsiyet Açısından Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Tutumunun Değerlendirilmesi**

	Cinsiyet	n	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı	p*
<b>Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme</b>	Kadın	202	235,13	47497,00	<b>0.000</b>
	Erkek	197	163,97	32303,00	
	Total	399			

Not: Mann-U Whitney Testi uygulanmıştır.

**Tablo 13: Katılımcıların Yaş Açısından Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Tutumunun Değerlendirilmesi**

	Yaş	n	Sıra Ortalaması	P*
<b>Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme</b>	18-24 yaş aralığı	208	199,87	0.460
	25-34 yaş aralığı	116	194,89	
	35-44 yaş aralığı	34	227,93	
	45-54 yaş aralığı	30	180,05	
	55 yaş ve üzeri	11	224,50	

Not: Kruskal Wallis Testi uygulanmıştır.

**Tablo 14: Katılımcıların Yaş Açısından Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Tutumunun Değerlendirilmesi**

	Görev	n	Sıra Ortalaması	P*
<b>Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme</b>	Prof. Dr.	17	205,65	<b>0.050</b>
	Doç.Dr.	12	206,71	
	Dr. Öğr. Ü.	18	167,56	
	Öğretim Görevlisi	22	189,57	
	Asistan	33	182,68	
	Memur	32	195,44	
	Sekreter	4	333,00	
	Lisansüstü Öğr.	25	223,92	
	Lisans Öğr.	173	213,55	
	Önlisans Öğr.	63	166,35	

Not: Kruskal Wallis Testi uygulanmıştır.

**Tablo 15: Katılımcıların Üniversite Bütçesinden Kadına Daha Çok Harcama Yapılması Gerekliği Düşüncesini Destekleme Oranlarının Cinsiyete Göre Analizi**

		Üniversite bütçesinden kadına daha fazla pay ayrılmasını adil buluyorum.					P
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Kadın	n	54	75	37	23	13	0,000
	%	26,7%	37,1%	18,3%	11,3%	6,43%	
Erkek	n	25	61	79	21	11	
	%	12,7%	30,9%	40,1%	10,7%	5,58%	
Toplam	n	79	136	116	44	24	
	%	19,8%	34,1%	29,1%	11,02%	6,01%	

Pearson Kare uygulanmıştır.

ifadesine kadınlar %46, erkekler de %32 oranında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum olarak görüş bildirmişlerdir. Cinsiyetler arasında verilmiş olan cevaplar açısından farklılıklar bulunmaktadır. Sonucun istatistiksel bakımdan anlamlı olduğu tespit edilmiştir (p<0.05).

**Tablo 16: Katılımcıların Üniversite Bütçesinden Kadına Daha Çok Harcama Yapılması Gerektiğine İlişkin Verdikleri Yanıtların Görev/Pozisyona Göre Analizi**

		Üniversite bütçesinden kadına daha çok harcama yapılmaktadır.					
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Prof. Dr.	n	3	7	3	3	1	.010
	%	17,6%	41,2%	17,6%	17,6%	5,9%	
Doç.Dr.	n	1	8	3	0	0	
	%	8,3%	66,7%	25,0%	0,0%	0,0%	
Dr. Öğr. Üyesi	n	2	9	4	2	1	
	%	11,1%	50%	22,2%	11,1%	5,6%	
Öğretim Görevlisi	n	6	6	5	4	1	
	%	27,3%	27,3%	22,7%	18,1%	4,5%	
Asistan	n	13	15	3	1	1	
	%	39,3%	45,5%	9,1%	3%	3%	
Memur	n	7	12	11	2	0	
	%	21,9%	37,5%	34,4%	6,2%	0%	
Sekreter	n	1	0	0	1	2	
	%	25,0%	0,0%	0,0%	25,0%	50,0%	
Lisansüstü Öğr.	n	3	11	9	2	0	
	%	12%	44%	36%	8%	0,0%	
Lisans Öğr.	n	31	48	56	22	16	
	%	18%	27,7%	32,3%	12,7%	9,2%	
Önlisans Öğr.	n	12	20	22	7	2	
	%	19%	31,7%	34,9%	11,1%	3,2%	
Total	n	79	136	116	44	24	
	%	198%	341%	29.1%	110%	6.0%	

Not: Pearson Kare Testi uygulanmıştır.

**Tablo 17: Katılımcıların Vergi Sistemimizin Cinsiyete Duyarlı Olması Sağlanarak Kadınlardan Daha Az Gelir Vergisi Alınmasını Destekleme Oranlarının Cinsiyete Göre Analizi**

		Vergi sistemimizin cinsiyete duyarlı olması sağlanarak kadınlardan daha az gelir vergisi alınmasını desteklerim.					
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	P
Kadın	n	17	58	34	40	53	.000
	%	8,4%	28,7%	16,8%	19,8%	26,2%	
Erkek	n	48	61	25	40	23	
	%	24,4%	31%	12,7%	20,3%	11,7%	
Toplam	n	65	119	59	80	76	
	%	163%	298%	148%	201%	19%	

“Üniversite bütçesinde kadına daha fazla pay ayrılmasını adil buluyorum.” ifadesine Prof. Dr.’lar %70,6, Doç. Dr.’lar %50, Dr. Öğr. Üye’leri %38,9 oranlarında katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum olarak görüş bildirmişlerdir. Sonucun istatistiksel bakımdan anlamlı olmadığı görülmüştür (P=.0120 p>0.05) Ama profesörlerin Dr. Öğretim Üyelerine nazaran daha duyarlı oldukları söylenebilmektedir.

Akademik personeller ve öğrencilerin karşılaştırması yapıldığı takdirde anlamlı sonuçlara ulaşılmamaktadır. Ama akademik personellerin kendi arasında ve öğrencilerin de kendi arasında değerlendirilmesi yapıldığında istatistiksel bakımdan anlamlı sonuca ulaşılmaktadır.

**Tablo 18: Katılımcıların Üniversite Bütçesinden Kadına Daha Çok Harcama Yapılmasını Destekleme Oranlarının Görev/Pozisyona Göre Analizi**

		Üniversite bütçesinden kadına daha fazla pay ayrılmasını adil buluyorum.				
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Prof. Dr.	n	1	4	0	8	4
	%	5,9%	23,5%	0,0%	47,1%	23,5%
Doç.Dr.	n	1	3	2	5	1
	%	8,3%	25,0%	16,7%	41,7%	8,3%
Dr.Öğr.Üyesi	n	2	7	2	4	3
	%	11,1%	38,9%	11,1%	22,2%	16,7%
Öğretim Görevlisi	n	3	3	6	9	1
	%	13,6%	13,6%	27,3%	40,9%	4,5%
Asistan	n	3	13	7	4	6
	%	9,1%	39,4%	21,2%	12,1%	18,2%

**Tablo 19: Katılımcıların Üniversite Bütçesinden Kadına Daha Çok Harcama Yapılmasını Destekleme Oranlarının Öğrencilik Statülerine Göre Analizi**

		Üniversite bütçesinde kadına daha fazla pay ayrılmasını adil buluyorum.				
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Lisansüstü Öğr.	n	3	3	4	12	3
	%	12,0%	12,0%	16,0%	48,0%	12,0%
Lisans Öğr.	n	14	37	16	74	32
	%	8,1%	21,4%	9,2%	42,8%	18,5%
Önlisans Öğr.	n	7	21	10	21	4
	%	11,1%	33,3%	15,9%	33,3%	6,3%

#### 4. Tartışma ve Sonuç

Değişen dünyada devlet bütçeleri de gelişmelerle birlikte, zaman içerisinde geleneksel bütçe, performans bütçe, program bütçe, planlama-programlama-bütçeleme, sıfır tabanlı bütçeleme ve performans esaslı bütçeleme sistemi gibi farklı aşamalar kaydetmiştir. Çağın gerektirdiği yenilikler ile beraber bütçenin iktisadi boyutu dışında siyasi ve sosyal boyutlarının da ortaya çıktığı görülmektedir. Feminizm ve feminist iktisat kavramları önem kazandıkça toplumsal cinsiyet anlayışının öğrenilmesi kolaylaşmış ve bütçenin ekonomi dışındaki boyutları da daha kolay anlaşılmasına başlamıştır. Bütçeler bu süreçte sosyal konularda da araç olarak kullanılmaya başlanmıştır. Uluslararası örgütler ve sivil toplum kuruluşlarının da baskısıyla ve etkisiyle bilinçlenmiş olan dezavantajlı grupların hak arama ve seslerini duyurma çabaları amacına ulaşmış ve devletler tarafından maliye ve ekonomi programlarına bu grupların ihtiyaçları da dahil edilerek, sosyal harcamalar yapılmıştır. Kamu yönetimi kapsamında yürütülmüş olan politikalarda bir araç olarak kullanılan bütçe toplumdaki eşitsizlikleri ortadan kaldırmak amacıyla kullanılmaya başlanmıştır. Bu gelişmelerle 1980'li senelerin ortalarından bu yana dezavantajlı gruplardan bir tanesi olan kadınların toplumsal yaşam içerisinde daha görünür hale getirilebilmesi sağlanarak cinsiyet eşitliğinin gerçekleştirilmesi için çalışan toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme yaklaşımı ortaya çıkmıştır.

Yalnızca kadınlar veya yalnızca erkekler için bir bütçeleme anlamına gelmeyen toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme anlayışıyla her iki cinsiyetteki farklı ihtiyaçlar dikkate alınarak bir bütçeleme yapılmasının gerekliliği savunulmaktadır. Kadınlar, kamu hizmetleri ve harcamalarından hem toplum yapısı hem de gelenekler ve önyargılar gibi sebeplerden dolayı yeterince yararlanamamaktadır. Çoğu ülkede toplum tarafından kabul edilmekte olan kalıplaşmış roller nedeniyle, kadınlar ev içi işlerini, yaşlıların, engellilerin ve çocukların bakımını, yemek yapmak gibi görevleri üstlenmişlerdir. Ekonomik bakımdan incelendiğinde yapmakla sorumlu oldukları bu ağır işlerde harcamakta oldukları emek için herhangi bir ücret almamaktadırlar. Zamanlarının büyük bölümünde hane içi işleri yapmak zorunda kalan kadınlar farklı alanlar için zaman bulamamaktadırlar. Eğitim bakımından ve kültür düzeyi noktasında karşı cinsten de geride

kalmaktadırlar. İş hayatında ya da sosyal ve siyasi hayat içerisinde seslerini duyurması mümkün olmayan kadınlar toplum içerisinde de geri planda kalmakta ve sanki görünmez gibi kabul edilmektedirler. Bu da toplum tarafından zaten var olan cinsiyet eşitsizliklerinin daha fazla büyümesi ve toplumun tüm kesimlerini olumsuz olarak etkilemekte olan sonuçların doğmasına sebep olmaktadır. Kadınların karar alma mekanizmasını geliştirmek için, sosyal ve ekonomik hayatta var olmalarını sağlayacak ekonomik, sosyal ve mali politikaların bir aracı olarak kullanılan bütçeleme sisteminde değişiklikler yapılması gerekmektedir. Bunun sağlanması da toplumsal cinsiyet duyarlılığının bütün ana planlara ve programlara eklenmesi şeklinde de tanımlanabilen toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme yaklaşımı ile mümkündür.

Toplumsal cinsiyete duyarlı bir bütçeleme anlayışının bütün ana planlara ve programlara dahil edilmesi ile hükümetler ve kamu idarelerinin yaptığı harcamaların, sunmuş oldukları hizmetlerin toplumdaki tüm kesimlerin ihtiyaçlarını karşılayabilecek ve cinsiyet eşitsizliklerinden meydana gelen olumsuzlukların ortadan kaldırılmasına katkı sağlayacaktır. Cinsiyet eşitsizliğinin ortadan kaldırılması ile kadınların ekonomik hayat içerisinde yer alabilmesi sağlanacak, istihdamları sağlanan kadınların çalışmalarının görünür hale gelmesiyle ülke ekonomisinin desteklenmesine katkı sağlanacak ve bu sayede kalkınmada kadınlar da yer almış olacaklardır. Cinsiyet eşitsizliklerinin ortadan kaldırılması sayesinde diğer bir olumlu sonuç ise kadınların da karar alma mekanizmaları içerisinde yer almalarına imkân verilmesi, siyasal süreçlere dâhil olmalarının sağlanmasıdır.

Aşağıdaki bölümde araştırma sonuçlarına ait genel bir değerlendirme yapılmış ve değerlendirmelerin neticesinde uygulamaya ve gelecekteki araştırmalara dair önerilerde bulunulmuştur.

#### 4.1. Sonuç

1. Araştırmaya katılmış olanların görevleri bakımından cinsiyet dağılımları incelendiği takdirde; sekreterlerde %100, Dr. Öğrt. Üyelerinde %61,1, asistanlarda %60,6 oranında kadınların görev aldığı, ön lisans öğrencilerinden %65,1, lisansüstü öğrencilerden %60 oranında erkeklerden oluştuğu görülmüştür. Dağılımlarda istatistiksel bakımdan anlamlı fark tespit edilmiştir.
2. Araştırma kapsamında kullanılmış olan ölçekteki ifadeler verilen cevaplardaki ortalamalar değerlendirildiği takdirde; en yüksek ortalama puan sahibi olan soruların, “Üniversitede kadına ve erkeğe eşit fırsatlar tanınmalıdır.” (ort.:4.19), “Üniversitenin, tüm eğitim düzeylerinde toplumsal cinsiyete duyarlılığı artırmak ve önyargıları ortadan kaldırmak amacıyla eğitim müfredatlarını güçlendirmelerini desteklerim.” (ort.: 4.19) “Üniversitenin yurt dışı eğitim programlarında bütçe payı cinsiyet ayrımı gözetilmeden belirlenmelidir.” (ort.: 4.13) olduğu görülmüştür.
3. En düşük ortalama puan sahibi olan soruların da; “Üniversite bütçesinden kadına daha çok harcama yapılmaktadır” (ort.:2.49) “Vergi sistemimizin cinsiyete duyarlı olması sağlanarak kadınlardan daha az gelir vergisi alınmasını desteklerim.” (ort.:2.95) “Üniversite bütçesinde kadına daha fazla pay ayrılmasıyla toplumsal huzur sağlanacaktır.” olduğu tespit edilmiştir (ort.:3.15).
4. Araştırmaya katılmış olanların cinsiyete duyarlı bütçeleme tutumu cinsiyet açısından değerlendirildiği takdirde; istatistiksel bakımdan anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. Kadın çalışanlarda erkek çalışanlara göre daha ileri derecede duyarlılık sahibi oldukları tespit edilmiştir.
5. Araştırmaya katılmış olanların cinsiyete duyarlı bütçeleme tutumu yaş bakımından değerlendirildiği takdirde; istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olduğu görülmektedir. Kadın çalışanların, erkek çalışanlara göre TCDB tutumlarının daha ileri düzeyde olduğu belirlenmiştir.
6. Araştırmaya katılmış olanların cinsiyete duyarlı bütçeleme tutumu görev bakımından değerlendirildiği takdirde; “sekreterler” ve “diğer tüm çalışanlar” arasında anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. Sekreterlerin diğer çalışanlara göre TCDB açısından daha duyarlı oldukları bulunmuştur.
7. Üniversiteler ile üniversite çalışanları ve öğrenciler üzerinde yapılmış olan anket çalışması sonucunda katılımcılar %51,9 oranında üniversitelerde kadın ve erkeğe eşit fırsatların sunulmasının gerekli olduğunu belirtmişlerdir. Bunun yanında katılımcıların çoğu tarafından üniversitenin eğitim düzeylerinin hepsinde toplumsal cinsiyete duyarlılığın artırılması ve önyargıların giderilmesi için eğitim müfredatlarını güçlendirmelerinin gerekliliği savunulmuştur.



## 4.2. Öneriler

### İleride Yapılacak Araştırmalara Yönelik Öneriler

1. Araştırma verileri Aydın Adnan Menderes Üniversitesi öğrencileri ile akademik ve idari personelinden toplanmıştır. Genellenebilirliği artırmak için, bu çalışma farklı illerden ve üniversitelerden bir örneklem kullanılarak tekrarlanabilir.
2. Araştırma kapsamında, toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme algısı bir üniversite örneklemini üzerinden incelenmiştir. Literatürde de vurgulandığı üzere, toplumsal cinsiyet eşitliği ve eşitsizliğinden etkilenen tek kurum üniversiteler değildir; diğer kurumlardaki bütçeleme çalışmaları da fonların etkin bir şekilde tahsis edilebilmesi için toplumsal cinsiyet eşitliğini göz önünde bulundurmalıdır. Sonuçların daha iyi değerlendirilebilmesi için farklı kuruluşlar üzerinde karşılaştırılabilir bir çalışma yapılması önerilmektedir.

### Uygulamaya Yönelik Öneriler

1. Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemenin bireyler ve toplumsal cinsiyet eşitliği üzerindeki etkisine dikkat çekmek amacıyla seminerler, radyo ve televizyon programları ile kamu spotları düzenlenmelidir. Bu girişimler, bu uygulamanın sonuçları ve cinsiyetler arasında daha fazla eşitliği teşvik etme potansiyeli konusunda farkındalığı artırmaya hizmet edecektir.
2. Cinsiyete dayalı bütçelemenin ekonomik sonuçlarını hafifletmek gerekmektedir. Bu doğrultuda, ülkenin eğitim sistemi genelinde üniversitelerde ve okullarda toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme konusunda farkındalık yaratılması gerekmektedir.
3. Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme anlayışının geliştirilmesi için eğitim kurumlarında bu konuda eğitim faaliyetleri düzenlenmesi ve rehberlik sağlanması gerekmektedir.
4. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, kadınların çalışma koşullarını düzenleyen bir yönetmelik yayınlamıştır ve Aydın Adnan Menderes Üniversitesi'nde de bu yönetmelik uygulanabilmelidir.
5. Aydın Adnan Menderes Üniversitesi'nin bütçeleme çalışmaları kapsamında, çalışmada anket kullanılarak eksikliklerin tespit edilmesi gerekmektedir. Yönetim sürecinde ilgili mevzuatın hazırlanması ve uygulanmasında kadın personel ve öğrencilerin sosyal ihtiyaçlarının karşılanması, çalışma imkânlarının ve kadroların eşit dağıtılması, burs ve sosyal destek imkânlarında kadın öğrencilere pozitif ayrımcılık sağlanması, üniversite bütçesinin kullanılması ve toplumsal cinsiyetin duyurulduğu uygulamaların hayata geçirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle gerekli adımlar atılmalıdır.
6. Sayıştay raporlarında Aydın Adnan Menderes Üniversitesi'nin bütçe ve faaliyet raporlarında toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemeye ilişkin herhangi bir sonuca ulaşılamamıştır. Olası kayıpların önüne geçmek için bütçeleme çalışmalarında toplumsal cinsiyete duyarlı bütçelemeye yer verilmesi gerekmektedir.
7. Toplumsal cinsiyete duyarlı bütçeleme yaklaşımı, nüfusun farklı alt kesimlerinin çeşitli ihtiyaçlarını dikkate alan bir bütçeleme oluşturulmasını gerektirmektedir. Bu sayede kaynaklar daha etkin ve verimli bir şekilde tahsis edilebilecek, israf önlenilecek ve böylece toplumsal refah artırılacaktır.

**Etik Kurul Onayı:** Aydın Adnan Menderes Üniversitesi'nden onay alınmıştır. Sayı: 82493341-605-01.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması beyan etmemişlerdir.

**Finansal Destek:** Yazarlar finansal destek beyan etmemişlerdir.

**Ethics Committee Approval:** Approval was received from Aydın Adnan Menderes University. Number: 82493341-605-01.

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

**Conflict of Interest:** Authors declared no conflict of interest.

**Grant Support:** Authors declared no financial support.

### **Yazarların ORCID ID'leri / ORCID IDs of the authors**

Alptekin AKTAKKA 0009-0006-3412-752X

Recep TEKELİ 0000-0001-6403-9383

### **KAYNAKLAR / REFERENCES**

- Acker, J. (2006). Inequality regimes gender, class, and race in organizations. *Gender & Society*, 20(4), 441–464.
- Akduran, Ö. (2012). *Hane Devlet Piyasa*, İstanbul: Sav Yayınları.
- Akduran Erol, Ö., & Ergüneş Oruç, N., (2019). Üniversitede Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçe ve Planlama: İstanbul Üniversitesi Örneği. *Nuray Ergüneş için Yazılar* (548-573), İstanbul: Sosyal Araştırmalar Vakfı.
- Aktakka, A (2019).Cinsiyete Duyarlı Bütçe Algısı: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Üzerine Bir Çalışma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın.
- Al, Ü. G. (2002). *Türkiye'de kadına Yönelik Kurumsal Politikalar: Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçelemenin Olanak ve Sınırlılıkları*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Alkan, F. & Dayar, H. (2021). Belediyelerde Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçelemenin Uygulanabilirliğine Yönelik Nitel Analiz: Eskişehir İli Örneği. *Türk Dünyası Akademik Bakış*, 1(1), 1-38.
- Alpar, R. (2013). *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Yöntemler*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Avrupa Komisyonu. Araştırma ve Yenilik Genel Müdürlüğü (2016). She Figures 2015. Luxembourg: Publications Office.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2019). <https://www.hmb.gov.tr/bumko-merkezi-yonetim-butce-kanunu-ve-ekleri> (erişim: 19.07.2019)
- Büyükköztürk, Ş. (2017). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem Akademi.
- Ceviz, B. (2018). *Toplumsal Cinsiyet Duyarlılığı Çerçevesinde Belediyeler*. Söke İşletme Fakültesi Priene Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, 2(3), ss. 19-29
- Çın, S. (2014). *Değişen Yönetim Anlayışı ve Sivil Toplum Kuruluşları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Dikmen, C. (2015). *Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme ve Türkiye Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Doğan, A. (2012). *Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Türkiye Değerlendirmesi*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Dumlupınar, S. & Göksu, G. G. (2020). Toplumsal Cinsiyet Eşitliğine Yönelik Faaliyetler, Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Uygulamaları Ve Kadın Memnuniyeti Arasındaki İlişkinin Analizi: Sakarya İli Örneği. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 2020, 15/2: 713-764
- Duran, D. Ş., ve Temür, Y. (2018). Türk Yerel Yönetimlerinde Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Yaklaşımları: Büyükşehir Belediyelerinin Bütçeleri Üzerinde Bir İnceleme. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(1), ss.353-380.
- Eğitimsen (2019). *2019 Yılı Yükseköğretim Bütçesi Analizi*. [http://egitimsen.org.tr/2019-yili-yuksekogretim-butcesi-analizi/#\\_ftn2](http://egitimsen.org.tr/2019-yili-yuksekogretim-butcesi-analizi/#_ftn2)
- Elson, D. (2006), Budgeting for Women's Right: Monitoring Government Budgets for Compliance with CEDAW, *UNIFEM (United Nations Development Fund for Women)*, [http://www.iwtc.org/cd\\_finance/46\\_gb.pdf](http://www.iwtc.org/cd_finance/46_gb.pdf)
- Ergen, Z., Durak, B. (2017). Bütçeleme Anlayışında Yeni Bir Yaklaşım: Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 2(9), ss.107-126.
- Erkan, B., Şentürk, M., Akbaş, Y. E., Paksoy, S. (2012). Dünyada Ve Türkiye'de Sosyal Bütçeleme (Cinsiyete Duyarlı Bütçe) Yaklaşımı, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Year:5 Number 9, Summer 2012, s85-105.
- Göğüsdere, C. (2020). Türkiye'de 2016 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Belgelerinin Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Vergilendirme Açısından Değerlendirilmesi, *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, cilt 2 sayı 3, ss223-232
- Gökbunar, R., Doğan, A. (2016). Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeler ve Başarı Etmenleri. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), ss. 1-20.
- Hadziahmetovic, A., Duric-Kuzmanovic, T., Klatzer, E. M., & Risteska, M. (2013). *Gender Responsive Budgeting-Textbook for Universities*. UNWOMEN-University Press, Sarajevo.



- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (erişim: 12.06.2023)
- IMF (2023). International Monetary Fund, World Economic Outlook Database, April 2023. Erişim: 12.06.2023)
- İnce, M.Y. (2022). Evaluating Gender Responsive Budgeting in Turkey. *Ondokuz Mayıs University Journal of Women's and Family Studies* 2(1), June: 97-112.
- İşler, G. & İşler, İ. (2020). Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme ve Türkiye’de Kadının Bütçedeki Yeri. *Pamukkale Journal of Euroasian Socioeconomic Studies*, Vol. 7, No. 1, 2020, pp. 39-47
- Jongbloed, B. (2012). Academic salaries in Western Europe. *International Higher Education*, 68, 5–6.
- Klot, J., Holvoet, N., Villagomez, E. (2002). Gender Budget Initiatives: Strategies, Concepts and Experiences, *The United Nations Development Fund for Women (UNIFEM)*.
- Kul, G. E. & Özüğurlu, H. Y. (2022). Toplumsal Cinsiyet Temelinde Bütçelemenin Siyasi Boyutu . *Bulletin of Economic Theory and Analysis* , 7 (1) , 59-85.
- Lynch, K. (2010). Carelessness: a hidden doxa of higher education. *Arts and Humanities in Higher Education*, 9(1), 54–67.
- Marginson, S. and van der Wende, M. (2007). To rank or to be ranked: the impact of global rankings in higher education. *Journal of Studies in International Education*, 11(3–4), 306–329.
- 2019 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181231M1-B0.pdf>
- Oppi, C., Cavicchi, C., & Vagnoni, E. (2021). The journey to gender-responsive budgeting: lessons learned from higher education. *Sustainability*, 13(4), 2019.
- Steinþorsdóttir, F. S., Einarsdóttir, Þ., Heijstra, T. M., & Margrét Pétursdóttir, G. (2016). Money Talks: Gender Budgeting in the University of Iceland. *Icelandic Review on Politics & Administration*, 12(1).
- Steinþorsdóttir, F. S., Einarsdóttir, Þ., Heijstra, T. M., Pétursdóttir, G. M., & Smidt, T. B. (2018). *Gender budgeting to expose inequalities in a precarious academia—and redistribute resources to effect change*. In Gender and Precarious Research Careers (pp. 83-110). Routledge.
- Şenesen, G.G. (2013). ‘Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Kapsam, Örnekler ve Türkiye İçin Öneriler. *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar*, editörler, Figen Altuğ, Ahmet Kesik & Murat Şeker. 97-128. Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Şenesen, G.G., Ergüneş, N., Yakar, A.Ö. (2018). Dirlik Temelli Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Yaklaşımıyla Yerel Yönetim Bütçelerine Bakmak: Kars Belediyesi. Prof Dr Nihat FALAY’a Armağan, ed. H. Kirmanoğlu, P. Feyzioğlu Akkoyunlu, A. Arıkoğa & B. Ergüder. 87-113. İstanbul: DER Yayınları,
- Şentürk, A. (2017a). Yerel Yönetimlerde Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: İstanbul İlçeleri. Büyükçekmece 1. Uluslararası Yerel Yönetimler Kongresi Bildiri Özet Kitabı. İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları,
- Şentürk, A. (2017b). Cinsiyet Eşitlikçi Perspektifle Belediye Bütçeleri: Fatih Belediyesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tepekule, U., Özcan, P. M., Kayalidere, G. (2016). Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme: Türkiye Örneği. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), ss. 2316-2331.
- Toprak, D. (2016). Kamu İdarelerinde Cinsiyete Duyarlı Stratejik Planlama Ve Bütçeleme: Isparta İl Özel İdaresi Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: CİEP Özel Sayısı*. 408-441.
- Tügen, K. & Özen, A. (2014) Türkiye’de Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Anlayışı, Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan, Editörler: Ramazan Gökbnar, Mustafa Miynat, Birol Kovancılar, Tülin Canbay, Serkan Cura, Manisa-2014, s135-144, Celal Bayar Üniversitesi Rektörlük Basımevi- Manisa
- Tügen, K. ve Özen A. (2008). Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme Anlayışı. *Maliye Dergisi*, (154), ss. 1-11.
- Yavan, S. & Gazeloğlu, C. (2020). Yerel Yönetimlerde Cinsiyete Duyarlı Bütçelemenin Hiyerarşik Kümeleme Analiziyle İncelenmesi: Aydın İlçe Belediyeleri Örneği, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, Cilt 31, Sayı 1, Ocak 2022, s. 165-200
- Yıldırım, Ö.K. (2018). Türkiye’de İyi Yönetişim. *Uluslararası Afro- Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 3(6), ss.273-289.
- Yıldız, S. & Uğur, A. (2016), Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme ve Ülke Deneyimleri, *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 5 Sayı: 3i S271-292.
- Yücel, Y. (2016). Dirlik Temelli Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçe Denetimi: Büyükşehir Belediyeleri Arasında Bir Karşılaştırma. *Çağdaş Yerel Yönetimler*, 25/1, 25-46.

### Atf Biçimi / How cite this article

Aktakka, A., & Tekeli, R. (2023). Cinsiyete duyarlı bütçe algısı: Aydın Adnan Menderes Üniversitesi üzerine bir çalışma. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 70, 1-22. <https://doi.org/10.26650/mcd2023-1313871>

# Bir Tüketim Vergisi Örneği Olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde Satış Vergisi

## Sales Tax in the United States of America As an Example of Consumption Tax

Rana DAYIOĞLU ERUL<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Doç. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Ankara, Türkiye

Sorumlu yazar/  
Corresponding author : Rana DAYIOĞLU ERUL  
E-posta/E-mail : ranadayioglu@gmail.com

### ÖZ

Günümüzde tüketim vergileri, özellikle katma değer vergisi (KDV) dünyada yaygın olarak uygulanmaktadır. Genel bir KDV sisteminin yer almadığı Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) ise KDV benzeri bir vergi olarak satış vergisi yer almaktadır. Satış vergisi, belirli mal ve hizmetler üzerinden tüketimin son aşamasında ve kasada alınan bir vergi olup satış vergisinin amacı, temel olarak lüks tüketim mallarının ve genel ihtiyaçların dışında kalan mal ve hizmetlerin vergilendirilmesidir. Eyaletler ve şehirler itibarıyla çok farklı oranlarda uygulanan satış vergisi, bu bakımdan karmaşık olarak değerlendirilmekte; ancak dünya genelinde tüketim üzerinden alınan vergiler ile karşılaştırıldığında çok düşük oranlarda uygulanması açısından dikkat çekmektedir. Nitekim satış vergisinin çok geniş istisnalarla uygulanması ve vergi oranının çok düşük olması nedeniyle ABD'de tüketim vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranı; diğer OECD ülkelerine, özellikle Türkiye'ye kıyasla çok düşük düzeyde kalmaktadır. Bu çalışmada satış vergisi, temel özellikleri itibarıyla incelenmiş, daha sonra satış vergisi oranının en yüksek olduğu Kaliforniya eyaleti için vergiye tabi mal ve hizmetler, oran yapısı ve vergi harcamaları bakımından ayrıntılarıyla değerlendirilmiş ve son olarak tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, en yaygın tüketim vergisi olan KDV'nin oransal yapısı gibi hususlar çerçevesinde karşılaştırmalar yapılarak birtakım öneriler getirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Satış vergisi, satış ve kullanım vergisi, KDV, ABD vergi sistemi, tüketim vergileri.

### ABSTRACT

Consumption taxes are widely applied in the world today, especially the value-added tax (VAT). While the United States (USA), has no general VAT system, it does have a sales tax similar to VAT. Sales tax is a tax levied on certain goods and services in the last stage of consumption at checkout. The purpose of sales tax is the taxation of goods and services other than luxury consumer goods and general necessities. The sales tax is considered complex in this respect; yet draws attention in terms of being applied at very low rates when compared to consumption taxes worldwide. As a matter of fact, the ratio of consumption taxes to total tax revenues in the USA remains at a very low level compared to other OECD countries, like Türkiye, due to the broad lists of sales tax exemption and very low tax rates. This study, examines sales tax in terms of basic characteristics, before providing a detailed evaluation of taxable goods and services, rate structure and tax expenditures for the state of California, which has the highest sales tax rate and finally making some suggestions through comparisons within the framework of issues such as the ratio of consumption tax to overall tax revenues and the proportional structure of VAT, as the most common consumption tax.

**Keywords:** Sales tax, sales and use tax, value added tax, tax system of the USA, consumption tax.

Submitted / Başvuru : 01.09.2023

Revision Requested/  
Revizyon Talebi : 25.09.2023

Last Revision Received/  
Son Revizyon : 06.10.2023

Accepted/Kabul : 15.10.2023



This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)

## EXTENDED ABSTRACT

The United States of America (USA), has no general VAT system, instead levying sales tax, which is similar to VAT, on consumption. Although sales tax causes confusion due to being applied at different rates based on the state and city, the fact that the tax, which is generally applied at very low rates, is applied at even particularly lower rates, in regions where development is foreseen is important.

Another important issue regarding sales tax involves taxable and non-taxable goods and services. The purpose of sales tax is the basic taxation of goods or services other than luxury goods and general needs. This tax only being applied to the end consumer is considered a positive features, as consumption is being taxed in the real sense and is collected at checkout on top of the total price, thus the consumer is aware of the tax amount and rate without the effect of financial anesthesia. On the other hand, sales tax causes a high level of confusion due to states and cities applying different exemptions and tax rates.

Goods and services that may or may not be subject to sales tax vary from state to state. Thus, this study, examines the goods and services to which sales tax is applied in the state of California. The reason for choosing this state is that California has the highest comparative state sales tax rate. The retail sale of tangible goods (e.g., furniture, souvenirs, toys, antiques, and clothing/textiles) is subject to sales tax in California. Goods or services that are not subject to sales tax are classified under five groups: necessities of life, general public benefit, industry benefit, defined exclusions and “other” tax expenditures.

Noteworthy, that the products concerning the necessities of life are excluded from taxation. In fact, food and beverages, being basic necessities, are not taxed as long as they are not sold by being heated (e.g. coffee) and are purchased for consumption or serviced in the facilities, baby diapers, which are a basic need for families with children, are also not subject to sales tax.

Sales tax rates resemble VAT, and in the USA are noteworthy 10% at most. As a matter of fact, when analyzing the percentage of consumption tax to total tax revenues in OECD countries, the USA is seen to have had the lowest rate in 2020 at 15%. In comparison, Chile, Hungary and Latvia had the highest percentages, while alongside the USA, Switzerland and Japan had the lowest; on the other hand, Türkiye, draws attention as the country with the fourth highest rate.

In summary, consumption is seen to be taxed at a very low level in the USA, while being taxed at a very high level in Türkiye. When considering that both societies are consumption societies, taxing certain products in order to reduce consumption can be said to be appropriate. On the other hand, when evaluating VAT rates, Türkiye is generally to have a VAT rate of 30% or higher since it was first implemented in 1985. Also, in terms of tax rates, Türkiye is one of the countries with the highest VAT rates compared to other OECD countries. Even when not taking the latest 2023 regulations on VAT rates, Türkiye can still be said to have high rates.

When considering Türkiye’s tax system is based on indirect taxes and VAT, the practice of excluding goods and services, especially basic foodstuffs and products related to baby care, as in the USA, can be said to be exemplary for regulating income inequality. As a matter of fact, such an application has positive aspects with the idea that applying a single rate on a country-by-country basis will not cause confusion, as Türkiye has no federal system or different city-based tax rate practices, as in the USA.

In terms of Türkiye’s tax system, this study suggests the possibility of applying VAT similarly to sales tax, at low rates and with similar exceptions. However, because this practice will lead to significant income loss as a result of the significant percentage VAT revenues involve, the study emphasizes that basic food, necessities, and products for maintaining life, as well as baby products for families with children, be excluded from taxation. In this way, arrangements can be made that both ensure justice in taxation and reduce income inequality.

## 1. Giriş

Tüketim vergileri, özellikle katma değer vergisi (KDV), günümüzde pek çok ülkede mal ve hizmetler üzerine yaygın bir biçimde uygulanmaktadır. Belirli mal ve hizmetlere yönelik tüketimin azaltılması, sağlığa zararlı tüketimin önlenmesi, gelir elde edilmesi gibi çeşitli amaçlarla uygulama konulan tüketim vergileri; devletlerin yönetim biçimleri, sosyoekonomik yapıları ve nüfusa ilişkin özellikler gibi pek çok unsura bağlı olarak ülkeler itibarıyla farklı biçimlerde uygulama alanı bulmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) KDV’nin farklı bir biçimi olarak satış vergisi (veya kullanım vergisi) uygulanmaktadır. Federal yönetim biçimi nedeniyle ABD’de uygulanan pek çok vergi gibi satış vergisi de eyaletler ve yerel yönetimlere verilen yetkiler nedeniyle çok farklı oran ve özellikler ile ABD vergi sisteminde yer almaktadır.

Bu çalışmada, ABD’de uygulanan satış vergisi öncelikle genel özellikleri ve yapısı, daha sonra ise satış vergisi

oranının en yüksek olduğu Kaliforniya eyaleti örnek alınmak suretiyle incelenecektir. Çalışmanın son kısmında ise Türkiye dahil OECD ülkelerindeki tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, KDV'nin oransal yapısı gibi hususlar çerçevesinde birtakım öneriler getirilecektir.

## 2. Satış Vergisine Yönelik Temel Açıklamalar

Satış vergisi, Amerika Birleşik Devletleri'nde bazı mal ve hizmetlerin satışında veya kiralanmasında uygulanan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. ABD'de ulusal bir satış vergisi sistemi olmamakla birlikte, dolaylı vergiler alt ulusal düzeyde uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle her eyalet, ABD'deki anayasal kısıtlamalara tabi olarak kendi satış vergisini uygulama yetkisine sahiptir (KPMG). Diğer taraftan, eyaletlerin uygulamasına ek olarak yerel düzeyde de satış vergisi uygulanabilir.

Tüketime ilişkin bir vergi olan satış vergisi bazı yönleriyle en yaygın olarak uygulanan tüketim vergisi olan KDV'ye benzemekle birlikte, KDV ile pek çok farklılığı da bünyesinde barındırmaktadır. Nitekim KDV, günümüzde 170'i aşkın ülkede uygulanmakta olup satış vergisi yalnızca ABD'de uygulanmaktadır (Asquith, 2021). ABD dışında birçok ülke satış vergisi yerine KDV uygulamaktadır (Kagan, 2023).

KDV, yayılı bir tüketim vergisi olarak tüketimin her aşamasında uygulanan bir vergi olup satış vergisi ise yalnızca tüketimin son aşamasında, nihai tüketiciye uygulanmaktadır (Tax Foundation, Value-Added Tax). Dolayısıyla satış, nihai tüketiciye yapılmaya kadar satış vergisi tahsil edilmemektedir. Satış vergisinin KDV'den ayrılan en temel özelliği yalnızca nihai tüketici üzerinden ve tek seferlik alınmasıdır. Nitekim bu özelliği ile ülkemizde uygulanan özel tüketim vergisine benzemektedir. Satış vergisi ile KDV arasındaki benzerlik ve farklılıklar aşağıda Tablo 1'de gösterilmekte olup ilk iki satır benzerlikleri, diğer satırlar ise farklılıkları ifade etmektedir.

**Tablo 1: Satış Vergisi ile KDV Arasındaki Benzerlik ve Farklılıklar**

Konu	Satış vergisi	KDV
Verginin tahsili ve ödenmesi	Verginin tahsil edilmesinden ve ödenmesinden satıcı sorumludur.	Verginin tahsil edilmesinden ve ödenmesinden satıcı sorumludur.
Faturalama	Satıcı, satış vergisini ayrıca belirtmelidir.	Satıcı, KDV'yi ayrıca belirtmelidir.
Yetki alan	Satış vergisi eyalet düzeyindedir ve ayrıca yerel yetki alanındadır.	KDV yalnızca ülke düzeyinde uygulanır.
Vergi oran	Binlerce satış vergisi bölgesi bulunduğu için satış vergisi oranları çok çeşitli ve farklı olarak uygulanabilir. Nitekim eyaletler bu oranları sık sık -bazen aylık olarak- değiştirmektedir.	Çoğu ülkede çoğu mal ve hizmet için tek oran uygulanmakta, buna ek olarak iki indirimli oran bulunmaktadır.
Oran takibinin kolaylığı	Vergi oranları karmaşık olduğundan verginin takibi zordur.	Vergi oranları karmaşık olmadığından verginin takibi görece kolaydır.
Verginin yayılı olması	Satış vergisi yalnızca nihai tüketiciye aittir, yalnızca son tüketiciden (kasada veya çevrimiçi ödeme sırasında) alınır.	İlk satıştan tüketicinin son satın almasına kadar tedarik zinciri boyunca her aşamada vergilendirme yapılır.
Verginin tahsil zamanı	Nihai tüketiciye satış yapılmaya kadar vergi tahsil edilmez.	Vergi çok daha erken (belirli zamanlarda) beyan edilir ve idare, katma değer olarak tüm dağıtım zinciri boyunca vergi geliri elde eder.
Dijital hizmetlerin vergilendirilmesi	Dijital hizmetler satış vergisinden muaf olabilmektedir. Nitekim yaklaşık 30 eyalet, dijital ürünler üzerinden satış vergisi almaya yeni başlamaktadır. Oranlar ve kurallar farklı satış vergisi bölgeleri arasında büyük farklılıklar göstermektedir.	Avrupa'da ve dünyanın geri kalanında giderek artan bir şekilde, dijital veya e-hizmetlerden KDV alınmaktadır.

**Kaynak:** Asquith, 2021 ve Yrjanson, 2023'ten yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Satış vergisine ilişkin diğer temel bir farklılık da fiyatın içine gizlenmemesi, verginin alışveriş sırasında kasada ortaya

çıkmasıdır. Satış vergisine tabi olan tutar, diğer bir ifade ile vergi matrahı mal veya hizmetin net satış fiyatıdır. Bu özellik, satış vergisinin mali anestezi etkisinin olmadığını ön plana çıkarmakta olup bu uygulama dolayısıyla satış vergisi diğer dolaylı vergilerden ayrılmaktadır.

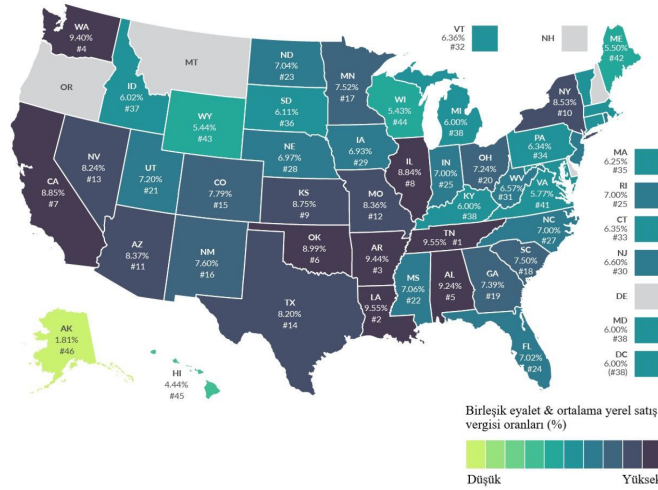
### 3. ABD’de Satış Vergisi Uygulaması

#### 3.1. Satış Vergisi Oranları

ABD’de satış vergisi, eyalet satış vergisi ve yerel satış vergisi biçiminde uygulanmaktadır. 45 eyalet ve Columbia Bölgesi’nde eyalet çapında satış vergileri toplanmaktadır. Satış vergisi ulusal düzeyde uygulanmadığından, standart bir oran söz konusu değildir ve eyaletler çok farklı ürün gruplarına çok çeşitli oranlarda vergi uygulayabilmektedir. Satış vergisi oranları eyaletlere göre değişmekte olup eyalet düzeyinde %2,9 ile %7,25 arasındadır ve bu orana ek olarak 35 eyaletteki yerel yönetimler ek bir satış vergisi uygulamaktadır. Yerel satış vergisi oranları için maksimum düzey, yerel yönetimler tarafından belirlenmektedir.

Aşağıdaki Şekil 1’de, eyalet ve yerel satış vergisi oranlarının toplamından oluşan birleşik satış vergisi oranları yer almaktadır. Buna göre birleşik satış vergisi oranının en yüksek olduğu beş eyalet Tennessee (%9,548), Louisiana (%9,547), Arkansas (%9,44), Washington (%9,40) ve Alabama (%9,24); en düşük olduğu beş eyalet ise Alaska (%1,81), Hawaii (%4,44), Wisconsin (%5,43), Wyoming (%5,44) ve Maine (%5,50)’dir (Tax Foundation, 2023). Ayrıca Delaware, Montana, New Hampshire ve Oregon eyaletlerinde satış vergisi uygulanmamaktadır. Vergi oranlarının genel olarak gelişmesi öngörülen bölgelerde daha düşük tutulduğu, gelişmiş bölgelerde ise daha yüksek olduğu görülmektedir (Kızılot, 2004).

Şekil 1: Satış Vergisi Oranları (%)



Kaynak: Tax Foundation, 2023.

Şekil 2’de ise eyalet ve yerel satış vergisi oranları ayrı ayrı görülebilmektedir. 1 Temmuz 2023 tarihi itibarıyla ilan edilen bu vergi oranlarına bakıldığında Kaliforniya %7,25 ile eyalet düzeyinde en yüksek satış vergisi oranına sahip iken <sup>1</sup>; sonrasında %7 oranı ile Indiana, Mississippi, Rhode Island, New Jersey, Minnesota, Nevada, Kansas, Washington, Arkansas ve Tennessee eyaletleri gelmektedir. Ortalama yerel satış vergisi oranlarının en yüksek olduğu beş eyalet ise Alabama (%5,24), Louisiana (%5,10), Colorado (%4,89), New York (%4,53) ve Oklahoma (%4,49)’dır. Ayrıca eyalet ve yerel satış vergisi oranlarının sıfır olduğu dört eyalete ek olarak Alaska’da eyalet satış vergisi uygulanmazken, %2 oranında yerel satış vergisi uygulanmakta, böylelikle birleşik satış vergisi oranı %2 olmaktadır.

İthalat ve ihracat açısından bakıldığında ise bir mal veya hizmetin satış vergisine tabi olup olmadığı, hizmetin nerede gerçekleştirildiğine veya faydanın nereden alındığına bağlı olarak değişmektedir. Genel olarak ABD dışına ihraç edilen mal ve hizmetler satış vergisine tabi olmayıp ithal edilen mal ve hizmetler ise genellikle satış vergisine tabidir (KPMG). Dolayısıyla satış vergisi oranları ve eyalet satış vergisi ve yerel satış vergisi oranlarındaki farklılıklar tüketicileri sınırlar ötesinde alışveriş yapmaya veya ürünleri çevrimiçi satın almaya teşvik edebilmektedir.

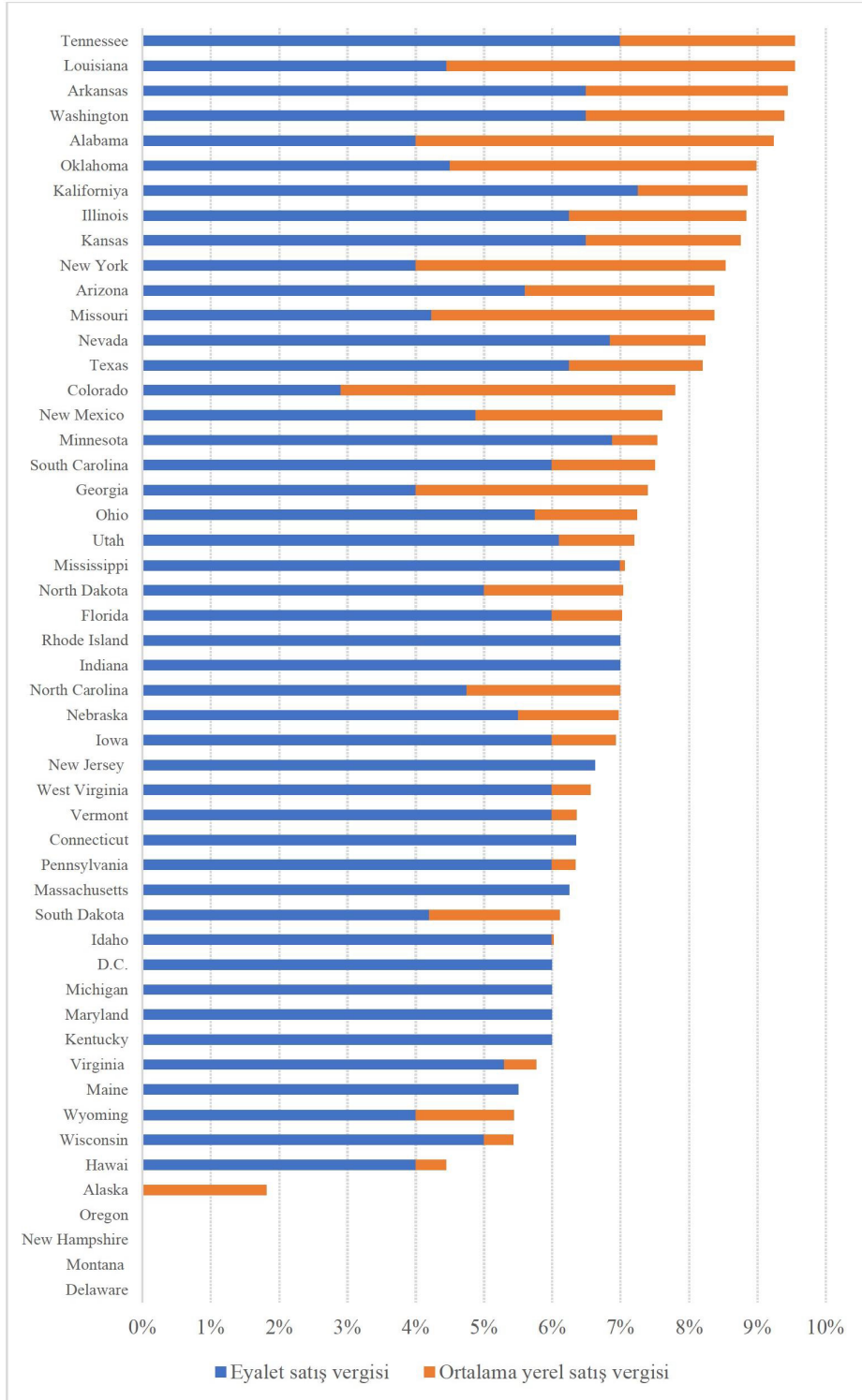
Satış vergileri; genel yapısı, uygulandığı ürün grupları, vergi matrahı ve oranları açısından genel vergi sistemi

<sup>1</sup> Kaliforniya alt yerleşim birimlerine ait satış vergisi oranları için bkz. California Department of Tax and Fee Administration (CDTFA), 2023.



içerisinde değerlendirilmesi gereken vergilerdir. Örneğin Tennessee'de yüksek oranlarda satış vergisi uygulanırken gelir vergisi uygulanmamakta, Oregon'da ise satış vergisi uygulanmazken yüksek oranlarda gelir vergisi uygulanmaktadır (Tax Foundation, 2023). Nitekim iş yerlerinin konumu ve yatırım kararları üzerinde pek çok faktör etkili olurken, satış vergileri politikacıların kontrolünde olan ve anında etkileri olabilecek vergilerdir (Tax Foundation, 2023).

**Şekil 2: Eyalet & Ortalama Yerel Satış Vergisi Oranları (%)<sup>2</sup>**



**Kaynak:** Tax Foundation, 2023 verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

### 3.2. Satış Vergisine Tabi Mal ve Hizmetler

ABD’de dört eyalet (Hawaii, Idaho, Kansas ve Oklahoma) haricindeki eyaletlerde lüks tüketim kategorisine girmeyen ihtiyaç maddelerine satış vergisi uygulanmamakta olup esas olarak satış vergisine tabi olan mal veya hizmetler daha ziyade lüks tüketim maddeleri veya genel ihtiyaçların dışında kalan mal veya hizmetlerdir. Örneğin; ilaç, gıda ürünleri, pişirme ürünleri, diyet ve spor ürünleri, bebek maması, bebek bezleri, kıyafet, koruyucu malzemeler ve tıbbi ekipman ve cihazlar üzerinden genel olarak satış vergisi alınmamaktadır.

Satış vergisine tabi olan veya olmayan mal ve hizmetler eyaletten eyalete değişmektedir. Çalışmanın bu kısmında örnek olarak Kaliforniya eyaletinde satış vergisinin uygulandığı mal ve hizmetler incelenmiş olup bu eyaletin seçilmesinin nedeni, eyalet satış vergisi oranı karşılaştırmasında Kaliforniya’nın ilk sırada yer almasıdır.

Kaliforniya’da maddi/somut ürünlerin perakende satışı perakende satış vergisine tabi olup mobilyalar, hediyelik eşyalar, oyuncaklar, antikalar ve giyim/tekstil ürünleri örnek olarak gösterilebilir (California Tax Service Center). Perakende satış vergisine tabi olmayan mal veya hizmetler (vergi harcamaları listesi) ise aşağıdaki gibi beş grupta sınıflandırılmaktadır (CDTFA, 2022):

- Yaşamın idame ettirilmesine ilişkin temel ihtiyaçlar,
- Genel kamu yararı,
- Sanayi yararı,
- Tanıma göre istisna tutulanlar,
- Diğer vergi harcamaları.

Bu sınıflandırmaya göre Kaliforniya eyaletinde satış vergisine tabi olmayan mal ve hizmetler, vergi alınmaması dolayısıyla ortaya çıkan gelir kaybı diğer bir ifade ile vergi harcamaları itibarıyla aşağıda Tablo 2’de ayrıntılarıyla gösterilmektedir.

Bu liste, Satış ve Kullanım Vergisi Kanunu’na (Sales and Use Tax Law) göre vergi harcamalarını belirleyen bölümlere göre oluşturulmuştur. İlgili raporda vergi harcamaları, mevzuatta yer alan vergi harcamalarından en çok kimin yararlanacağı veya kimin yararlanmasının istendiğine göre sınıflandırılmaktadır. Bu listede özellikle yaşamın idame ettirilmesine yönelik ihtiyaçların vergi dışı tutulması dikkat çekmektedir. Nitekim buna göre temel ihtiyaç malzemeleri olan gıdalar, içme suları, ısıtılarak satılmadığı (kahve gibi) ve tesislerde tüketilmek/servis edilmek üzere satın alınmadığı sürece yiyecek ve içecekler ile çocuklu ailelerin temel ihtiyacı olan bebek bezleri satış vergisine tabi değildir.

### 4. Tüketim Vergileri Karşılaştırması Bağlamında Satış Vergisi ve Öneriler

Günümüzde 170’i aşkın ülkede KDV uygulanmakta olup tüketime ilişkin vergilendirmenin ve dolaylı vergiler sınıflandırmasının en yaygın hali olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer taraftan, ABD’de ise genel bir KDV sistemi olmamakla birlikte, KDV uygulanmasının avantaj ve dezavantajlarına ilişkin birtakım değerlendirmeler bulunmaktadır. ABD’de KDV sisteminin oluşturulmasına yönelik birtakım girişimler belirli dönemlerde yapılmış olmasına rağmen somut bir plan uygulamaya konulmamıştır. Nitekim KDV sisteminin; federal hükümet, eyaletler ve yerel yönetimler arasında koordinasyon zorluğu, teknoloji ve personele önemli miktarda yatırım yapılması, çok karmaşık ve külfetli olacağı ve uygulama zorluklarının faydalarından daha ağır basabileceği gibi zorlukları beraberinde getireceğini savunanların yanı sıra daha adil ve verimli olabileceği ve vergi sistemini basitleştirebileceği (vergi oranlarının sayısını azaltabileceği) düşünceleri de mevcuttur.

Dünyanın en önemli ekonomilerinden biri olan ve vergi gelirlerinin en önemli gelir kaynaklarından biri olduğu ABD’de KDV benzeri vergi oranının en fazla %10 olması oldukça dikkat çekicidir. Nitekim OECD ülkelerinde tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payına aşağıda Şekil 3’te bakıldığında, 2020 yılında %15 ile ABD’nin en düşük orana sahip olduğu görülmektedir. Bu karşılaştırmada Şili, Macaristan ve Letonya en yüksek paya sahip iken, İsviçre ve Japonya ABD ile birlikte en düşük paya sahip ülkelerdir. Türkiye ise en yüksek orana sahip dördüncü ülke olarak dikkat çekmektedir.

Bu değerlere bakıldığında özetle, ABD’de tüketimin çok düşük düzeyde, ülkemizde ise oldukça yüksek düzeyde vergilendirildiği görülmektedir. Her iki toplumun da tüketim toplumu olduğu göz önünde bulundurulduğunda, tüketimi kısmak amacıyla belirli ürünlerin vergilendirilmesinin yerinde bir uygulama olduğu belirtilebilir; ancak ABD’de tüketimin çok düşük düzeyde vergilendirilmesi dikkat çekmektedir.

<sup>2</sup> Vergi oranlarına ilişkin detaylı bilgi için bkz. Ek 1.

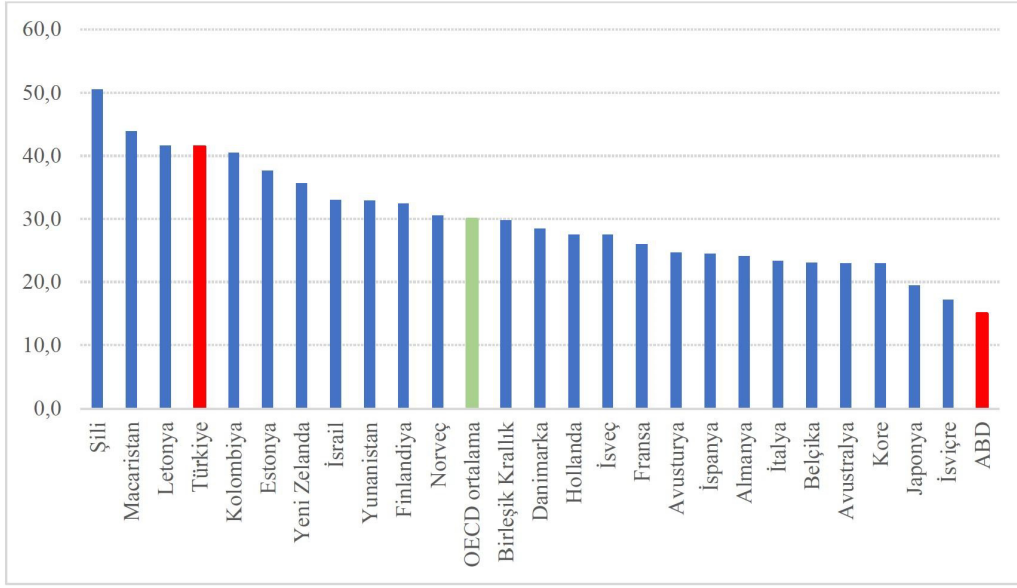
<sup>3</sup> Vergi oranlarına ilişkin detaylı bilgi için bkz. Ek 1.

**Tablo 2: Satış Vergisine İlişkin Vergi Harcaması Türleri ve Tutarları**

Vergi Harcaması Türü	Vergi Harcaması Tutarı
<b>1. Yaşamın idame ettirilmesine ilişkin temel ihtiyaçlar</b>	
<b>a) Yiyecekler</b>	
Gıda ürünleri	9.783 milyar \$
Şekerli yiyecekler	750 milyon \$
Hayvan yemi, bitki, tohum, gübre, ilaç	1.442 milyar \$
İçme suyu	2,62 milyar \$
<b>b) Sağlıkla ilgili ihtiyaçlar</b>	
Profesyonel sağlık hizmetleri	147,27 milyon \$
Reçeteli ilaçlar	5.36 milyar \$
Tekerlekli sandalyeler, koltuk değnekleri, bastonlar ve yürüteçler	157,07 milyon \$
<b>e) Konaklama</b>	
Gaz, elektrik, su	6.104 milyar \$
<b>2. Genel kamu yaran</b>	
<b>a) Alternatif enerji</b>	
Geri dönüştürülmüş hammadde, ileri taşıma teknolojileri	89 milyon \$
<b>b) Müzeler ve sanat sergileri</b>	
Sanat eserleri	90.000 \$
<b>e) Kar Amacı Gütmeyen, Dini Eğitim Kuruluşları</b>	
Gönüllü itfaiye birimleri	40.000 \$
Öğrenci yemekleri	248,85 milyon \$
<b>d) Diğer</b>	
Gezici satıcılar	2,97 milyon \$
Bebek bezleri	75 milyon \$
Düşük gelirli yaşlılara ilişkin yemekler	1,31 milyon \$
<b>3. Sanayi yararı</b>	
<b>a) Ulaştırma endüstrisi</b>	
Uçak ve uçaklara ait parçalar	2.399 milyar \$
<b>b) Eğlence endüstrisi</b>	
<b>e) Petrol endüstrisi</b>	
<b>d) Konut ve binalar</b>	
Yeni mobil evler	6,21 milyon \$
<b>e) Kiralama</b>	
Keten ürünlerin kiralanması	169 milyon \$
<b>f) Diğer</b>	
Benzin	3,31 milyar \$
Tarım ekipmanları ve makineleri	147 milyon \$
Üretim, araştırma ve geliştirme ekipmanları	343 milyon \$
Bilgisayar programları	155 milyon \$
<b>4. Tanıma göre istisna tutulanlar</b>	
<b>a) Satış bedeli ve brüt hasılat</b>	
Yerel vergiler	907,87 milyon \$
<b>b) Kişisel Mülkiyetin Satışı veya Alımı Olarak Kabul Edilmeyen İşlemler</b>	
<b>5. Diğer vergi harcamaları</b>	
Küçük işletmelere ilişkin vergi indirimleri I	14,9 milyon \$
Küçük işletmelere ilişkin vergi indirimleri II	12,8 milyon \$

**Kaynak:** CDTFA, 2022, s. 1-32'den yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.



**Şekil 3: Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%) (2020)** <sup>3</sup>

**Kaynak:** OECD, 2022, s. 27'den yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Diğer taraftan, vergi sistemlerinde en yaygın olarak uygulanan tüketim vergisi olan KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında ise Türkiye'de bu oran, KDV'nin uygulamaya konulduğu ilk dönemlerden itibaren genellikle %30 ve üzerinde seyretmiştir <sup>4</sup>. Ayrıca vergi oranları açısından da ülkemizde uygulanan KDV oranlarının, diğer OECD ülkelerine kıyasla en yüksek oranlara sahip ülkelerden biri olduğu görülmektedir <sup>5</sup>. Zira 2023 yılında yapılan son oransal düzenlemeler dikkate alınmadığında bile uygulanan vergi oranlarının yüksek olduğu belirtilebilir.

Dolayısıyla dolaylı vergilere, özellikle KDV'ye dayanan bir vergi sistemimiz olduğu düşünüldüğünde, gelir eşitsizliğinin düzenlenmesi amacıyla ABD'de olduğu gibi özellikle yaşamın idame ettirilmesine yönelik mal ve hizmetler olan temel gıda maddelerinin ve bebek bakımına ilişkin ürünlerin vergi dışı bırakılması uygulamasının örnek alınacak nitelikte olduğu ifade edilebilir. Nitekim böyle bir uygulama, ülkemizde ABD'de olduğu gibi federal yönetim sistemi ve dolayısıyla şehirler bazında farklı oran uygulamaları mevcut olmadığından, ülke bazında tek bir oran uygulanacağı böylelikle karmaşaya yol açmayacağı düşüncesiyle de olumlu yanlara sahip olmaktadır.

Ancak, ülkemizde KDV'den elde edilen gelirlerin vergi sistemimizde çok önemli bir paya sahiptir. Dolayısıyla KDV'nin satış vergisine benzer şekilde uygulanması durumunda, vergi gelirlerinde önemli bir kayıp yaşanacağı açık olup bu kaybın diğer gelirlerle telafi edilmesi zor olduğundan; satış vergisinde olduğu gibi istisna listesinin geniş tutulmasından ziyade, %1'e indirilen temel gıda ve ihtiyaç maddelerine ilişkin KDV'nin tamamen vergi dışı tutulması önerilmiştir. Bununla birlikte yaşamın idame ettirilmesi için gerekli ürünler arasında olan ve 2023 yılında yapılan yeni düzenlemeler ile KDV oranı artırılan sabun, deterjan gibi hijyenik ürünler ile mobilya, beyaz eşya, tekstil/giyim vb. ürünlerin KDV oranlarının da daha düşük olarak uygulanmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

## 5. Sonuç

ABD'de genel bir KDV sistemi olmayıp tüketim üzerinden KDV benzeri bir vergi olan satış vergisi alınmaktadır. Satış vergisi, eyaletler ve şehirler bazında ayrı oranlarda uygulandığından karmaşaya yol açmakla birlikte, genel olarak çok düşük oranlarda uygulanan verginin özellikle gelişmesi öngörülen bölgelerde daha da düşük oranlarda uygulanması bakımından önem taşımaktadır.

Satış vergisine ilişkin olarak dikkat çeken diğer önemli bir husus ise vergiye tabi olan ve olmayan mal ve hizmetlerdir. ABD gibi vergi gelirlerinin en önemli gelirlerden biri olduğu bir ekonomide bile vergi sisteminde KDV yer almaması dolayısıyla KDV ile vergilendirilmeyen ve oldukça kapsamlı olarak belirlenen mal ve hizmetler vergiden istisna tutulmakta veya çok düşük oranlarda vergilendirilmektedir.

Satış vergisi ile amaçlanan, temelde lüks tüketim maddeleri veya genel ihtiyaçların dışında kalan mal veya hizmetlerin

<sup>4</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstatistikler, Tablo 78.

<sup>5</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Ek 3.

vergilendirilmesidir. Yalnızca nihai tüketiciden alınması, gerçek anlamda tüketimin vergilendirilmesi açısından ve verginin kasada ek olarak alınması ise mali anestezi etkisi olmadan tüketicinin vergi tutarından ve oranından haberdar olması açısından olumlu özellikler olarak değerlendirilmektedir. Diğer taraftan, satış vergisi, eyaletler ve şehirler bazında farklı istisnaların ve oranların uygulanması nedeniyle yüksek düzeyde bir karmaşaya neden olmaktadır.

Ülkemiz vergi sistemi açısından ise KDV'nin satış vergisi benzeri biçimde, düşük oranlarda ve benzer istisnalarla uygulanabileceği önerilmiştir. Ancak, KDV'den elde edilen gelirlerin çok önemli bir paya sahip olması nedeniyle bu uygulama önemli gelir kaybına yol açacağından, yaşamın idame ettirilmesine yönelik temel gıda ve ihtiyaç ürünlerinin ve bebekli aileler için bebek ürünlerinin tamamen vergi dışı bırakılması ile 2023 yılında yapılan düzenlemelerle vergi oranı artırılan sabun, deterjan gibi hijyenik ürünlere ilişkin oranlarının indirilmesi üzerinde durulmuştur. Böylelikle hem vergilemede adaletin sağlanmasına hem de gelir eşitsizliğinin azaltılmasına yönelik düzenlemeler yapılmış olacaktır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız

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

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

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

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

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

#### Yazarların ORCID ID'leri / ORCID IDs of the authors

Rana DAYIOĞLU ERUL 0000-0001-9073-6430

#### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Asquith, R. (2021, January 17). 6 differences between VAT and US sales tax. Avalara. Retrieved from <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-news/6-differences-between-vat-and-us-sales-tax.html>.
- California Department of Tax and Fee Administration (CDTFA) (2022, December). Sales and Use Taxes: Tax Expenditures (California Revenue and Taxation Code Part 1, Division 2). Retrieved from <https://www.cdtfa.ca.gov/formspubs/pub61.pdf>.
- California Department of Tax and Fee Administration (CDTFA) (2023). California Sales and Use Tax Rates by County and City. Retrieved from <https://www.cdtfa.ca.gov/taxes-and-fees/TaxRatesbyCountyandCity.pdf>
- California Tax Service Center (tarih yok). What is Taxable?. Retrieved from [https://www.taxes.ca.gov/Sales\\_and\\_Use\\_Tax/WhatsTaxable.html](https://www.taxes.ca.gov/Sales_and_Use_Tax/WhatsTaxable.html)
- Gelir İdaresi Başkanlığı. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)
- Kagan, J. (2023, May 30). What is Sales Tax? Definition, Examples, and How It's Calculated. Investopedia. Retrieved from <https://www.investopedia.com/terms/s/salestax.asp>
- Kızılot, Ş. (2004, 12 Şubat). Plus Tax. *Hürriyet*. Erişim adresi: <https://www.hurriyet.com.tr/plus-tax-202117>
- KPMG (tarih yok). United States – Indirect Tax Guide. Retrieved from <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2018/10/united-states-indirect-tax-guide.html>
- OECD (2022). Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends. Paris: OECD Publishing.
- Tax Foundation (2023). State and Local Sales Tax Rates, Midyear 2023. Retrieved from <https://taxfoundation.org/data/all/state/2023-sales-tax-rates-midyear/>
- Tax Foundation (tarih yok). Value-Added Tax (VAT). Retrieved from <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/value-added-tax-vat/>
- Yrjanson, C. (2023, August 16). What is the difference between sales tax and VAT? Thomson Reuters. Retrieved from <https://tax.thomsonreuters.com/blog/what-is-the-difference-between-sales-tax-and-vat/#sales-tax-vs-vat-overview>

#### Atf Biçimi / How cite this article

Dayioglu Erul, R. (2023). Bir tüketim vergisi örneği olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde satış vergisi. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 70, 24-34. <https://doi.org/10.26650/mcd2023-1353920>

## EKLER

Ek 1 : Eyaletler Bazında Satış Vergisi Oranları (%)

Eyalet	Eyalet satış vergisi	Ortalama yerel satış vergisi	Birleşik vergi oranı	Maksimum yerel satış vergisi oranı
Tennessee	7	3	10	3
Louisiana	4	5	10	7
Arkansas	7	3	9	6
Washington	7	3	9	4
Alabama	4	5	9	8
Oklahoma	5	4	9	7
Kaliforniya	7	2	9	5
Illinois	6	3	9	5
Kansas	7	2	9	4
New York	4	5	9	5
Arizona	6	3	8	5
Missouri	4	4	8	6
Nevada	7	1	8	2
Texas	6	2	8	2
Colorado	3	5	8	8
New Mexico	5	3	8	4
Minnesota	7	1	8	2
South Carolina	6	1	7	3
Georgia	4	3	7	5
Ohio	6	1	7	2
Utah	6	1	7	4
Mississippi	7	0	7	1
North Dakota	5	2	7	4
Florida	6	1	7	2
Indiana	7	0	7	0
Rhode Island	7	0	7	0
North Carolina	5	2	7	3
Nebraska	6	1	7	2
Iowa	6	1	7	1
New Jersey	7	0	7	3
West Virginia	6	1	7	1
Vermont	6	0	6	1
Connecticut	6	0	6	0
Pennsylvania	6	0	6	2
Massachusetts	6	0	6	0
South Dakota	4	2	6	5
Idaho	6	0	6	3
Kentucky	6	0	6	0
Maryland	6	0	6	0
Michigan	6	0	6	0
D.C.	6	0	6	0
Virginia	5	0	6	3
Maine	6	0	6	0
Wyoming	4	1	5	2
Wisconsin	5	0	5	2
Hawai	4	0	4	1
Alaska	0	2	2	8
Delaware	0	0	0	0
Montana	0	0	0	0
New Hampshire	0	0	0	0
Oregon	0	0	0	0

Kaynak: Tax Foundation, 2023.

**Ek 2: OECD Ülkelerinde Tüketim Vergilerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

	1975	2005	2009	2010	2015	2018	2019	2020
Avustralya	25,8	25,3	26,5	25,5	23,7	21,9	22,5	22,9
Avusturya	33,9	27,1	26,6	26,5	25,3	25,4	25,1	24,6
Belçika	26,0	24,2	24,1	24,6	23,2	23,7	24,0	23,0
Kanada	26,0	23,7	21,5	22,5	21,5	21,7	21,7	20,2
Şili	..	48,7	52,2	48,2	50,8	49,5	49,2	50,5
Kolombiya	..	44,4	42,3	44,7	40,4	42,0	42,1	40,5
Kosta Rika	..	42,4	37,5	36,5	34,5	31,3	31,1	30,4
Çek Cum.	..	29,5	31,6	31,8	32,3	30,8	30,4	29,7
Danimarka	32,7	31,8	31,4	31,1	29,1	30,5	27,9	28,4
Estonya	..	40,7	39,8	39,6	41,2	40,3	40,1	37,6
Finlandiya	31,6	30,8	30,8	31,0	31,3	32,4	32,2	32,4
Fransa	32,4	25,0	24,5	25,5	25,1	25,8	26,5	26,0
Almanya	25,4	28,1	28,9	28,7	26,7	25,3	25,1	24,1
Yunanistan	42,2	31,7	31,8	35,2	33,3	34,3	34,4	32,9
Macaristan	..	39,2	38,8	42,2	42,9	43,8	43,5	43,9
İzlanda	62,2	40,0	34,0	33,8	31,3	31,8	30,7	29,5
İrlanda	44,4	35,8	32,7	33,0	29,6	28,3	28,6	25,9
İsrail	..	32,7	35,9	36,4	35,0	33,4	33,2	33,0
İtalya	28,3	24,1	22,5	23,9	24,5	25,0	24,7	23,3
Japonya	15,1	17,2	16,9	16,7	19,5	18,1	18,3	19,4
Kore	60,0	33,3	30,7	32,6	26,2	24,7	24,3	22,9
Letonya	..	40,6	36,9	39,3	41,7	42,8	41,9	41,6
Litvanya	..	37,2	37,0	40,4	39,5	37,4	37,5	37,0
Lüksemburg	20,6	28,5	27,5	27,2	23,6	22,7	22,7	22,4
Meksika	..	37,1	36,0	36,7	37,9	35,9	37,2	36,8
Hollanda	22,5	29,3	28,0	28,2	27,1	27,1	27,7	27,5
Yeni Zelanda	22,8	30,0	34,1	37,1	36,3	35,3	36,1	35,6
Norveç	36,6	26,1	26,5	26,3	28,6	28,1	27,9	30,5
Polonya	..	37,1	36,5	38,8	35,3	36,0	35,0	34,1
Portekiz	40,1	42,9	37,6	39,3	37,4	38,0	38,0	35,7
Slovak Cum.	..	37,1	33,8	34,3	32,9	32,4	32,4	32,0
Slovenya	..	32,5	34,6	35,2	36,8	34,9	34,0	31,1
İspanya	24,0	26,3	20,6	25,3	28,2	27,3	26,7	24,5
İsveç	22,7	25,1	28,1	28,7	27,3	27,3	27,3	27,5
İsviçre	20,6	20,4	19,5	19,9	18,7	17,8	17,2	17,2
Türkiye	40,9	47,4	43,6	45,8	42,7	39,0	37,5	41,5
Birleşik Krallık	23,7	29,4	28,3	30,2	32,7	31,5	31,6	29,8
ABD	17,1	14,7	15,5	15,5	14,6	15,6	15,3	15,0
OECD ortalama	31,1	32,0	31,2	32,1	31,3	30,8	30,6	30,0

**Kaynak:** OECD, 2022, s. 27 ve 30.

## Ek 3: OECD Ülkelerinde KDV Oranları

	2005	2008	2011	2014	2017	2018	2019	2020	2021	2022		İndirimli oran	
Avustralya	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0		0	
Avusturya	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	(0.0)	10.0/13.0	
Belçika	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0		0.0/6.0/12.0	
Kanada	7,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0		0	
Şili	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0		-	
Kolombiya	16,0	16,0	16,0	16,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0		0.0/5.0	
Kosta Rika							13,0	13,0	13,0	13,0	(0.0)	1.0/2.0/4.0	
Çek Cum.	19,0	19,0	20,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	(0.0)	10.0/15.0	
Danimarka	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0		0	
Estonya	18,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0		0.0/9.0	
Finlandiya	22,0	22,0	23,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0		0.0/10.0/14.0	
Fransa	19,6	19,6	19,6	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0		2.1/5.5/10.0	
Almanya	16,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	(16)	19,0	(0.0)	7
Yunanistan	18,0	19,0	23,0	23,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0		6.0/13.0	
Macaristan	25,0	20,0	25,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	(0.0)	5.0/18.0	
İzlanda	24,5	24,5	25,5	25,5	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0	24,0		0.0/11.0	
İrlanda	21,0	21,0	21,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	(21)	23,0	0.0/4.8/9.0/13.5	
İsrail	17,0	15,5	16,0	18,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0		0	
İtalya	20,0	20,0	20,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	(0.0)	4.0/5.0/10.0	
Japonya	5,0	5,0	5,0	5,0	8,0	8,0	8,0	10,0	10,0	10,0		8	
Kore	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0		0	
Letonya	18,0	18,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	(0.0)	5.0/12.0	
Litvanya	18,0	18,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0		5.0/9.0	
Lüksemburg	15,0	15,0	15,0	15,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0		3.0/8.0/14.0	
Meksika	15,0	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0		0	
Hollanda	19,0	19,0	19,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0		9	
Yeni Zelanda	12,5	12,5	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0		0	
Norveç	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0		0.0/12.0/15.0	
Polonya	22,0	22,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0		5.0/8.0	
Portekiz	19,0	21,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0		6.0/13.0	
Slovak Cum.	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0		10	
Slovenya	20,0	20,0	20,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0		5.0/9.5	
İspanya	16,0	16,0	18,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	(0.0)	4.0/10.0	
İsveç	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0		0.0/6.0/12.0	
İsviçre	7,6	7,6	8,0	8,0	8,0	7,7	7,7	7,7	7,7	7,7		0.0/2.5/3.7	
Türkiye	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0		1.0/8.0	
Birleşik Krallık	17,5	17,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0		0.0/5.0	
OECD ortalama	17,8	17,7	18,6	19,1	19,3	19,3	19,1	19,2	19,2	19,2			

**Kaynak:** OECD, 2022, s. 74-75.

# Vakıflar, Dernekler ve İktisadi İşletmelerinin Türk Vergi Kanunları Karşısındaki Durumlarının İncelenmesi

## Reviewing the Status of Foundations (Waqfs), Associations and Their Enterprises in Turkish Tax Laws

Türksoy EMEN<sup>1</sup> , Murat ÇAK<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Nişantaşı Üniversitesi İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, İstanbul, Türkiye  
<sup>2</sup>Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Türksoy EMEN

E-posta/E-mail : turksoy.emen@nisantasi.edu.tr

### ÖZ

Belirli amaçları gerçekleştirmek üzere bir araya gelen kişi birlikleri olan derneklerle, ortak amaçları yerine getirmek doğrultusunda toplanan mal birlikteliği şeklinde tanımlanan vakıflar, kimi zaman devletçe uygulanan bir kamu hizmetinin etkinliğini artırırken kimi zaman da çeşitli nedenlerle kamu hizmeti ulaştırılmayan yerlere erişilmesini sağlamaktadırlar. Vakıf ve dernekler, amaçlarını gerçekleştirebilmek için gelire ihtiyaç duyduğundan, zamanla piyasa şartlarına göre faaliyet gösteren iktisadi işletmeler kurmuşlardır. Giderek artan vakıf, dernek ve iktisadi işletme sayısı ve faaliyeti, vergi kanunlarında yeni düzenlemelerin yapılmasına neden olmuş, bu durum ise söz konusu tüzel kişiler için vergi kanunlarını daha karmaşık hale getirmiş ve kanunlara nüfuz etmeyi zorlaştırmıştır. Bu bağlamda çalışmanın amacı, Türk Vergi Kanunlarında vakıf, dernek ve bunların iktisadi işletmelerini ilgilendiren hükümleri uygulama ve örnekler ışığında açıklamak ve bu tüzel kişilerin vergi kanunları karşısındaki durumlarını tartışmaktır. Çalışmada yöntem olarak vakıf, dernek ve iktisadi işletmelere ait düzenlemelerin kanun bazında ele alınması kabul edilmiştir. Bunun sebebi, ilgili kanunun vakıf, dernek ve iktisadi işletmelerin doğası, var oluş nedeni ve faaliyetlerini göz önünde bulundurarak düzenleme getirip getirmediğinin daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır. Çalışmaya göre; Türk vergi sistemi içinde vakıf, dernek ve iktisadi işletmelere tanınan muafiyet ve istisnalar son derece sınırlıdır ve birçok vergisel muafiyet ve istisna kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfları kapsamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** vakıf, dernek, iktisadi işletme, Türk vergi kanunları, Türk vergi sistemi

### ABSTRACT

Associations consisting of individuals who come together for specific purposes and foundations defined as property partnerships formed for the purpose of achieving common goals sometimes enhance the effectiveness of a government-implemented public service and at other times facilitate access to areas where public services cannot be delivered for various reasons. Because foundations and associations need income to achieve their goals, they over time establish enterprises that operate in market conditions. The increasing number of foundations, associations, and enterprises and their accompanying activities have led to changes in tax laws, making them more complex for these legal entities and more difficult to penetrate. In this context, the study aims to explain the Articles of Turkish Tax Laws concerning foundations, associations, and their enterprises in the light of practices and examples and to discuss the situation of these legal entities in the face of tax laws. The study's accepted method is to examine articles related to foundations, associations, and enterprises based on the relevant tax laws, as this will provide a better understanding of whether the relevant law brings forth regulations by considering the nature, reason for existence, and activities of foundations, associations, and enterprises. According to the study, the exemptions and exceptions ensured to foundations, associations, and enterprises under the Turkish tax system are limited, with many tax exemptions and exceptions covering associations and foundations that benefit the public and that have been granted tax exemption status by the President.

**Keywords:** foundations, waqfs, associations, enterprises, Turkish tax law, Turkish tax system

Başvuru/Submitted : 04.09.2023

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 10.10.2023

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 21.10.2023

Kabul/Accepted : 27.10.2023



This article is licensed  
under a Creative Commons  
Attribution-NonCommercial 4.0  
International License (CC BY-NC 4.0)



## EXTENDED ABSTRACT

Associations and foundations have become indicators of democracy and constitute the institutional side of civil society these days. Although the existence of associations founded on voluntary principles in the modern sense can be traced back two centuries, foundations date back to much earlier periods. The common goal of associations, which are formed by individuals with the motivation to act together toward similar purposes, and foundations, which have an independent property allocated to achieve specific goals, can be stated as a defined community benefit. The purposes of these organizations sometimes coincide with the fields of activity of public institutions, sometimes help achieve the purpose of the service more effectively, and sometimes engage in services of a diverse nature outside the range of public institutional services.

Neither type of organization aims for profit; however, they generally need to reach a certain level of income to achieve their goals. The main incomes of associations can be listed as periodical dues and participation fees from members, money earned from organized events, and various donations. Foundations, however, should have wealth proportional to the initial purpose or purposes, and these assets that are earmarked for the specific objective should regularly generate income for the foundation. Although a minimum amount can be said to be determined each year by the Foundations Council in the Turkish Legal System for establishing a foundation, when considering that this amount for 2023 is 120,000 Turkish Lira, one realizes this amount is inadequate for the continuous fulfilment of a purpose under today's economic conditions.

While many associations and foundations are currently found aimed at developing activities related to almost every aspect of life, their greatest obstacle can be said to be a lack of income for achieving their goal. For this reason, associations and foundations establish enterprises that operate under market conditions and contribute to the revenues of the relevant non-governmental organization, or they become partner with some company. In this regard, tax laws have started to gain importance. As such, this study attempts to explain the Articles of Turkish Tax Law concerning foundations, associations, and their enterprises in the light of practice and examples and to discuss the situation of these legal entities in the face of tax laws. The study also addresses within its scope the rights and obligations tax laws provide for publicly beneficial associations and tax-exempt foundations. The study also examines the Articles related to foundations, associations, and enterprises based on the relevant tax laws. The reason for this is to provide a better understanding of whether the relevant laws bring forth regulations by considering the nature, reason for existence, and activities of foundations, associations, and enterprises.

In conclusion, the examination of the Articles in various tax laws reveal limitations to the exemptions and exceptions that directly cover all foundations and associations. A large portion of tax exemptions and exceptions cover associations that serve public interests and foundations which have been granted tax exemption by the President. The conditions required for a foundation to be granted tax exemption by the President or similarly for obtaining the status of a public benefit association have become ever increasingly difficult to meet. The income levels that such entities need to generate are raised each year, while the expenses mandated for foundations and associations are also observed to increase. Therefore, the tax exemptions and exceptions that concern all foundations and associations need to be increased within the Turkish Tax System, and the scope of tax benefits that are provided to the foundations and associations that manage to meet the specific difficult conditions for obtaining tax exemption or for becoming a public-interest association needs to be expanded.

### 1. Giriş

Kökeninde kamu yararı, benlikten uzaklaşma, toplum için yapılan faydalı faaliyetlerin insan ruhunda meydana getirdiği iyileşmeler, yaratıcıya yakınlaşma hissinin vermiş olduğu iç huzur gibi farklı motivasyonları barındıran vakıf düşüncesi hem batı toplumlarında hem de Müslüman toplumlarda yaygın biçimde var olmuş, bunun bir neticesi olarak farklı amaçlar etrafında konumlanmış çok sayıda vakıf kurulmuştur. Batı toplumlarında ilk çağ düşünürlerinin sahip olduğu fikirlerin bir kısmının vakıf düşüncesiyle çeliştiği yönünde çalışmalar mevcuttur. Bu konuda en çok tartışılanlarından biri “Ortalama bir meskeni olan ve yorgunluğundan ötürü boş zamanlarında evinden zar zor çıkan bir dokumacı ya da marangozda insan sevgisini kanıtlamanın gülünç olduğu” biçiminde aktarılabilecek, Themistius’a ait olduğu bildirilen düşüncedir (Finn, 2006, s.215). Toplumu oluşturanların birbirlerini, toplum yararına maddi olanaklarından faydalandırma düşüncesinin Hristiyanlıkla birlikte ortaya çıktığı ve zamanla olgunlaştığı belirtilebilir. Ölümden sonra arafta geçirilecek zamanın uzunluğu ve çekilecek ıstırapın derecesinin dua ile azaltılabileceği yönündeki Hristiyanlık öğretisinin, mülk sahiplerine hem hayattayken hem de ölümleri sonrasında kiliseye ve fakirlere yardım etme yönünde etkide bulunduğu söylenebilir (Rubin, 1987, s.62). Bu öğreti, hayırseverlik çerçevesinde oluşturulacak fikirler, faaliyetler ve uygulamaların bir insan hayatı ile sınırlı olmaması gerektiğine dikkat çekerek, vakıfların ebedi kurumlar

olmasını tavsiye etmektedir. Aslında gerek Themistius'un düşüncesi gerekse Hristiyanlığın yukarıda bahsettiğimiz öğretisinin temelinde maddi zenginliğe vurgu yapıldığı; varlıklı olmanın, toplum için harekete geçmenin temel motivasyonlarından biri olduğu fikrinin ön plana çıkarıldığı görülmektedir.

Benzer biçimde, İslamiyet'in ortaya çıkması sonucu, ayet ve hadislerle yansıyan dini öğretilerin Müslüman toplumlarda vakıf düşüncesi üzerinde son derece büyük etkisi olduğu söylenebilir. Âl-i İmran suresi 92. ayette "Sevdiğiniz şeylerden Allah yolunda harcamadıkça iyiliğe erişemezsiniz. Ne harcarsanız Allah onu hakkıyla bilir" denilmektedir. Bunun gibi Allah yolunda hayır yapmayı öven pek çok ayet bulunmaktadır. İnsan suresi 7-11. ayetlerde mealen "Onlar, seve seve yiyeceği yoksula, yetime ve esire yedirirler. (Yedirdikleri kimselere) Biz size sırf Allah rızası için yediriyoruz. Sizden bir karşılık ve bir teşekkür beklemiyoruz. Çünkü biz, asık suratların bulunacağı çetin bir günden Rabbimizden korkarız. Allah da onları o günün kötülüğünden korur ve yüzlerine bir aydınlık ve içlerine bir sevinç verir." denilmektedir. Bu bağlamda konuyla ilgili bir hadis ise şöyledir: "İnsan ölünce üç şey dışında ameli kesilir. Sadaka-i câriye yani faydası kesintisiz devam eden hayır, kendisinden faydalanılan ilim ve kendisine dua eden hayırlı evlat". Bu hadiste de belirtildiği gibi, İslam inancına göre bireyin görece kendi kısa hayatının ötesine geçebilmesinin, hayır ve dua ile sürekli anılabilmesinin şartlarının başında Allah'ın rızasını kazanmak için harcama yapma eylemi gelmektedir (Çak ve Çak, 2020, s.261). Ancak İslam toplumlarında vakıf meydana getirme düşüncesini sadece dini sebeplere bağlamanın, olaya tek yönlü bakmakla eşdeğer olduğu belirtilmelidir. İslam'ın yaygınlaşması, fethedilen bölgelere yerli nüfusun yerleşiminin cazip hale getirilmesi için bir takım alt yapı ve sosyal çalışmaların yapılması, belirli bir seviyedeki gelirin gelecek kuşaklara kesintisiz intikali, malların müsadere edilmesinin önüne geçilmesi gibi pek çok farklı parametrelerin vakıf düşüncesinin oluşmasında rol aldığı söylenebilir.

## 2. Vakıf ve Dernek Kavramı

Türk vergi kanunlarında dernek ve vakıflar için ne tür düzenlemeler getirildiği ve bu düzenlemelerin amaçlarını anlayabilmek için, vakıf ve dernek kavramlarının tarihsel süreçte irdelenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu bölümde hem geçmişte hem de günümüz mevzuatı çerçevesinde vakıf ve dernek kavramlarının ne anlam ifade ettiği ve bunların statüsü ele alınacaktır.

### 2.1. Vakıf Kavramı

Bir kişinin, mal varlığının tamamıyla ya da bir kısmıyla belirli amaca ya da amaçlara ulaşabilmek gayesiyle oluşturduğu kurumsal yapılara vakıf denilmektedir. İslam anlayışında vakıf, kişinin kendi mal varlığını Allah'ın rızasına nail olmak amacıyla toplum yararına olacak şekilde ebediyen bağışlamasıdır. Bir kere vakfedilen mal varlığının üzerinde bağışlayanın satış, devretme, üst hakkı vb. tasarrufları söz konusu olamayacağı gibi malvarlığıyla hiçbir ilgisi kalmamakta ve vakfedilenler Allah'ın mülkü olarak kabul edilmektedir. Bağışlanan mal varlığından ise ya tüm toplum ya da vakfiyede tanımlanmış kişiler yararlanmaktadır (Heyneman, 2004, s.17). Vakfedenin vefatından sonra varislerinin de vakıf konusu taşınmazlar üzerinde herhangi bir söz hakkı olmayacak ve bağışlanan mallar Allah'ın mülkiyetinde, yararlanana vakfiyede belirlenenler olmak üzere varlığını sürdüreceklidir. Zamanın İslam hukukçuları, nasıl ki alınıp satılabilen, hibe edilebilen, kiralanabilen, miras ve vasiyete konu olabilen köle, sahibi tarafından azat edildiğinde hiç kimsenin mülkiyetine intikal etmemekte ve Allah'ın mülkiyetine rücu etmekteyse, daha önce bir kişinin mülkiyetindeki malın, vakfedildikten sonra kimsenin mülkiyetine girmeden Allah'ın mülkiyetine intikal ettiği örneğini vermişlerdir (Güvendi, 2013, s.12). Bu açıklamalardan gerçek anlamda bir vakıftan bahsedilmek için vakfedilecek taşınmaz ya da taşınmazların mülkiyetlerinin şahsa ait olması, Allah rızasının gözetilmesi ve bir hayır amacıyla mülkiyetin vakfedilmesinin icap ettiği anlaşılmaktadır. Geçmişte tarıma dayalı aynı bir ekonomik düzen hâkim olduğundan, belirlenen hayır amacının sürekliliğinin sağlanabilmesi için vakıf meydana getirmede başta arazi olmak üzere, dükkan, ev, değirmen, su hakları vb. vakfedilmesi uygun görülmüştür. Taşınmaz olmayan değerlerden vakıf meydana getirilmesi kabul edilmese de sonraları sadece para ile kurulan vakıfların (para vakıfları) varlığı bilinmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Devletinin kurulmasıyla birlikte vakıflar, özel hukuk tüzel kişisi olarak kabul görmüş; 17/2/1926 tarih ve 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi'nde "Tesis", kavramıyla ifade edilmişlerdir. Söz konusu Kanunun 73. maddesinde Tesis, "bir malın muayyen bir maksada tahsisidir" şeklinde açıklanmış ve bu izah tarzı, kanun değişikliklerinde de anlamca muhafaza edilmiştir. Vakıf kavramı ise, 1967 tarihli 903 sayılı Kanunun kabulünden sonra yeniden kullanılmaya başlanmış vakıf, "başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisidir" biçiminde tanımlanmıştır. 4721 Sayılı Türk Medeni Kanununun 101. Maddesinde Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak belirtilmiş; bir malvarlığının bütünü veya gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan hakların vakfedilebileceği hükme bağlanmıştır. Vakıflar belirli amaçların yerine getirilmesi

sebebiyle kurulduklarından, zamanla amaçların anlamsızlaşması dışında süreklilikleri esastır. Başka bir söylemle bir vakıf, vakıf senedinde belirtilen gayesini devamlı olarak yerine getirme çabası içinde bulunur ve bu sürekliliği sağlamak amacıyla gelir getirici faaliyetlerine devam edebilir. Gelir sağlama, vakıfların asıl amacı olmayıp asıl amacın yerine getirilmesinde kullanılan bir araç olduğundan vakıflar; üretim, hizmet ve ticaret ile ilgili gelir getirici faaliyetlerini iktisadi işletme kurarak gerçekleştirirler. Nitekim 5737 sayılı Vakıflar Kanununun İktisadî işletme ve şirket kurulması başlıklı 26. maddesinde “Vakıflar; amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve vakfa gelir temin etmek amacıyla, Genel Müdürlüğe bilgi vermek şartıyla iktisadî işletme ve şirket kurulabilir, kurulmuş şirketlere ortak olabilirler. Şirketler dahil iktisadî işletmelerden elde edilen gelirler vakfın amacından başka bir amaca tahsis edilemez. Kurucuların çoğunluğu yabancı uyruklu olan vakıfların kurduğu yahut paylarının yarısından fazlasına bu nevi vakıfların sahip olduğu şirketlerin mal edinmeleri hakkında aynı vakıfların mal edinmelerini düzenleyen hükümler uygulanır” ifadeleri bulunmaktadır.

## 2.2. Dernek Kavramı

Derneklerle ilişkilendirilen tarih her ne kadar milattan öncelere dayandırılrsa da günümüzdeki anlamda kullanımına 18. ve 19. yüzyıldan itibaren rastlanılmaktadır. Derneklerde temel unsur gönüllülüktür. Eğlence, eğitim, sosyal ağ oluşturma, karşılıklı yardımlaşma ve sosyal eylem amaçları için geniş bir yelpazedeki gönüllü dernekler ile daha çok seçkinlerin kişisel çıkarlarını desteklemek için tasarlanmış dernekler olarak kabul edilebilecek oluşumların belirtilen tarihlerden itibaren varlıkları bilinmektedir (Harris ve ark., 2016, s.24).

Osmanlı’da özellikle Tanzimat’tan sonra başlayan dernekleşmeye sınırlı bir biçimde izin verilmiştir. Günümüzde ise hem Türk Medeni Kanununda hem de Dernekler Yasasında dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade etmek için kullanılmaktadır.

## 3. Amaç ve Yöntem

Yukarıda görüldüğü üzere özellikle vakıflar, bazı hizmetlerin gerçekleştirilmesinde aktif rol oynamış ve çok önemli sosyal sorumluluklar üstlenmişlerdir. Türkiye Cumhuriyeti Devletinin kurulmasıyla birlikte hem vakıf hem de dernekler Türkiye Cumhuriyeti kanunları çerçevesinde faaliyetlerine devam etmişlerdir. Günümüze kadar da binlerce yeni vakıf ve dernek kurulmuştur. Vakıflar Genel Müdürlüğü verilerine göre Temmuz 2023 itibarıyla Türkiye’de 6.264 vakıf vardır.<sup>1</sup> İç İşleri Bakanlığı verilerine göre ise, yine aynı dönem için Türkiye’deki faal dernek sayısı 101.315’tir.<sup>2</sup> Bu vakıf ve dernekler, sosyal hizmetler ve yardım gibi faaliyetlere sahip olsa da zamanla piyasa şartlarına göre faaliyet gösteren iktisadi işletmeler kurmuşlardır. Vakıf, dernek ve iktisadi işletme sayısının artması vergi kanunlarında sürekli olarak yeni düzenlemelerin yapılmasını beraberinde getirmiştir. Bu durum, söz konusu tüzel kişiler için vergi kanunlarını daha karmaşık hale sokmuş ve kanunlara nüfuz etmeyi zorlaştırmıştır. Dolayısıyla bu noktada vakıf, dernek ve iktisadi işletmelerin vergi kanunları karşısındaki durumlarının ayrıntılı bir şekilde ortaya koyulması ve incelenmesi oldukça önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, Türk Vergi Kanunlarında vakıf, dernek ve bunların iktisadi işletmelerini ilgilendiren hükümleri uygulama ve örnekler ışığında açıklamak ve bu tüzel kişilerin vergi kanunları karşısındaki durumlarını tartışmaktır.

Daha önce bu alanda yapılmış eski tarihli (dolayısıyla eski kanunlar esas alınarak) çalışmalarda, yöntem olarak mükellef, muafiyet-istisna ve usul hükümleri sınıflandırılması esas alınmış ve konu bu bağlamında irdelenmiştir. Örneğin İşeri (1970) yaptığı çalışmada, mükellefi borçlu kılan hükümleri inceledikten sonra, muafiyet-istisna düzenlemelerine yer vermiş ve son olarak usul hükümleri kapsamında konuyu değerlendirmiştir.

Bu çalışmada ise yöntem olarak vakıf, dernek ve iktisadi işletmelere ait düzenlemelerin kanun bazında ele alınması kabul edilmiştir. Örneğin Kurumlar Vergisinde vakıf, dernek ve iktisadi işletmelere ait (eğer varsa) mükellefiyet, muafiyet-istisna incelendikten sonra tarh, tebliğ, tahakkuk gibi vergilendirme sürecine ait aşamalar incelenmiştir. Böyle bir yöntemin seçilme nedeni, ilgili kanunun vakıf, dernek ve iktisadi işletmelerin doğası, var oluş nedeni ve faaliyetlerini göz önünde bulundurarak düzenleme getirip getirmediğinin daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır.

## 4. Vakıflar, Dernekler ve İktisadi İşletmeleriyle İlgili Türk Vergi Kanunlarında Yer Alan Hükümlerin İncelenmesi

Çalışmanın yöntemi kısmında açıklandığı üzere; vakıflar, dernekler ve bunların iktisadi işletmeleriyle ilgili hükümler her bir vergi kanunu yönünden ayrı ayrı ele alınacaktır. Söz konusu tüzel kişileri ilgilendiren hükümler öncelikle

<sup>1</sup> [https://cdn.vgm.gov.tr/genelicerik/genelicerik\\_945\\_290519/vakif-istatistikleri/yeni-vakiflar2023-sorasi/01-vakiflarin-turlerine-gore-dagilimi-14072023.pdf](https://cdn.vgm.gov.tr/genelicerik/genelicerik_945_290519/vakif-istatistikleri/yeni-vakiflar2023-sorasi/01-vakiflarin-turlerine-gore-dagilimi-14072023.pdf)

<sup>2</sup> <https://www.siviltoplum.gov.tr/dernek-sayilari>

Kurumlar Vergisi Kanunu, daha sonra ise sırasıyla Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanununu kapsamında incelenecektir.

#### 4.1. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) “Mükellefler” başlıklı 2. maddesinde, kimlerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu açıkça sayılmıştır. Söz konusu madde incelendiğinde, vakıflar ve derneklerin kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar arasında yer almadığı görülmektedir. Bu nedenle hem vakıfların hem de derneklerin kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarını söylemek gerekecektir. Ancak Kanunun 2. maddesinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefi olarak gösterilmiştir. Söz konusu maddede, dernek veya vakıflara ait ya da bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleri olarak tanımlanmışlardır.

5737 sayılı Vakıflar Kanununun “İktisadi işletme ve şirket kurulması” başlıklı 26. maddesinde, vakfın amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve gelir temin etmek amacıyla vakıfların iktisadi işletme ve şirket kurabileceklerine yönelik düzenleme vardır. Diğer yandan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 16. maddesine göre, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar ve dernekler tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar tacir sayılmaktadır. Hem Vakıflar Kanunu hem de TTK'daki hükümler beraberce değerlendirildiğinde, vakıf ve derneklerin amaçlarını gerçekleştirmek ve gelirlerini amacına uygun kullanmak üzere, piyasada şartlarında faaliyet gösteren iktisadi işletmeler kurabileceği, bunların tacir olarak kabul edildiği ve bu nedenle KVK'da, kurumlar vergisi mükellefi olarak tanımlandıkları sonucuna varılabilir.

Kanunun 2. maddesinde dikkat edilmesi gereken ilk husus, KVK'nın uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf olarak kabul edildiğidir. İkinci husus ise, iktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler kazanç amacı gütmese bile bu durumun mükellefiyetlerini etkilemeyeceğidir. Ayrıca, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel, kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması da söz konusu işletmelerin kurumlar vergisinden muaf olmasını gerektirmemektedir.

Bununla ilgili olarak uygulamada en çok karşılaşılan olaylardan biri, vakıf ve derneklerin sahip oldukları gayrimenkulleri kiraya vermesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesine göre, vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların bu maddede sayılanlar tarafından kiralanması halinde, kira ödemeleri üzerinden ödemeyi yapanlarca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla vakıflar ve dernekler, sahip oldukları gayrimenkulleri kiraya verdiklerinde, 94. maddede sayılan stopaj yükümlülüğü olanlar tarafından kiralanması halinde kaynaktan kesinti yapılmış olacak, vakıf ve derneklerin elde ettikleri kira geliri nedeniyle bir iktisadi işletme doğmayacak ve bu nedenle kurumlar vergisi mükellefiyeti ortaya çıkmayacaktır. Ancak bazı vakıf ve dernekler, iktisadi işletmeye sahip olmadıkları, kâr amacı gütmedikleri gibi sebeplerle, stopaj yükümlülüğü olmayanlara kiraya verdikleri gayrimenkullerden elde ettikleri gelirleri üzerinden vergiye tabi olmadıklarını düşünmektedirler. Bilindiği üzere, 1. Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel tebliğinin 2.4. maddesinde, işletmelerin belirgin özellikleri olarak bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınaî veya zirai bir mahiyet olması sayılmaktadır. Yine aynı maddede, devamlı bir şekilde piyasa ekonomisi içerisinde iktisadi faaliyet gerçekleştiren vakıf ve derneklerin iktisadi işletmelerinin tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına, bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına, kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulacağı ifade edilmektedir. Bu nedenle vakıf ve dernekler, kendilerine ait gayrimenkulleri stopaj yükümlülüğü olmayanlara kiraya verdiklerinde, piyasa ekonomisi içinde devamlı suretle bir iktisadi faaliyet gerçekleştirmiş olduklarından, elde ettikleri gelir nedeniyle bir iktisadi işletme doğacak ve kurumlar vergisi mükellefiyeti ortaya çıkacaktır. Bu konuda verilen bir muktezada <sup>3</sup> ; “kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmayan taşınmazların ticari amaç güdülerek veya hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektiren bir organizasyon dahilinde kiraya verilmiş olması durumunda, bu kiralama faaliyeti nedeniyle Vakfınız bünyesinde oluşacak iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.” ifadelerine rastlanmaktadır.

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin kazançları kurumlar vergisine tabi olsa da Kanun, söz konusu işletmelerin bazı kazançlarını bir kısım vakıf ve dernekler için vergiden müstesna tutmuştur. Kanunun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesine göre; Cumhurbaşkanıca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının

<sup>3</sup> 24.02.2016 tarih, 62030549-120[94-2014/450]-15441 sayılı ve “Vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti oluşup oluşmayacağı” konulu mukteza, <https://www.verginet.net/dtt/11/ozelge-2016-3.aspx?ozID=610> (Erişim 03 Ağustos 2023).



belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak görüldüğü üzere, söz konusu istisnadan her vakıf ve derneğin değil, yalnızca Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıf veya kamu yararına çalışan derneklerin faydalanabileceği özellikle vurgulanmalıdır.

Bu noktada, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler kavramlarının açıklanması gerekmektedir. Bir vakfa Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınması için ilgili vakıf, bazı özelliklere sahip olmalıdır. Bunlardan en önemlisi vakfın, devletin vatandaşlarına sunduğu kamusal hizmet yükünü hafifletecek tarzda bir faaliyet gösteriyor olmasıdır. Sağlık hizmetlerinin daha ulaşılabilir olmasının sağlanması, eğitim hizmetlerinin desteklenmesi, araştırma geliştirme alt yapısının kuvvetlendirilmesi çabaları, çevreyle ilgili faaliyetler vb. kamusal nitelikteki hizmetleri yoğun bir biçimde faaliyetlerine aktaran vakıflar, vergi muafiyetine hak kazanma kapsamında değerlendirilmektedir. Vakfın amaçlarının genele yayılması, toplumu kucaklayıcı biçimde olması, sadece belirli bir yöre ile sınırlı kalmaması, vergi muafiyeti tanınacak vakıflarda aranan bir diğer kriteri oluşturmaktadır. Ayrıca kamu hizmetleri niteliğindeki bu faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasının taahhüdü sayılan, vakfın yıllık brüt gelirlerinin en az üçte ikisinin ilgili amaçlara (sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma) sarf edileceğinin vakıf resmi senedinde yer alması gerekmektedir. Vergi muafiyetine başvuran vakfın faaliyetleri Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi müfettişlerince denetlenmek suretiyle vakfın, vakıflara vergi muafiyeti tanınması hakkındaki tebliğde belirtilen şartları<sup>4</sup> taşıyıp taşımadığı, devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirmesi alanında yardımcı olup olmadığı, nihayetinde vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı yönünde görüş bildirilmektedir. Kamuya yararlı dernek statüsünü elde edebilmek için ise tıpkı vergi muafiyetini haiz vakıflarda olduğu gibi her yıl elde edilen gelirin en az yarısının yerel, ulusal veya uluslararası düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte amaçların gerçekleştirilmesi için harcanması gerekmektedir. Derneğin bu doğrultuda faaliyet gösterdiğinin, İç İşleri Bakanlığı'na bağlı dernekler denetçileri tarafından düzenlenen rapor ile belirlenmesi icap etmektedir.

Dernek ve vakıfları kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul etmeyip yalnızca iktisadi işletmelerine mükellefiyet yükleyen KVK; vergi kesintisi yapma zorunluluğunu ise iktisadi işletmeler yanında dernek ve vakıflara da getirmiştir. Kanunun "Vergi kesintisi" başlıklı 15. maddesinde dernekler, vakıflar ve dernek ve vakıfların iktisadî işletmelerinin, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları bir kısım ödemenin üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu kurumlar, örneğin kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinin ya da Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden kesinti yapmalıdırlar.

Kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmelerin bu vergiyi nasıl beyan edecekleri ise "dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir" hükmüyle Kanunun 14. maddesinde düzenlenmiştir. Burada gözden kaçırılmaması gereken husus, birden fazla iktisadi işletmeye sahip vakıf ve derneklerin, her bir iktisadi işletme için ayrı beyanname vermesi gerektiğidir.

Son olarak, tüzel kişiliğe sahip olmayan iktisadi işletmelerin vergi tarhiyatlarının nasıl olacağı konusunun ele alınması gerekmektedir. Vakfa ait taşınmazın kiralanması hususunda izah edildiği üzere, bir iktisadi işletme tüzel kişiliğe haiz olmasa da belirli şartlar altındaki kazancı kurumlar vergisine tabidir. İşte bu tür iktisadi işletmelerin kazançlarına ait vergi tarhiyatlarının ne şekilde olacağı Kanunun 16. maddesi kapsamında düzenlenmiştir. Buna göre, derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliğe haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına tarh olunacağına hüküm altına alınmıştır.

## 4.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Gelir Vergisi Kanununda (GVK), vakıf ve derneklerle ilgili en önemli husus vergi tevkifatıdır. GVK'nın 94. maddesinde vergi tevkifatının hangi hallerde ve kimler tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Kanun koyucu; dernekler, vakıflar ve dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerini vergi tevkifatı yapmak zorunda olan kurumlar arasında saymıştır. Buna göre dernekler, vakıflar ve bunların iktisadi işletmeleri; hizmet erbabına yaptıkları ücret ödemelerinden, serbest meslek erbabına yaptıkları işler nedeniyle ödenen ücretlerden, dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden, gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemelerinden, dağıtılın

<sup>4</sup> Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ incelediğinde, 2023 yılı için en az 1 yıldır faaliyet bulunan bir vakfın minimum 5.686.000,00 TL'lik gelir getirici bir malvarlığına sahip bulunması ve bu malvarlığından en az 512.000,00 TL yıllık gelir elde etmesi gerekmektedir. Faaliyet süresi asgari altı ay olan vakıflar için ise minimum 11.372.000,00 TL'lik gelir getirici bir malvarlığına sahip bulunması ve bu malvarlığından en az 1.024.000,00 TL yıllık gelir elde etmesi zorunludur (Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-icin-basvuruda-bulunacak-vakiflara-yonelik>), (Erişim Tarihi: 30.07.2023).

veya dağıtılmasının Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinde yazan kazançlardan, 75. maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

GVK 94. maddede aynı zamanda, kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatine yararlı derneklere yapılan birtakım ödemelerin vergi tevkifatına yol açıp açmayacağına yönelik hükümler bulunmaktadır. Söz konusu maddenin 7. bendinde; “devlet tahvili ve hazine bonusu faizleri, Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden, nama yazılı tahvil faizleri, hamiline yazılı tahvil faizleri, ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçlarından elde edilen kâr payı ve faiz gelirlerinden dernek ve vakıflara ödeme yapıldığında vergi tevkifatı yapılmak zorundadır” hükmü vardır. Dolayısıyla, dernek ve vakıfların menkul sermaye iradı gelirleri nedeniyle kaynakta kesinti yoluyla gelir vergisi ödediğini söylemek gerekecektir. Ancak söz konusu maddede açık bir biçimde, “kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler hariç” ifadeleri yer aldığından, söz konusu tüzel kişilere yapılan menkul sermaye iradı ödemelerinden tevkifat yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

Aynı maddenin 8. bendinde, dernek ve vakıflara yapılan döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından, nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden, hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden vergi tevkifatı yapılacağı, ancak yine kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatine yararlı derneklere yapılan ve yukarıda sayılan ödemelerden tevkifat yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin 9. bendi incelendiğinde ise, dernek ve vakıflara yapılan, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından tevkifat yapılacağı, ancak kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatine yararlı derneklere yapılan ve yukarıda sayılan ödemelerden tevkifat yapılamayacağı anlaşılmaktadır. Son olarak aynı maddenin 14. bendindeki ifadelerden, dernek ve vakıflara yapılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler nedeniyle yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı, fakat kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatine yararlı derneklere yapılan ve yukarıda sayılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağının hüküm altına alındığı görülmektedir.

#### 4.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Yönünden

Daha önce ifade edildiği gibi, vakıf ve derneklerin iktisadi işletmeleri, TTK'ya göre tacir olarak görülmekte ve dolayısıyla KVK'ya göre mükellef kabul edilmektedirler. Bu nedenle söz konusu işletmelerin defter tutma zorunluluğu bulunduğunu söylemek zor olmayacaktır. Zaten bu durum, Vergi Usul Kanununda (VUK) açıkça belirtilmektedir.

VUK'un 172. maddesinin 4. bendinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ismen sayılarak söz konusu işletmelerin defter tutmak zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, defter tutma bakımından tüccarlarla aynı hükümlere tabi olduğu ifade edilmektedir.

Ancak Kanunun “İstisnalar” başlıklı 173. maddesinde, kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma zorunda olmadıklarına yönelik bir istisna düzenlenmesi bulunmaktadır. Bununla birlikte bu istisna, gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterleri kapsamamaktadır.

VUK'ta vakıf ve dernekleri ilgilendiren diğer hususlar ise kanuni temsilcilerinin kim olduğu ve tebliğ yapılacak kişilerle ilgilidir. VUK'un 10. maddesinde; vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmektedir. İlgili madde lafzi olarak değerlendirildiğinde, vakıfların tüzel kişiliğinin olmadığı sonucu çıkarılabilir ki bu durum, Türk Medeni Kanunu ve Vakıflar Kanunuyla çelişkili bir vaziyet meydana getirmektedir. Aslında maddede ifade edilmek istenen, tüzel kişiliğe haiz vakıfların vergi mükellefi olmaları halinde onlara düşen vergisel yükümlülüklerin kanuni temsilcileri eliyle (vakıf yönetim kurulu ya da yetkili kılınan gerçek kişi) yerine getirilmesi durumudur.

Tebliğ hususu ise Kanunun 94. maddesinde düzenlenmiş olup, burada da vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine tebliğ yapılacağı görülmektedir. Bu maddede de aynı kavram kargaşasını oluşturan ve anlaşılmayı güçleştiren, vakıfların tüzel kişiliklerinin bulunmadığı ifadesine yer verildiği görülmektedir. Gerçekte anlatılmak istenen ise, tebliğin vakfı idare edenlere yapılması gerektiğidir.



Kanaatimizce, VUK'un 10. ve 94. maddelerinde yer alan, anlamca bunu amaçlamasa da Vakıfların tüzel kişiliklerinin bulunmadığına işaret eden ifadelerin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

#### 4.4. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Dernek ve vakıflara ait olan ya da bunlar tarafından kurulup işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1. maddesine göre verginin konusunu teşkil etmekte ve dolayısıyla KDV'ye tabi olmaktadır. Bu nedenle söz konusu işletmelerden teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlerin KDV mükellefi olacağı açıktır.

Ancak KDV Kanunu, bazı dernek ve vakıfların bir kısım teslim ve hizmetlerini KDV'den müstesna tutmuştur. KDV Kanununun 17. Maddesi uyarınca; kamu menfaatine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların; ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri, tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Yine aynı madde incelendiğinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara, Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin tesliminin de KDV'den müstesna tutulduğu görülmektedir.

#### 4.5. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Yönünden

Damga Vergisi Kanununun (DVK) 3. maddesinde, “damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir” hükmü vardır. Kanunun tamamı incelendiğinde ise dernek, vakıf ve bunların iktisadi işletmelerinin damga vergisinden muaf olduklarına dair açık bir ifade yoktur. Bu nedenle dernekler, vakıflar ve bunların iktisadi işletmelerinin, DVK kapsamına giren kağıtları imzalamaları durumunda damga vergisi mükellefi olacaklarını söylemek gerekecektir.

Ancak DVK, bazı vakıfların birtakım işlemleri için vergi istinası getirmektedir. DVK'ya ekli 2 sayılı tablonun “IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” faslına göre; dernek ve vakıflarca yerleşim yeri olarak kullanılmak üzere kiralanmış ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri ile bu mukavelenameler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatların damga vergisinden müstesnadır. Yine aynı fasılda okullara, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzların damga vergisinden istisna tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

2 sayılı tablonun “V- Kurumlarla ilgili kağıtlar” faslında ise, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Yine aynı fasıldaki ifadelerden, genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kağıtların damga vergisinden istisna tutulduğu görülmektedir.

#### 4.6. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu Yönünden

Emlak Vergisi Kanununun 1. maddesinde, Türkiye sınırları içerisinde bulunan binaların Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre bina vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. Kanunun 3. maddesinde ise, bina vergisinin binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler tarafından ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Bu maddelerden vakıf, dernek ve bunlara bağlı iktisadi işletmelerin tümünün Türkiye sınırları içerisinde sahip oldukları binalar için bina vergisine tabi olduğu sonucu çıkarılabilir.

Ancak Kanunun 4. maddesinde bazı vakıflara belirli şartlar altında daimî muafiyet tanındığı görülmektedir. Bu bağlamda Emlak Vergisi Kanununun 4. maddesine göre, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla), Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimî olarak muafıdır. Benzer şekilde, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar da (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla) daimî olarak bina vergisinden muafırlar.

Kanun, benzer bir muafiyeti araziler için de tanımıştır. Kanunun 14. maddesinde, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsaların kiraya verilmemek şartıyla arazi vergisinden daimî olarak muaf olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, yine kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait araziler (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla) daimî olarak arazi vergisinden muaf tutulmuşlardır.

#### 4.7. 492 Sayılı Harçlar Kanunu Yönünden

Harçlar, topluma sunulan hizmetlerden bireysel yararlanma karşılığında alınan bedellerdir (Akdoğan, 2021, s.657). 492 sayılı Harçlar Kanununun 1. maddesinde 9 ayrı harç alınacağı belirtilmektedir. Bunlar; i) yargı harçları, ii) noter harçları, iii) vergi yargısı harçları, iv) tapu ve kadastro harçları, v) konsolosluk harçları, vi) pasaport, ikamet tezkeresi çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve dışişleri bakanlığı tasdi harçları, vii) gemi ve liman harçları, viii) imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ve ix) trafik harçlarıdır.

Her bir harcın mükellefiyet kısmı incelendiğinde, söz konusu işlemleri yapanların harca tabi olduğu görülmektedir. Bunun yanında Harçlar Kanununda vakıf, dernek ve bunların iktisadi işletmelerini harçlardan muaf tutan bir hükme rastlanmadığından vakıflar, dernekler ve iktisadi işletmelerin yaptıkları işlemler nedeniyle harca tabi olduklarını söylemek gerekecektir.

Ancak Kanun, bazı vakıf ve derneklerin bir kısım işlemlerini harçlardan müstesna tutmuştur. Harçlar Kanununun 59. maddesine göre; kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri harçtan müstesnadır. Görüldüğü gibi söz konusu istisna, tüm vakıf ve dernekleri değil, yalnızca kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfları kapsamaktadır.

Kanun kapsamında değinilmesi gereken bir diğer husus ise yalnızca Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara özgü olmak şartıyla getirilen istisnadır. Kanunun 38. maddesinde, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş muameleleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlamaların harca tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere Türk Medeni Kanunu hükümleri doğrultusunda kurulacak vakıflarda, noterlerde düzenleme şeklinde vakıf senedi oluşturulmakta ve bu senet asliye hukuk mahkemelerinde davaya konu edilerek vakıf tescil işlemi tamamlanmaya çalışılmaktadır. Bu aşamalarda noter harcı ile mahkeme harçları ödenmektedir. Ancak vergi muafiyeti tanınan bir vakıf olabilmek için, diğer şartların yanında, vakfın fiilen kurulması ve sonrasında en az 6 ay faaliyette bulunması gerektiğini de hatırlatmakta fayda vardır. Bu nedenle kuruluş sırasında bir muafiyet tanınması söz konusu olmadığından, kuruluş aşamasında ödenen harçların istisna kapsamında nasıl değerlendirileceği ayrı bir tartışma konusudur.

#### 4.8. 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Yönünden

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) Kanununun 1. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları, Türkiye’de bulunan mallarını veraset tarihiyle ya da ivazsız bir şekilde başka birine devrederse veraset ve intikal vergisine tabi olmaktadır. Kanunun 2. Maddesinde ise “şahıs” kavramından ne anlaşılması lazım geldiği açıklanmaktadır. Buna göre şahıs tabiri; “hilafına sarahat olmadıkça hakiki ve hükmi şahısları” ifade etmektedir. Hükmi şahıs kavramı ise bilindiği üzere tüzel kişi demektir. Tüm bunlardan hareketle, tüzel kişiliğe haiz olduklarından, vakıf ve derneklere veraset yoluyla ya da ivazsız bir şekilde devredilen menkul ve gayrimenkul malların veraset ve intikal vergisine tabi olacağı anlaşılmaktadır.

Ancak Kanunun “Muafiyetler” başlıklı 3. maddesinin (b) bendinde, (a) bendinde sayılan dışında kalan hükmi şahıslara at olup toplumun faydasına ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin VİV’den muaf olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle kuruluş nedeni yukarıdaki faaliyetlerden biri olan vakıf ve derneklere, veraset tarihiyle ya da ivazsız olarak yapılan mallar için VİV mükellefiyeti doğmayacaktır. Keza bu konuda verilen bir muktezada <sup>5</sup>, “7338 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (b) fıkrasında belirtilen amaçları gerçekleştirmek için kurulan vakıfların, bu nitelikleri devam ettiği sürece veraset ve intikal vergisinden muaf tutulması ve bu vakıflara yapılan bağış ve yardımlar için veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmemesi gerekmektedir.” ifadeleri vardır.

Ayrıca Kanunda, söz konusu vergi için, yalnızca Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfları kapsayacak şekilde bir istisna da getirilmiştir. Kanunun “İstisnalar” başlıklı 4. maddesinde, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların veraset ve intikal vergisinden müstesna olduğu belirtilmektedir.

<sup>5</sup> 05.03.2010 tarih, B.07.1.GİB.4.34.18.01-005.01-19 Sayı ve “Vakfa bağışlanan gayrimenkul VİV’ne tabi olmadığından, Vakıf tarafından VİV beyannamesi verilip verilmeyeceği hk.” konulu mukteza.

## 5. Tartışma ve Sonuç

Geçmişten günümüze değin sosyal nitelikli hizmetlerin toplandığı kuruluşlar arasında sayılan vakıflar, toplumun kendi dinamiklerinin harekete geçirdiği bir yapı olarak, devletin sunmuş olduğu kamu hizmeti türünden görevleri yerine getirmişlerdir. Temelinde hayır vasfındaki bir amacın gerçekleştirilmesi için gelir getirici menkul ve gayrimenkul malların özgülmesiyle tüzel kişilik oluşturulan vakıflarda, ticaret ya da farklı bir faaliyetle kazanç elde edilmesi gayesinin ön plana çıkarılmamasına özen gösterilmiş, farklı gelir unsurlarından elde edilen gelirlerin vakıf senedinde belirtilen hayır amaçları doğrultusunda kullanılmasına riayet edilmiştir. Selçuklu Devleti ve Osmanlı İmparatorluğu da fetih yoluyla elde ettikleri arazilerin bir kısmında yüzyıllar boyunca varlıklarını devam ettirerek günümüze kadar ulaşan bir vakıf uygarlığı oluşturmuşlardır. Vakıfların yoksulların doyurulmasından hastaların iyileştirilmesine, çocukların eğitilmelerinden ihtiyaç sahiplerinin barınmalarına kadar farklı alanlarda kamu hizmeti sundukları ve zamanın askerî açıdan kuvvetli Türk devletlerinin sosyal yönünü meydana getirdikleri bilinmektedir. Eski vakıflar, kuruldukları dönemlerde bir medeniyete hayat verirken, her alanda meydana gelen gelişmelere rağmen, kendi tabi oldukları işleyiş ve geçmişin kurallarına bağlı olmayı sürdürmüşlerdir.

Günümüzde ise, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülmeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak tanımlanan vakıflar, çok farklı amaçlarla hizmetlerini sürdürmekte ve kimi zaman devletçe uygulanan bir kamu hizmetinin etkinliğini artırırken kimi zaman da çeşitli nedenlerle kamu hizmeti ulaştırılamayan yerlere erişilmesini sağlamaktadırlar. Benzer şekilde dernekler de ulusal ve uluslararası düzeyde toplumların ihtiyaç ve sorunlarına çözümler üretmekte ve kamunun bu alandaki yükümlülüklerini paylaşmaktadırlar.

Bu nedendir ki gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde vakıflara ve derneklere Türk Vergi Sistemi içerisinde bir takım vergi bağışıklıkları tanınmaktadır. Ancak çeşitli vergi kanunlarında yer alan bu istisna ve muafiyetleri incelediğimizde doğrudan doğruya tüm vakıf ve dernekleri kapsayan muafiyet ve istisnaların son derece sınırlı, hatta yok denilebilecek kadar az olduğu, birçok vergisel muafiyet ve istisnanın kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfları kapsadığı görülmektedir. Bir vakfa Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınması ya da aynı şekilde kamuya yararlı dernek statüsünün elde edebilmesi için gerekli şartların ise gün geçtikçe zorlaştığı gözlemlenmekte, bu tür yapıların elde etmesi gereken gelir miktarları her yıl arttırılırken, vakıf ve derneklere yapılması mecbur tutulan harcama tutarlarının da yükseltildiği müşahade edilmektedir. Bu nedenle Türk Vergi Sistemi içerisinde, tüm vakıf ve dernekleri ilgilendiren vergi muafiyet ve istisnalarının artırılması; vergi muafiyetine haiz vakıf ya da kamu yararına dernek olmak için bazı zor koşulları gerçekleştiren vakıf ve derneklere sağlanan vergisel avantajların kapsamının genişletilmesi gerekmektedir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul onayı gerekmemektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız

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

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

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

**Ethics Committee Approval:** Ethics committee approval is not required.

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

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- İ T.E., M.Ç.; Data Acquisition- T.E.; Data Analysis/Interpretation- M.Ç., T.E.; Drafting Manuscript- T.E.; Critical Revision of Manuscript- M.Ç.; Final Approval and Accountability- T.E., M.Ç.

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

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

### Yazarların ORCID ID'leri / ORCID IDs of the authors

Türksoy EMEN 0000-0001-6403-8284  
Murat ÇAK 0000-0002-0429-0522

### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Akdoğan, A. (2021). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi* (15. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çak, M. ve Çak, D. (2020). Eski vakıflarda toprak mülkiyetinden doğan sorunların günümüze yansıyan biçimleri: Taviz Bedeli, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1), s.260-270.
- Finn, R. (2006). *Almsgiving in the later Roman Empire: Christian promotion and practice (313–450)*. Oxford: Oxford University Press.
- Güvendi, M. (2013). *Vakıf hukuk ve toplum*. İstanbul: İLEM Yayınları.
- Harris, B., Morris A., Ascough, R.S., Chikoto, G.L., Elson, P.R., ... Pengjie YU (2016). History of associations and volunteering. In D.H. Smith, R.A. Stebbins, J. Grotz (Eds.), *The Palgrave Handbook of Volunteering, Civic Participation, and Nonprofit Associations* (pp.23-58). London: Palgrave Macmillan.
- Heyneman, S.P. (2004). *Islam and socia policy*. Tennessee: Vanderbilt University Press.
- İşeri, A. (1970). Türk vergi hukuku açısından vakıflar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3), s.249-268.
- Rubin, M. (1987). *Charity and community in medieval Cambridge*. Cambridge: Cambridge University Press.
- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu  
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu  
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu  
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu  
488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu  
492 Sayılı Harçlar Kanunu  
4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu  
5253 Sayılı Dernekler Kanunu  
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu  
5737 Sayılı Vakıflar Kanunu  
6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu  
7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

### Atf Biçimi / How cite this article

Emen, T., & Cak, M. (2023). Vakıflar, dernekler ve iktisadi işletmelerinin Türk vergi kanunları karşısındaki durumlarının incelenmesi. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 70, 35-45. <https://doi.org/10.26650/mcd2023-1355147>

## 19. Yüzyıl Osmanlı Ekonomisinde Devlet-Sermaye İlişkileri: Yabancı Demiryolları Örneği

### The State- Capital Relations in the 19th -Century Ottoman Economy: The Case of Foreign Railways

Başak ERGÜDER<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi  
Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Başak Ergüder

E-posta/E-mail : berguder@istanbul.edu.tr

#### ÖZ

Bu çalışmada yabancı demiryolu yatırımları örneğinde 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinde yaşanan ekonomik gelişmeler ve bu gelişmelerin bağımlı finansallaşma üzerindeki etkileri irdelenmektedir. Geç Osmanlı döneminde yabancı demiryolu yatırımlarının yoğunlaştığı dönem, Dünya ekonomisinde ilk küreselleşme evresinin yaşandığı 19. yüzyılda. Birinci Küreselleşme Evresinde (1870-1914) yaşanan doğrudan yabancı yatırımları, borç yönetimi sistemleri ve arazi kanunnameleri ile arazinin metalaştırılması süreci, Osmanlı İmparatorluğu'nun kapitalizme geçiş sürecini hızlandıran gelişmelerdi. Yabancı demiryolu yatırımları, Osmanlı ekonomisinde kapitalist üretim tarzını oluşturarak Osmanlı ekonomisinin piyasa ekonomisine geçişine katkıda bulundu. Bu çalışmada, Osmanlı ekonomisinin kapitalizme entegrasyonunda yabancı demiryolu yatırımlarının katkısı, devlet-sermaye ilişkileri açısından analiz edilmektedir. Bu bağlamda çalışmanın ilk bölümünde Osmanlı ekonomisinin kapitalizme entegrasyonunda devletin rolü incelenmektedir. Bu bölümde tarımsal üretimde yaşanan sorunlar ve borçlanma sürecinin dünya ekonomisine entegrasyon üzerindeki etkileri ele alınmaktadır. İkinci bölümde yabancı demiryolu yatırımları, yatırımı gerçekleştiren sermayelerin uluslararasılaşma düzeyi, emperyalist nüfuz alanları, yatırımların finansmanı ve Osmanlı ekonomisi üzerindeki etkileri açısından analiz edilmektedir. Bu bölümde Osmanlı dış borçlanmasının demiryolu yatırımları ile ilişkisi ortaya konularak yatırımların finansallaşma sürecine katkısı analiz edilmiştir. Çalışmada Düyun-u Umumiye İdaresi'nin demiryolu yatırımları üzerindeki etkisi de ele alınmaktadır. Bu bağlamda, yabancı demiryolları güzergahındaki bölgelerde aşar vergisinin Düyun-u Umumiye İdaresi gözetiminde toplanması ve toplanan verginin önemli bir kısmının kilometre garantisine tahsis edilmesinin, devletin işlevleri üzerinde yarattığı etki analiz edilmektedir. Bu analizden hareketle çalışma, Osmanlı devletinin sermaye ile ilişkisinde demiryolu yatırımlarının yerini bağımlı finansallaşma kavramı ile açıklamayı hedeflemektedir.

**Anahtar Kelimeler:** 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisi, bağımlı finansallaşma, demiryolu yatırımları, küreselleşme, kapitalizm.

Başvuru/Submitted : 30.08.2023

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 15.10.2023

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 02.11.2023

Kabul/Accepted : 05.11.2023



This article is licensed  
under a Creative Commons  
Attribution-NonCommercial 4.0  
International License (CC BY-NC 4.0)

**ABSTRACT**

This study examines the economic developments and their implications on subordinate financialization in the 19<sup>th</sup>- century Ottoman economy through the example of foreign railway investments. Foreign railway investments intensified in the Ottoman Empire in the 19<sup>th</sup>-century, when the world economy experienced the first era of modern globalization. In the first era of modern globalization (1870-1914), foreign direct investments, public debt management, and the commercialization of land by *arazi kanunnameleri* [land laws] were the developments that accelerated the Ottoman Empire's transition to capitalism. Foreign railway investments contributed to the transition of the Ottoman economy to a market economy by generating the capitalist mode of production within the Ottoman economy. This study aims to analyze the contribution of foreign railway investments to the integration of the Ottoman economy into capitalism in terms of state-capital relations. In this context, the first section of the study examines the role of the state in integrating the Ottoman economy into capitalism. This section also discusses the problems in agricultural production and the effects borrowing had on the integration into the world economy. The second section of the study analyzes Türkiye's foreign railway investments in terms of the level of internationalization regarding capital structure, imperialist spheres of influence, investment financing, and their economic impacts on Ottoman economics. This section analyzes the contributions investments made to financialization by revealing the relationship of Ottoman foreign borrowing with railway investments. The study also examines the role the Ottoman Public Debt Administration had regarding the railway investments. In this context, the study examines the effects that collecting the tithe tax in the regions along the railway line routes under the supervision of the Ottoman Public Debt Administration and allocating a significant part of it to a kilometer guarantee had on the Ottoman financial system. With reference to this analysis, the study aims to explain the place railway investments had regarding the Ottoman Empire's relationship with capital using the concept of subordinate financialization.

**Keywords:** 19th-century Ottoman economy, subordinate financialization, railway investments, globalization, capitalism.

**EXTENDED ABSTRACT**

In the 19<sup>th</sup> century Ottoman economy, state-capital relations are seen to have played a significant role in its experience with globalization. The administration supported the process of integration into the world economy through the strategy of capital accumulation and the application of property rights, as well as through public policies such as tax incentives. This study focuses on the effects state-capital relations had on the 19<sup>th</sup>-century Ottoman economy through the example of foreign railway investments. An analysis of the kilometer-guarantee system, which incentivized foreign direct investments, will help understand state-capital relations in the 19<sup>th</sup>-century Ottoman economy. The study aims to discuss state-capital relations in the Ottoman Empire by evaluating the foreign railway investments, which were the first example of treasury-guaranteed investments. This study examines the economic developments and their effects on subordinate financialization through the 19<sup>th</sup>-century Ottoman economy and the example of foreign railway investments. Foreign railway investments intensified in the late Ottoman Empire during the 19<sup>th</sup> century, when the first era of modern globalization was experienced in the world economy. This first era of modern globalization occurred between 1870-1914), during which foreign direct investments, public debt management, and the commercialization of land through *arazi kanunnameleri* [land laws] were the developments that accelerated the Ottoman Empire's transition to capitalism. Foreign railway investments also contributed to the Ottoman economy's transition to a market economy by generating a capitalist mode of production in the Ottoman economy.

This study aims to analyze how foreign railway investments contributed to the Ottoman economy's integration with capitalism in terms of state-capital relations. In this context, the first section of the study examines the role of the state in the Ottoman economy's integration with capitalism. This section also discusses the problems in agricultural production and the effects the borrowing process had on integrating with the world economy. The second section of the study analyzes foreign railway investments in terms of the level to which the capital structure had internationalized, the imperialist spheres of influence, investment financing, and their economic impacts on the Ottoman economy. This section also analyzes the investments' contribution to financialization by revealing the relationship Ottoman foreign borrowing had with railway investments. The study also examines the role of the Ottoman Public Debt Administration on railway investments. In this context, the study examines the effects that collecting the tithe tax in the regions had on the railway line routes under the supervision of the Ottoman Public Debt Administration and that allocating a significant part of the tax to the kilometer guarantee had on the administration's functions.



## 1. Giriş

Küreselleşmenin devlet kapasitesinde aşınma yarattığı yönündeki görüşün aksine, geç Osmanlı döneminden itibaren Türkiye ekonomisinde küreselleşme dönemleri boyunca devletin uluslararası sermayenin yatırımlarında etkin bir rol oynadığı görülmektedir. Devlet, sermaye birikimi stratejisi ve mülkiyet haklarının uygulanmasının yanı sıra altyapı temini ve kriz yönetimi ile dünya ekonomisine entegrasyon sürecinde uluslararası sermaye ve yatırımlarını desteklemektedir. Çalışmada 19. yüzyıl Osmanlı ulaşım sisteminde önemli bir yeri olan yabancı demiryolu yatırımları devlet-sermaye ilişkileri bağlamında incelenmektedir. Çalışmada yabancı demiryolları yatırımları, geç dönem Osmanlı ekonomisinde bağımlı finansallaşmaya yol açan diğer gelişmeler olan dış borçlanmanın yönetimi, tarımsal rantların vergilendirilmesi ile birlikte ele alınarak bağımlı finansallaşma sürecinde devletin, uluslararası sermaye ile kurduğu ilişki analiz edilmektedir.

19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinde uzun mesafeli ticaretin finansmanında vergi sistemi, dış borçlanma ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları ile Avrupa kapitalizmine bağımlı bir finansallaşma süreci yaşanmaktaydı. Geç dönem Osmanlı ekonomisinde hammadde ihracına dayalı ticaret ilişkilerinin gelişmesinde devletin düzenleyici rolü önem taşımaktaydı. Tarımsal arazide mülkiyet hakkının düzenlemesi, toprağın kullanım haklarının genişletilmesi ile yabancıların arazi sahibi olmasını olanaklı kılan arazi kanunnameleri, tarımsal üretimin ticarileştirilmesinde doğrudan etkili olmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde, Osmanlı ekonomisinde tarımsal arazide oluşan artışın devlet eliyle paylaşılması süreci, vergi sistemi ve mülkiyet haklarındaki yasal düzenlemelerde meydana gelen değişim üzerinden ele alınmaktadır. Bu bağlamda toprakta özel mülkiyet hakkını düzenleyen arazi kanunnamelerinin ihracata yönelik tarımsal üretimi düzenleyerek Osmanlı ekonomisinin dünya kapitalist sistemine entegrasyonunu nasıl etkilediği tartışılmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde, 1875 Osmanlı borç krizi sonrası Avrupa sermayesinin Osmanlı mali sistemi üzerinde denetimini sağlayan kurumların borç krizinin yönetiminde devlet ile birlikte oynadığı role odaklanılmaktadır. 19. yüzyılın son çeyreğinde Osmanlı ekonomisinde bağımlı finansallaşma sürecinin hızlanmasıyla birlikte devlet-sermaye ilişkisindeki dönüşüm yine bu bölümde değerlendirilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinde kapitalist ilişkilerin gelişiminde üretken sermaye yatırımlarına örnek teşkil eden yabancı demiryolu yatırımları, Osmanlı ekonomisinin kapitalizme entegrasyonu üzerindeki etkileri bağlamında incelenmektedir. Bu bölümde ilk olarak demiryolu yatırımlarında sermayenin uluslararasılaşma düzeyi ve sermayeler arası rekabetin Osmanlı ekonomisi üzerindeki etkileri incelenmektedir. Demiryolu yatırımı yapan ülkelerin Osmanlı dış borçlanmasında yer alan ülkeler olmasından hareketle, üretken sermaye ile finans sermayenin bir arada yer alması olgusu demiryolu yatırımlarının analizinde vurgulanmaktadır. Bu bağlamda, demiryolu yatırımların Osmanlı ekonomisinde bağımlı finansallaşma sürecini nasıl hızlandırdığına odaklanılmaktadır. Buradan hareketle, demiryolu yatırımlarının finansmanında borçlanmanın yarattığı mali bağımlılık ele alınmaktadır. Yabancı demiryolu yatırımlarının Osmanlı maliyesi üzerindeki etkisi, devlet-sermaye ilişkilerinde bağımlı finansallaşma ile sonuçlanan sürecin yaşanmasına yol açmıştır. Bu bağlamda çalışmada demiryolu yatırımların finansmanında kilometre garantisi mekanizmasına odaklanılmaktadır. Böylece demiryolu yatırımları sadece emperyalizme içkin bir olgu olarak değil, aynı zamanda Osmanlı maliyesinde yarattığı sorunlar açısından da ele alınmaktadır.

## 2. 19. Yüzyıl Osmanlı Ekonomisinin Kapitalizme Entegrasyonunda Devletin Rolü

Hannah Arendth'e göre (1968), 1860-70 döneminde İngiltere ekonomisinde yaşanan depresyon ile ortaya çıkan yeni emperyalizm, kapitalist ülkelerin kendi sınırları dışında bir varlıklar fonuna ihtiyaç duymasıyla uzak ülkelere denimsiz yatırımlar yapılmasına neden olmuştur (Harvey, 2004, s.118-119). Kapitalist devletler Birinci Küreselleşme Evresinde (1870-1914) kendi burjuvazisine imtiyazlar tanımak yerine diğer devletler üzerinde sömürgeleştirme sürecini savaşlar, ticaret anlaşmaları ve dış borçlanma ile sağlamakta ve bu ülkeler üzerinde emperyalist nüfuz kurmaktaydı (Öztürk, 2006, s.277). 1873-1896 buhranından çıkışla birlikte hızlanan sermaye ihracının sonucunda dünya ekonomisinde, “*sermayenin uluslararasılaşması sürecinde ülkeler arasında cereyan eden eşitsiz güç ilişkilerine*” (Öztürk, 2006, s.272) dayalı emperyalizm, meta-sermayenin ve para sermayenin büyük ölçekte uluslararasılaşması olarak zuhur etmekteydi. Bu dönemin temel özelliği finans sermayenin uluslararası hareketliliğinde olağanüstü bir artışın kaydedilmesi idi (Öztürk, 2006, s.276). 19. yüzyılda yaşanan yeni emperyalizmin geleneksel sömürgecilikten farkı, finans sermaye ve sanayi sermayesinin bütünleşmesi sonucu oluşan tekellerin farklı ülkelere yönelik sermaye ihracının öne çıkmasıydı (Ülker, 2021, s.67).

Osmanlı ekonomisinin kapitalizme entegrasyon sürecinde devlet-sermaye ilişkisi, kapitalist ilişkilerin oluşumunu ve kapitalist dünya sistemine entegrasyonu doğrudan etkilemekteydi. Geç Osmanlı döneminde kapitalist ilişkilerin gelişiminde tarımsal üretimin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar kapitalist ilişkilerin oluşumunu etkilemekteydi. Bununla birlikte mali emperyalizm olgusu ile açıklanan dış borçlanma süreci ve bu süreçte yer alan kurumların yarattığı

bağımlı finansallaşma, Osmanlı ekonomisinin kapitalizme entegrasyon sürecini doğrudan etkilemekteydi. 19. yüzyılda Osmanlı Devleti'nin sermaye ile ilişkisinde vergi ve dış borçlar önemli bir rol oynamaktaydı. Devlet, tarımsal üretimin vergilendirilmesi ile artığın paylaşımını düzenleyerek kapitalist ilişkilerin gelişimini doğrudan etkilerken, dış borçlanma sürecinde yaşanan gelişmeler de dünya ekonomisine entegrasyonun yönünü belirlemekteydi.

## 2.1. Tarımsal Üretim Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar

19. yüzyıl Osmanlı maliyesinde reform ve savunma harcamalarındaki artışın yarattığı etki, merkezi bütçe açıklarına yol açmakta, verginin önceden belirlenmesi sonucu gelirlerin aşınması ile bütçe açıkları kronik bir hal almaktaydı. 1840 yılında defterdarlığın yerine Maliye Nezareti'nin kurulması, verginin gelirin tespit edilmesi için senelik kazançların tahmin edilmesi yönteminin uygulanmaya konması, 1879'da çıkarılan bir kararname ile emlak vergisini azaltma ve artırma yetkisinin hükümete verilmesi, vergi sisteminde geleneksel düzeni sarsan önemli düzenlemelerdi (Eldem, 1970, s.241). Mali alanda merkezileşme eğilimini ortaya koyan reform girişimleri aynı zamanda devlet giderlerinin artmasına neden olarak vergi yükünü arttırmaktaydı. 19. yüzyılda Osmanlı maliyesinde yaşanan reformlar, merkezi devletin eski örgütlenme ilkeleri ile çelişmekte, reformların yarattığı gider kalemlerini karşılamak için devlet daha ağır ve baskıcı vergilendirme yollarına başvuruyordu (İslamoğlu-İnan, 1983, s.34).

19. yüzyıl Osmanlı mali sisteminde yaşanan reform süreci, tarımda kapitalist ilişkilerin gelişmesini sağlayan yasal ve kurumsal düzenlemeler ile birlikte kapitalizme entegrasyon sürecini hızlandırmaktaydı. Nüfusunun yaklaşık % 90'ı kırsal kesimde yaşayan ve toplam vergi gelirlerinin % 40'ını tarım ve hayvancılıktan elde eden Osmanlı, bir tarım toplumdur (Quataert, 2005, s.130). Avrupa'da yaşanan fiyat devriminin tarıma doğrudan etkisi tarımsal ürünlerin fiyatlarına yansımakta ve toprak sahiplerinin piyasa fiyatını belirlemesinden dolayı gıda maddelerinin fiyatları diğer fiyatlara nispetle çok daha hızlı artmaktaydı (Pamuk, 2001, s.84). Fiyat devriminin bir diğer etkisi ise Osmanlı sanayileşme sürecini doğrudan etkileyerek, kapitalizme entegrasyonda tarımsal meta ihracına yönelik dış ticaret politikasıyla ticaret sermayesi birikiminin hızlanmasına neden oluyordu. İngiltere ve Osmanlı arasında kapitülasyonlardan farklı olarak iki taraflı bir anlaşma olan Balta Limanı Antlaşması (1838), monopollerin kaldırılması ve gümrük vergilerinin dışa açık/serbest ticaret anlayışıyla alınması Osmanlı ekonomisinde çevreleşme sürecini başlatan gelişmelerden biriydi. Anlaşma ile yerli tüccara % 12 oranında transit vergi ödeme zorunluluğu -iç gümrük vergisi- getirilirken, yabancı tüccarlara en imtiyazlı yerli tüccar ile eşit vergi koşulları sağlanmaktaydı. Bu dönemde Osmanlı ekonomisinde liberal gümrük rejimi uygulamasına geçilmesine karşın, Avrupa'da 1873 krizi sonrasında korumacı gümrük rejimlerine geçilmekteydi (Kazgan, 1999, s.28). 19. yüzyılda Osmanlı da dahil olmak üzere Ortadoğu ülkeleri Avrupalı üreticiler için düşük gümrük tarifeleri ile büyük bir pazar haline geldi. Osmanlı devleti, Balta Limanı Antlaşması ile iç gümrük ödemek zorunda kalan yerel tüccarlar karşısında yabancı tüccarları avantajlı bir konuma getirerek olası bir toplumsal çözülme ve işsizliğin koşullarını hazırladı (Keyder, 2003, s. 46). Balta Limanı Antlaşması'nın ardından Osmanlı İmparatorluğu hammadde tedarikçisi ve mamul malların tüketicisi haline gelmekteydi. 1838'de imzalanan Balta Limanı Antlaşması ile İngiltere ile başlayan ikili ticari anlaşmaların diğer Avrupa ülkeleri ile devam ettirilmesi ile izlenen liberal dış ticaret politikası sonucunda Osmanlı ekonomisinde dış ticaretin hacmi hızla arttı. Osmanlı Devleti'nin Avrupa ile dış ticareti 1845'de 12.2 milyon, 1886'da 54 milyon, 1911'de 69.4 milyondur ve 1850-1914 yılları arasında ithalat, ihracatın oldukça üzerindedir (Karpuz, 2002, s.31). 19. yüzyıl boyunca Osmanlı zanaatları, gelişen Avrupa sanayisi karşısında güçsüzleşmekteydi (Pamuk, 2001, s.85). Osmanlı zanaatlarının gerilemesi hammadde ihracının ithalatı karşılama zorlaştırılmakta, dış ticaret açığına neden oluyordu (Pamuk, 2001, s.85). Tarımsal ürünlerin fiyatlarındaki artış, hammadde ihracında düşüşe neden olarak, dış ticaret açıklarına neden olurken, özellikle gündelik alışverişlerde kullanılan gümüş para enflasyonuna da yol açmaktaydı (Pamuk, 2001, s.86). 17. ve 18. yüzyılda tarımın ticarileşmesi ve geleneksel Osmanlı zanaatının çökmesinin yanı sıra (Wallerstein, 1979, s.396), her bölgede dünya ekonomisine entegrasyon süreci farklı ilerlemekteydi. Tarımsal üretim sürecinin ticarileşmesinde yaşanan farklılıklar, Balkanlar'da 18. yüzyılın başında başlayan entegrasyon sürecinin, Levant bölgesinde 19. yüzyılın başında yaşanması ile sonuçlanmaktaydı (Wallerstein, 1979, s.397).

19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinin küçük ölçekli üretime dayalı tarımsal meta ihracı ile dünya kapitalizmine entegrasyonunun gerçekleştiği görülmektedir. 19. yüzyıl boyunca uzun mesafeli ticaret ve uzun mesafeli ticaretin finansmanında yer alan finans sermayenin Avrupa kapitalizmine bağımlı yapısı Osmanlı ekonomisinde kapitalizme geçiş sürecinde en temel ilişki biçimlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. 1838-1856 yılları arasında serbest ticarete dayalı ikili ticari anlaşmalar, kapsamı ve ülke sayısı artan kapitülasyonlar, iç ulaşım sisteminin doğrudan yabancı sermaye yatırımları olan demiryolları ile gelişmesi, iltizam sistemi ile toplanan vergi gelirlerinin azalması sonucu ilk çıkışında %3 vergi oranı ile alınan kazanç (temettü) vergisinin 1860'da %5 oranında alınması ve 1866 yılında

ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin yetersizliği sonucu bütçe açıklarının dış borçlanma ile kapatılması (Issawi, 1982, s.178), geç dönem Osmanlı ekonomisinde kapitalist ilişkilerin gelişiminde bağımlı finansallaşmanın tezahürleriydi.

19. yüzyılda dış ticaret ile kapitalist ilişkilerin gelişmesine paralel olarak denizyolunu kullanımının artması ve iç kesimleri limanlara bağlayan bölgelerde demiryollarının gelişimiyle Osmanlı coğrafyası, dünya ekonomisine entegre bir pazar haline getirmekteydi. 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinde tarımsal üretimin devlet tarafından ihracata yönlendirilmesi, daha önce devlete ait olan topraklarda özel mülkiyet haklarının düzenlenmesini sağlayan arazi kanunnameleri ile mümkün oldu. Arazi kanunnameleri, 19. yüzyıl boyunca Osmanlı Devleti'nin ekonomiye müdahalesindeki seçici müdahalecilik anlayışına uygun düzenlemelere yol açmıştı. 1857'de yayınlanan kararname ile devlet mülkiyetindeki -miri- topraklar, savaş sonrası Osmanlı topraklarına göç eden nüfusa verildi ve tarımla uğraşan göçmenler Rumeli'de 6 yıl, Anadolu'da ise 12 yıl boyunca vergiden muaf tutuldu (Pamuk, 2014, s.132). Bu önemli vergi teşviki ile göçmenlerin tarımsal üretime yönelmesi sağlandı. Osmanlı'da tarımın metalaşması; tarımsal arazide özel mülkiyet haklarını düzenleyen 1858 Arazi Kanunnamesi ve yabancıların toprak sahibi olmasını sağlayan 1867'de yapılan düzenleme ile hızlandı.

1858'de yayınlanan arazi kanunnamesi ile tarım arazilerinde özel mülkiyet haklarının tanınmasına karşın özel mülke dönen mirî araziler, kent çevresindeki bağ ve bahçelerle sınırlı kalmıştı (Pamuk, 2014, s.53). Toprak reformu kolektif toprak sahipliğini yasaklamakta ve böylece toprakların çoğunun küçük ölçekli araziler olarak kalmasını sağlamaktaydı. 1910 yılında beş hektardan küçük araziler, toplam arazilerin % 75'ini oluşturmakta ve köylülerin tasarrufunda kalmaktaydı (Issawi, 1982, s.145). Büyük araziler yabancılar tarafından satın alınıp ortakçılara ekip-biçmeleri için kiraya verilmekteydi. İzmir hariç 250 bin hektar büyük arazi, yabancı sahipleri tarafından ortakçı çiftçilere kiraya verildi (Issawi, 1982, s.146). Küçük ölçekli tarımsal üreticiler borçlandırılarak, daha fazla çalışmak zorunda bırakılmakta ve toprağa bağlanmaktaydı. 1858 Arazi Kanunnamesi, arazinin özel borçlara yada vergi ödemelerine karşılık olarak satılmasına izin vermekte, böylece yabancı sermayenin kredi olarak tarıma yönelmesine neden olmaktadır (Conte, 2019, s.113). Böylece bu yasal düzenleme, finans sermayenin borçlanma ilişkisi ile tarımsal alanın hızla metalaşmasını sağladı. Bu arazi kanunnamesi ile ayanların toprak talebi karşılarken, vakıf arazilerinin mülkiyet hakları devlette kaldı. Kanunnamenin düzenlemeleri sonrasında, tarımsal araziler aileler içinde kaldı. 1858 Arazi Kanunnamesi ile madenler Hazineye intikal ettirilmekte, arazi sahibinin tasarrufunda olan madenlerin beşte biri devlet hissesine tabi tutulmaktaydı (Eldem, 1970, s.91-92).

Tarımsal üretim açısından önemli bir diğer sorun, aşar vergisi oranlarının belirlenmesiydi. Aşar vergisi oranı köylüler ile mültezimler arasında belirlenen ve devlet müdahalesinin etkisiz olduğu bir ilişki içinde belirlenmekteydi (Quataert, 2008, s.55). Arazi kanunnamesi ile hükümet kendi nüfuzunu, yerel vergi yetkisine sahip olan sipahi ve mültezim grupların ortadan kaldırılması sonrasında yeniden kurmayı hedeflemekteydi. Arazi kanunnamesi bir köyün tek bir kişiye satılmasını yasaklamaktaydı. 1858 Arazi Kanunnamesinde, üreticinin arazinin en iyi şekilde kullanımından doğan gerçek faydalarını arttırması hedefi ile 3 yıldan uzun ekilmeyen araziye devletin el koyması ve boş araziye işgal edip on yıl işletenlerin zilyetlik edinebilmesini sağlayan maddeler yer almaktaydı. Bu düzenleme ile amaçlanan tarımsal gelişmenin sağlanması ve toprağın ekilip biçilmesinin devamlılığının sağlanmasıydı (Quataert, 2008, s.58-59). Buna karşın düzenlemenin çiftçi ve ortakçıları toprağa bağlama amacı tam olarak gerçekleşmemiştir. Balkanlar'ın bazı bölgelerinde yünlü dokumacılık ve buna bağlı faaliyetler ile proto-sanayileşmenin gelişmesi, meraların kolektif tasarruf altında piyasa ilişkilerine açılmasını sağlamıştır (Terzibaşoğlu ve Kaya 2021, s.99). 1858 Arazi Kanunnamesi ile özel mülkiyet hakkının tanınması ile tarımsal üretim metalaşması, Avrupa ülkelerine hammadde ihraç eden bir iktisadi sistem kurulmasını hızlandırdı (Quataert, 2008, s.32). 1858 Arazi Kanunnamesini tamamlayan bir diğer düzenleme 1861'de yapılan yasal düzenleme ile toprak sahiplerinin kendi toprakları üzerinde maden işletebilmesi ve yabancıların toprak satın alması mümkün hale geldi. 1867'de yapılan bir düzenleme ile toprak sahiplerinin tapu sahibi olması, tapu senetlerini satma ve miras bırakabilmesi, dolayısıyla toprakların kullanım haklarının miras veya satış ile devredilmesi mümkün hale gelmekteydi.

19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinde devletin küçük araziler ve küçük ölçekli tarımı desteklemesi sonucunda tasarrufu artan küçük üreticilerin tarımsal üretime dayalı ihracata yönelmesiyle, tarımsal meta üretimine dayalı ihracat artmaktaydı. Küçük üretimde oluşan artığa ise devlet el koymaktaydı. Tarım üreticileri net gelirlerinin yaklaşık % 60'ını aşar vergisi olarak ödemekteydi ve belki de Osmanlı köylüleri dünyada en çok vergilendirilen bireyler topluluğuydu (Quataert, 2008, s. 51). İltizam sisteminde vergileri toplayan mültezimlerin vergi peşinatlarını ödemek için sarraflardan borçlanması sonucunda toplanan aşar vergisinde önemli kayıplar oluşmakta, vergi gelirinin yaklaşık dörtte biri hazineye girebilmekteydi. Tarımsal ürünün %10'u veya % 12,5'u oranında alınan aşar vergisi, vergi geliri kayıpları nedeniyle 1874 yılından itibaren %18'e çıktı. Merkezi hükümetin en çok vergilendirdiği toplumsal kesim olan küçük üreticilerin topraklarını borçlanma ve benzeri nedenlerle satması ile üzerindeki vergi baskısının artması sonucunda önemli bir vergi geliri kaybı yaşandı (Pamuk, 2005a, s.130). Vergi borçlarını ödeyemeyen köylüler, daha fazla çalışmak veya borçlanmaya

basvurmak zorunda kalmaktaydı. Borçlarına karşılık olarak küçük toprak sahiplerinin arazilerini satması, köylülerin kendi arazilerinin dışındaki arazilerde geçici olarak çalışması ile zamanla topraklar büyük toprak sahiplerinin elinde toplanmaya başladı ve büyük mirî araziler Osmanlı tarımında önemli bir rol oynamaya başladı (Quataert, 2008, s.63). Tarımsal ürünler üzerinden alınan ve bütçenin en önemli gelir kalemi olan aşar vergisi gelirin azalmasını engellemek için, vergi tahsil yöntemi olan iltizam sistemi 1880-1886 yılları arasında kaldırılmış ve vergi gelirleri hükümetin atadığı memurlar tarafından toplanmaya başlanmıştır. 1875 krizine yol açan etkenler arasında artan borç ödemeleri ile birlikte azalan vergi gelirleri de yer almıştır. Özellikle vergi gelirin azalmasında da vergi gelirlerinin tahsilatında yaşanan sorunlar rol oynamıştır.

## 2.2. Bağımlı Finansallaşma: Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Borçlanma

Osmanlı ekonomisinde uluslararası para sermayenin hareketleri, yabancı sermaye yatırımları ve dış borçlanma yoluyla yabancı sermaye ihracına bağlı olarak yaşanmaktaydı. 19. yüzyıl sonu Osmanlı ekonomisinde demiryolu, liman gibi altyapı yatırımlarının ağırlıkta olduğu doğrudan yabancı sermaye yatırımları ücretli işgücünü kendisiyle birlikte getiren üretken sermaye yatırımları olarak görülmekte ve dünya ekonomisiyle ticaret sermayesi vasıtasıyla bütünleşmeyi hızlandırmaktaydı (Keyder, 2003, s.64-66). Doğrudan yabancı sermaye yatırımları Osmanlı gibi pek çok Ortadoğu ülkesinde devletin güvence verdiği ve dış rekabetten korunan madencilik, demiryolu, liman, elektrik, doğalgaz, tütün, tömbeki inhisar işletmeleri, su gibi altyapı sistemlerine yönelmekteydi (Eldem, 1970, s.115). 1914 yılına kadar ticari ve mali kurumların hemen hiç vergi ödemediği, devlet gelirlerinin %60'ının Düyun-u Umumiye İdaresi'ne tahsis edildiği, imalat ve ziraat sanayi yerine belediye hizmetlerine ve inhisarlara yönelen yatırımların ağırlıkta olduğu bir dönem yaşandı (Eldem, 1970, s. 315-16). Bu dönem devlet eliyle yabancı sermaye yatırımlarının garanti ve imtiyazlarla teşvik edilmesi, Osmanlı ekonomisinin dünya ekonomisine entegrasyonunu, kapitalist ilişkilerin gelişimini ve genel olarak ekonominin dışa açılma dinamiğini hızlandırmaktaydı.

19. yüzyıl boyunca Osmanlı ekonomisinde yaşanan gelişmeler, dış borçlar ile doğrudan yabancı sermaye yatırımları yapan firmalar ve bireysel kapitalistlerin aynı kişiler olmasından kaynaklı olarak bağımlı finansallaşma sürecini derinleşmekteydi. 19. yüzyıl dünya ekonomisinin küreselleşme hareketinin ilk evresi olduğu kabul edildiğinde (Toprak, 2010), sürecin devlet ve piyasadan çok birey ve firmalar tarafından şekillendiği yönündeki yaklaşım (Eldem, Kechriotis ve Laiou 2017, s.52), Lenin'in klasik emperyalizm kuramına içkin holding sistemi kavramsallaştırması ile benzer biçimde doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında bireysel kapitalistlerin öneminin altını çizmektedir. 19. yüzyıl boyunca kapitalistleşmekte olan ülkelere yapılan yabancı sermaye yatırımlarını gerçekleştiren konsorsiyumlarda bireyler ve firmalar ön plana çıkmışlardır. Alman bankaları Deutsche Bank ve Dresdner Bank pahalı yatırımların finansmanı için konsorsiyumlar oluşturulmasında etkili rol oynamaktaydı. Galata-Pera hattında çalışan Tünel Şirketi'ni denetleyen İstanbul Konsorsiyumu (1914), Anadolu Demiryolları (1888), Bağdat Demiryolları Şirketi (1902) dönemin önde gelen konsorsiyumlarıydı (Ülker, 2021, s.69-70). 1870 yılında, 40 sene imtiyaz süresi ile kurulan ve imtiyazı 75 yıla kadar uzatılan İstanbul Tramvay Şirketi benzer bir konsorsiyumdur. Şirketin kurucuları arasında Osmanlı Bankası, Osmanlı İmparatorluğu Şirket-i Umumiyesi, Kamondo, Hristaki Zoğrafos Efendi ve Zarifi vardı. 1840'lı yıllar Rum bankerlerin saray çevresiyle iyi ilişkilerinin olduğu ve uluslararası piyasalara ulaşımında devletin nakit talebine yanıt verdiği bir dönemdi. Zarifi, Abdülhamit'in bankeri idi ve Mustafa Reşid Paşa'nın bankeri olan Baltazzi ile birlikte ilk modern bankayı, İstanbul Bankası'nı kurdular (Eldem ve ark. 2017, s. 61). Galata Bankerleri olarak anılan yerel burjuvazinin nüvesini oluşturan banker, sarraf veya komisyoncu olan finans kapitalistleri doğrudan yatırım yapan yabancı girişimciler ile birlikte konsorsiyumlarda yer almaktaydılar. Bireysel kapitalistlerin Osmanlı devleti ile ilişkilerinde yatırımlarını teşvik eden düzenlemelerin hayata geçirilmesi Tanzimat dönemi reformları kapsamında gerçekleşti. Osmanlı ekonomisinin daha fazla dışa açılması (Pamuk, 2022, s.68), kapitülasyonların devamı niteliğindeki hukuki ve ticari hakların yabancılara sağlanması (Toprak, 1988), ilk imtiyazlı şirketler olan Osmanlı Bankası ve İzmir-Aydın Demiryolları Şirketi'nin Islahat Fermanı'nın ilan edildiği 1856 yılında kurulması (Toprak, 1998); Ticaret Kanunu'nun çıkarılması ve ticaret mahkemelerinin kurulmasıyla ticaret hukukunun oluşumu, yabancı sermaye yatırımlarına tanınan vergi ve benzeri imtiyazlar, Osmanlı ekonomisinin Dünya ekonomisine entegrasyonunu da hızlandırmaktaydı. Yabancı sermayenin denetimi konusunda çıkartılmak isteyen tüm yasal düzenlemelere sefaretler, serbest ticarete aykırı olduğu gerekçesiyle karşı çıkmaktaydı. Öyle ki 1886 yılında yabancı yatırımcılardan güven mektubu talep eden ve bu nedenle yürürlüğe giremeyen nizamname ancak 1906 yılında yeniden ele alınabilmiştir. Benzer biçimde Osmanlı iktisadi modernleşmesini geciktiren kapitülasyonların kaldırılmasından sonra yabancı şirketler gelir vergisine tabi tutulabildi (Akyıldız, 2005, s.192-194).

Osmanlı ekonomisinde yabancı sermaye yatırımları, 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren dış borçlanma ile birlikte etkili olmaya devam etti. 19. yüzyıl Osmanlı devletinde gayrimüslim ticaret burjuvazisi devlete kısa vadeli borç verirken,



uzun vadeli dış borçlanmaya aracılık etmekte ve bankacılık sisteminin oluşumunda rol oynamaktaydı. 19. yüzyılda başlayan ve 1914'de sona eren Birinci Küreselleşme Evresi boyunca doğrudan yabancı sermaye yatırımlarından şirketler ve bankalar yüksek kârlılık elde etmekteydi. Osmanlı bankacılık sisteminde sermaye ve ortaklık yapıları bakımından yabancı yada yerli-yabancı ortaklıkların yer alması bağımlı finansallaşmanın bankacılık sistemindeki tezahürüydü. Dış borçlanmada yaşanan 1875 krizine kadar, Osmanlı ekonomisi borçlanmaya bağımlı bir yapıya sahipti. 1914'de Osmanlı borç servisi 139 milyon Osmanlı lirası (yaklaşık 126 milyon sterlin), faiz ödemesi 19 milyon Osmanlı lirasıydı ve Osmanlı'da kişi başına 9 sterlin borç ödemesi düşmekteydi (Issawi, 1982, s.65). Osmanlı devlet tahvillerinin %45'i eski borçların ödenmesi için çıkartılırken, sadece %10'u üretken sermaye yatırımlarına ayrılmıştı. Toplam borçların %34'ü komisyonculara ödenmekte; %6'sı savunma harcamalarına, %5'i bütçe açıklarının kapatılmasına ayrılmaktaydı (Issawi, 1982, s. 65). 1875'de moratoryumun ilanına yol açan gelişmelerde, 1873'de Avrupa finans piyasalarında yaşanan krizin Osmanlı tahvillerine yönelik talepte yarattığı düşüşle birlikte dış borçlanma koşullarında yaşanan olumsuz gelişmeler rol oynadı.

Osmanlı dış borçlanma sürecinde yabancı sermaye denetiminin başlamasına neden olan kırılma 1875 Krizi ile yaşandı. Kriz sonrasında Avrupalı alacaklı devletlerin ve Osmanlı Bankası'nın delegasyonunda Düyun-u Umumiye İdaresi kuruldu. Bu kurum, Rüşum-u Sitte İdaresi'nin gelir kaynakları da dahil olmak üzere hükümetin gelir kaynaklarının önemli bir kısmını dış borçların tamamının ödenmesine kadar borç yönetimi için toplama ve yönetme hakkına sahipti (Eldem, 2005, s.442). Kuruluş sözleşmesi olan Muharrem Kararnamesi'ne göre Düyun-u Umumiye İdaresi'nin gelir kaynaklarının beşte dördü borç faizlerinin ödenmesine ayrılırken, geri kalanı borçların azaltılmasına ayrılmakta, 1882-1908 döneminde devlet gelirlerinin yaklaşık %12 ile %15'i, Düyun-u Umumiye İdaresi tarafından idare edilmekteydi (Quataert 2008, s.74). Bu nedenle Osmanlı Devleti'nin gelir kaynaklarının artırılması Osmanlı Devleti'nden çok alacaklı devletlerin faydasını artıracaktı (Conte ve Sabatini 2014, s.82). Yönetim Kurulu'nda alacaklı devletlerin atadığı temsilcilerin yer aldığı İdare, "*devlet içinde devlet*" olarak görülmekteydi (Eldem, 1999). Düyun-u Umumiye İdaresi'nin Avrupa finans çevrelerinde sahip olduğu prestij sayesinde düşük faiz oranından yüksek ihraç bedelleri ile piyasaya sürülen Osmanlı tahvilleri devlet gelirlerini arttırmaktaydı. 1886-1914 yılları arasında ortalama %4 faiz ve %85 ihraç fiyatından gerçekleştirilen dış borçlanmaların 150 milyon sterlini bulması (Eldem, 2005, s.443) ve dönem boyunca 10 yeni borcun alınması ve 7 dış borcun teminatının Düyun-u Umumiye İdaresi tarafından toplanması (Quataert,2008, s.75), kurumun Avrupalılar açısından güvenilir, etkin bir işbirlikçi olarak görülmesinden kaynaklanmaktaydı (Blaisdell, 1979).

Düyun-u Umumiye İdaresi'nin yönetim kurulunda yer alan üyeler, devletlerinin resmi olmayan onayı ile konseyde yer almaktaydı. Kuruluş dönemi olan ilk beş yıl boyunca İngiliz ve Fransız temsilciler konseye başkanlık yaptı (Blaisdell, 1979, s.213). Konseyde yer alan emperyalist devletlerin farklı çıkarlarının ciddi sorunlara yol açmaması, İngiltere'nin kurum içindeki ağırlığından kaynaklanmaktaydı. İngiliz ve Fransız alacaklıların çıkarlarını birlikte temsil eden Osmanlı Bankası, İngiltere ve Fransa arasında uzlaşma sağlayabilmekteydi (Blaisdell, 1979, s.91). İdare'nin yönetim kurulu üyeleri arasında Osmanlı Bankası ve Deutsche Bank'ın temsilcilerinin yanı sıra imtiyazlı demiryolu şirketlerinin yönetim kurulundan isimler de yer almaktaydı. Konsey, imtiyazlı demiryolu yatırımları için kilometre garantisi sistemini oluşturarak 1890'lı yıllarda artan demiryolu yatırımlarında ve tarımsal ürünlerin ihracına dayalı dış ticarete önemli bir rol oynadı. Düyun-u Umumiye İdaresi, demiryolu imtiyazlarına aracılık etmekteydi ve demiryollarının geçtiği güzergahlardaki sancaklardan topladığı aşar vergilerini kilometre garantisi olarak demiryolu şirketlerine ödemekteydi.

Düyun-u Umumiye İdaresi'nin yönetiminde Avrupalı devletler arasında çıkar çatışmasının olmamasında, dönem boyunca uygulanan pragmatik ekonomi politikalarının, Osmanlı Devleti'nin emperyalist devletler arası rekabetten faydalanmasını kolaylaştırması etkili olmaktadır (Pamuk, 2005b). Bununla birlikte, girişimcilerin hem Osmanlı dış borçlanması sürecinde hem de doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında bireysel olarak veya firma düzeyinde yer almasının da çıkar çatışması yerine rekabetin ön plana çıkmasına yol açtığını görmekteyiz. Avrupa devletleri Osmanlı Bankası ve Galata Bankerleri tarafından kurulan Rüşum-u Sitte İdaresi'ni (1879) hükümetin önemli gelirlerini kontrol eden ve bunları sadece kısa vadeli iç borçların ödenmesi için elinde tutan bir tekel olarak görmüş ve protesto etmişlerdi (Eldem,1999, s.155). Rüşum-u Sitte İdaresi'nin kurulması ile hem yerli alacaklılar ve Osmanlı Bankası'nın hükümete verdiği borçların ödenmesi konusunda bir ayrıcalık kazanması hem de Osmanlı yönetiminin uluslararası borç denetimine ihtiyaç duymaksızın borçlarını yönetecek olması, yabancı alacaklıların bu kuruluşa karşı olmalarına neden olmaktadır (Yerasimos, 1975, s.894). Avrupalı alacaklılar dış borçların yönetiminde doğrudan yetkili olacakları yeni bir mali denetim sistemi önermekteydiler. Rüşum-u Sitte İdaresi'nin ardından kurulan ve bir Avrupa mali denetim kurumu olan Düyun-u Umumiye İdaresi, kendinden önce kurulan kurumun tüm gelir kaynakları üzerinde hakimiyet kurmaktaydı. Avrupa mali denetiminin Osmanlı girişimcilerinin mali denetimi ile olan rekabetinde bireysel kapitalistler arası rekabet kadar uluslararası sermayenin çıkarları da etkili olmaktadır. Avrupalı kreditorlerin denetimde olan Düyun-u Umumiye İdaresi'nin faaliyetlerinin başlıca etkisi, Alman, İngiliz, Fransız emperyalizminden farklı olarak Avrupa

emperyalizminin ilerlemesini sağlamasıydı (Blaisdell, 1979, s.235). 1854-1875 dönemi Osmanlı dış borçlanmasında ve 1840'larda başlayan liman ve demiryolları yatırımlarında İngiliz ve Fransız sermaye yatırımları en yüksek payı almıştı (Ülker, 2021, s.68). Avrupalı kreditorlere göre Osmanlılar mali sistemlerini düzene sokmadan yurtdışından büyük oranda borçlanmanın bedelini Düyun-u Umumiye İdaresi'nin kurulmasıyla ödemişlerdi (Pamuk, 2004, s. 27).

### 3. Kapitalizme Entegrasyon Sürecinde Doğrudan Yabancı Sermaye: İmtiyazlı Demiryolları

19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinde doğrudan yabancı yatırımları içinde büyük bir paya sahip olan demiryolu hatları; kilometre garantili olanlar, iltizama verilenler ve teminatsız olan hatlar olmak üzere üç grupta toplanmaktaydı. İmtiyazlı demiryolu yatırımları olarak da adlandırılan kilometre garantili hatlar İzmir-Aydın, İzmir- Kasaba, Bağdat, Yafa- Kudüs, Beyrut-Şam-Halep, Mudanya-Bursa ve Anadolu Demiryolları hatlarından oluşmaktaydı (Velay, 1978, s.361-363). İmtiyazlı demiryolu hatları diğer yabancı demiryolu yatırımları gibi emperyalist nüfuz alanları yaratırken, aynı zamanda kilometre garantisi ile Osmanlı bütçesinde kaynak tahsisini doğrudan etkilemekteydi. Özellikle demiryolu hatlarının finansmanında yatırım yapan ülkelerden borç alınması mali bağımlılığın derinleşmesine yol açmaktaydı.

#### 3.1. Emperyalist Nüfuz Alanları ve Uluslararası Sermaye

1888-1896 döneminde Osmanlı'da yabancı şirketlerin ilk dolaysız yatırımlarının yaklaşık üçte ikisinin demiryollarına yapılmasında, yapımıcılar için bütün riski ortadan kaldıran kilometre garantisi ödemesinin güvence altına aldığı yüksek kârlılık kadar, emperyalistler arası rekabetin ve demiryolları ile nüfuz alanları oluşturma isteğinin de payı büyüktü (Zürcher, 1998, s.128). Demiryolu inşası bütçeye kilometre garantisi ile yük getirmekle birlikte, Osmanlı devleti açısından vergi gelirlerini arttıran bir yatırım olarak görülmekteydi. Demiryolu inşası, Osmanlı devletinin finansal merkezlerden kredi almasını kolaylaştırmanın yanında, demiryolu inşası vergilerin toplanması ve yabancı işgaline karşı savunma gücünün oluşturulması anlamına gelmekteydi (Earle, 1924, s.19-21). Batı Ege'de, Rumeli'de, İç Anadolu ve Arap illerinde farklı ülkelerin demiryolu şirketlerine imtiyazlar verilmekte, önce İngiliz ve Fransız sermayesi, yüzyılın son çeyreğinde ise Alman sermayesi ağırlıkla demiryolu yatırımlarını gerçekleştirmekteydi. İmtiyazlı demiryolu yatırımlarının tek istisnası Ziraat Bankası'ndan 10 milyon kuruş kredi alınarak yerli sermaye ile inşa edilen ve yapımında Türk askerlerinin çalıştığı Hicaz demiryolu (1900-1913) hattıydı (Eldem, 1970, s.161).

1888-1893 yılları arasında demiryolu hatlarına Almanların ağırlıkla sermaye yatırması ile Asya'da toplam 1000 kilometre yeni demiryolu inşa edilmiş, Alman sermayesi Anadolu'yu önemli ölçüde kontrol etmeye başlamıştı (Earle, 1924, s.33). Fransız sermayesi Belçika, İsviçre ve Avusturya sermayesi ile birlikte toplam 2 milyar 479 milyon kuruş, Alman sermayesi 2 milyar 273 milyon kuruş ve İngiliz sermayesi 754 milyon kuruş, yerli sermaye ise – Hicaz demiryolu ile- 428 milyon kuruşluk bir yatırım gerçekleştirdi (Eldem, 1970, s.164). Osmanlı'da demiryollarının toplam uzunluğu 1890'da 1.443 km iken, 1914'de 3.400 km'ye ulaştı (Issawi, 1982, s.54). Demiryolu inşası, devletlerin siyasi ve ekonomik nüfuz savaşı nedeniyle yabancı devletlerin inisiyatifinde gelişmekte ve emperyalizmin en önemli meselelerinden biri haline gelmekteydi (Akyıldız, 2005, s.46).

Demiryolları 'emperyalist' bir proje ve Birinci Dünya Savaşı öncesi devlet aklının önemli ayaklarından biri olarak değerlendirilmekte ve 20. yüzyılın hortlağı (the spectre of the twentieth century) olarak adlandırılmaktaydı (Earle, 1924, s.142). 19. yüzyıl sonunda Alman sermayesinin Osmanlı topraklarında demiryolu yatırımlarını yoğunlaştırması, Alman sanayileşmesi ve finans sermayesi arasındaki yakın ilişkiye dayanmaktaydı. Alman sanayisinde üretilen malların ve sermayenin ihraç edilmesi, Alman bankacılık sistemi tarafından desteklenmekteydi (Earle, 1924, s.48). Alman mühendislerin tasarımı yaptığı demiryollarında Alman işçilerin çalıştırılmaları, finansmanın Alman bankaları tarafından yapılması ve operasyonda Alman şirketlerin olması (Earle, 1924, s.35), Osmanlı coğrafyasını Alman sermayesinin nüfuz alanı haline getirmiş, ekonomide üretilen artığa Alman sermayesi Osmanlı Devleti ile birlikte ortak olmuştur. Osmanlı'da köylüler, Alman sermayesinin birikim yükünü, demiryolu yatırımları ile oluşan artı-değerin faiz ödemesini yaparak sırtlanmışlardı (Luxemburg, 1984 [1913]).

Alman sermayesinin demiryolu yatırımları, Abdülhamit'in Boğazdan Körfez'e kadar uzanan, İstanbul'u İzmir'e; Halep'i Şam, Beyrut, Musul ve Bağdat'a bağlayan bir demiryolu hattı hayali doğrultusunda Bağdat demiryollarının yapımı ile başladı (Earle, 1924, s.30-31). Osmanlı hükümeti güney illerin Anadolu ile iletişime geçmeksizin doğrudan İstanbul'a bağlanmasını, böylece Arap illerinde ayrılıkçı hareketlerin engellenmesini hedefliyordu (Earle, 1924, s.63). Osmanlı hükümetinin hedefi savunma gücünün demiryolları sayesinde artırılmasıydı (Akyıldız, 2005, s.47). İngilizlerin finanse edemeyeceği bu projede Almanların yer alması, Alfred von Caulla'nın Deutsche Bank'ın genel müdürü ile birlikte Haydarpaşa-İzmit demiryolunu Ankara'ya uzatma projesi ile Bağdat demiryollarının ilk kısmı Almanlar tarafından üstlenildi ve 99 yıl imtiyaz hakkı ile 15.500 Frank kilometre garantisi aldı. Demiryolu hattının finansmanında Düyun-u Umumiye İdaresi'nin demiryolunun geçeceği araziden toplayacağı vergiler ile garanti ödemelerinin finanse



edilmesi kararlaştırıldı. Anadolu Demiryolu Şirketi aynı zamanda Düyun-u Umumiye İdaresi'nde İngiliz alacaklıları temsil eden yönetim kurulu üyesi Sir Vincent Caillard'ı yönetim kuruluna alarak Düyun-u Umumiye İdaresi ile ilişkileri sağlamlaştırmayı ve İngiliz sermayesi ile işbirliği yapma amacını hayata geçirmek istese de bu konuda başarısız oldu (Earle, 1924, s.32).

## 3.2. Demiryolu Yatırımlarının Ekonomiye Etkileri

### 3.2.1. Dünya Ekonomisine Entegrasyona Etkileri

Demiryolu inşası ve buna bağlı olarak hızlanan ticari faaliyetler Batı Anadolu'da geleneksel tarımsal yapının hızlı biçimde parçalanmasına yol açarak, Osmanlı ekonomisini Avrupa sermayesine bağımlı kılmaktaydı (Ülker, 2021, s.58). Alman sermayesi tekstil sanayi için gerekli olan pamuğu; imalat sanayi için gerekli enerji kaynakları olan petrol ve kömürü demiryolları vasıtasıyla uzak mesafelerden getirtmekteydi (Akyıldız, 2005, s.44). Alman sermayesinin Osmanlı ekonomisindeki en önemli yatırımlarından biri Bağdat demiryolu projesiydi. Bağdat demiryolunun inşası konusunda Asya'yı bir uçtan diğer uca taşıyan ve İstanbul'u Suriye, Halep, Mekke ve Musul'a bağlayan bir hattı yapmanın teknik ve finansal zorluklarına karşın, Alman sermayesi açısından Osmanlı pazarının açılmasından kaynaklanan önemli avantajlar vardı (Earle, 1924, s.62). Osmanlı Devleti ve Almanya arasında dış ticaret ilişkilerinin hızlandığı bu dönemde Almanya'nın Osmanlı coğrafyasındaki sermaye yatırımları da artmaktaydı. 1888-1893 döneminde Almanya'dan Osmanlı'ya ihracat %350 arttı, Osmanlı'dan Almanya'ya ithalat ise %700 arttı (Earle, 1924, s.34). Adana'da pamuk ihracatında Bağdat Demiryolları Şirketi tarafından kurulan Deutsche Levantinische Baumwolle Gesellschaft Şirketi'nin desteği Osmanlı'nın pazar haline gelmesinde demiryolu siyasetinin doğrudan etkili olduğu görüşünü destekleyen bir gelişmeydi (Issawi, 1982, s. 121). 1902'de Bağdat demiryollarının inşası için yayınlanan padişah iradesinin ardından 1903 yılında bu demiryolunun inşaatını yapması amacıyla Bağdat Demiryolları Şirketi kuruldu. Hisselerinin %80'i Deutsche Bank'a, %10'u Anadolu Demiryolları Şirketi'ne, %10'u Osmanlı Hükümeti'ne ait olan Bağdat Demiryolları Şirketi, Alman Dışişleri Bakanı Baron von Schen'e göre Almanya'nın liderliğinde uluslararası karakteri olan bir Osmanlı girişimidir (Earle, 1924, s.93).

### 3.2.2. Ulaşım Ekonomisine Etkileri

Demiryolunun kapitalist ilişkilerin üretilmesinde de önemli bir yeri olduğu görülmektedir. 1911 yılında personel sayısı binden fazla olan kurumlar içinde Osmanlı Bankası ve Tütün Rejisinin yanında Şark Demiryolları Şirketi (1868), Anadolu Demiryolları Şirketi (1888), Aydın Demiryolları (1856), İzmir-Kasaba Demiryolu (1863) ve Hicaz Demiryolu Şirketi (1903) de yer almaktaydı (Eldem, 1970, s.208). 19. yüzyılın sonunda binlerce işçi, uzak mesafelerden çalışma alanlarına demiryolları sayesinde güvenle ulaşabilmekte, Balkanlardan Zonguldak'a madende çalışmak için gelen işçiler ulaşımında demiryolunu kullanmaktaydı (Quataert, 2005, s.116). Buna karşın pazarın oluşumuna katkısı olan ulaşımın coğrafi olarak ulaşımı bütünleştirmesinde eksiklikler vardı ve demiryolu siyaseti, kıyı bölgelerin iç bölgelere bağlanmasında karayolları ile desteklenmediği için yetersiz kalmıştı (Eldem, 1970, s.165).

1911 yılında 13 bin çalışanı olan demiryollarında 16 milyon yolcu ve 2.6 milyon ton mal taşıyorlardı (Quataert, 2005, s.123-125). Yeni demiryolları İstanbul, Selanik, Beyrut'a temel tarımsal ürünleri taşımaktaydı (Quataert, 2005, s.131). Osmanlı ekonomisinde devam eden ikili ekonominin nedenlerinden biri zorlu coğrafi şartlardı ve bu nedenle ekonomide bütünlük sağlanamadı. Osmanlı ekonomisinde kent iaşesinin sağlanması iktisadi istikrar açısından önem sağlamakta, bu bağlamda İstanbul'da yerel halkın ve ordunun temel ihtiyaçlarının sağlanmasında uzak coğrafyalardan getirilen temel gıda maddeleri hayati önemdeydi. İstanbul'un ekmeği üretimi için ihtiyaç duyduğu buğdayın Odesa, Marsilya ve Romanya'dan getirilmesi sorunu, demiryolu ulaşımı sayesinde çözülmüştü (Toprak, 1988, s.245).

### 3.2.3. Mali Sisteme Etkileri

19. yüzyılda gerçekleşen demiryolu yatırımları sadece emperyalizmin meselesi değil, aynı zamanda Osmanlı maliyesine doğrudan ve dolaylı etkileri nedeniyle Osmanlı maliyesinin de sorunlarından da biriydi. Demiryolu yatırımlarının Osmanlı maliyesine doğrudan etkisi kilometre garantisi için gelir ve faiz ödemelerinin yapılması, dolaylı etkisi ise demiryolu ulaşımının iktisadi hayata etkileriydi (Morawitz, 1978, s.305). 1888-1914 döneminde Anadolu demiryolu hattı güzergahından toplam getirisi 254.51 milyon Osmanlı lira olan vergi geliri toplanmakta, bu gelirden demiryolunu işleten yatırımcılara ödenen kilometre garantisi ise yaklaşık olarak 60.16 milyon Osmanlı lirasıydı (Birdal, 2010, s.2). 1902 sonrası dönemde Düyun-u Umumiye İdaresi tarafından imtiyazlı şirketlere verilen kilometre garantisi 1889 yılındaki düzeyinin yaklaşık 10 katından fazla artış gösterdi (Quataert, 2008, s.75). Demiryolu hatlarının geçtiği arazide kilometre başına gelir, kilometre garantisi olarak hükümet tarafından şirketlere ödenen meblağın oldukça

üzerindeydi. Sadece Selanik-Manastır demiryolu hattında 1892-1900 yılları arasındaki kilometre başına düşen gelirin ortalaması 6.850.000 Frank'tı ve 14.300.000 Frank değerindeki kilometre garantisinin oldukça altındaydı (Morawitz, 1978, s.318). Demiryolu hatları tarımsal verimliliği arttıran bir faktör olarak görülse de demiryolu hatlarının geçtiği Rumeli ve Batı Ege'de aşar vergisindeki artış en çok hava şartlarına bağlı olarak gerçekleşmekteydi (Morawitz, 1978, s.306). Demiryolu hatlarının geçmediği Trabzon ve Gümüşhane'de aynı oranda gerçekleşen vergi geliri artışları da göz önüne alındığında, demiryollarının geçtiği bölgelerden elde edilen vergi geliri artışında genel fiyat düzeyinde gerçekleşen artışların ve Düyun-u Umumiye İdaresi'nin vergi toplama yönteminin yarattığı etkinliğin payı olduğu görülmektedir (Özyüksel, 1988, s.90).

Osmanlı coğrafyasında ilk imtiyazlı yabancı demiryolu hattı olan İzmir-Aydın Demiryolu Hattı'nın yapımına 1856 yılında İngilizler tarafından başlandı ve bu hat 1866'da trafiğe açıldı (Earle, 1924, s.30). Batı Anadolu'daki İngiliz yatırımları sayesinde Osmanlı ekonomisinin dünya ekonomisine entegrasyonu sağlanmaktaydı (Kazgan, 1999, s.33). İzmir-Aydın demiryolunu üstlenen şirkete kilometre garantisi verilmiş, ayrıca demiryolu güzergâhındaki devlete ait mirî araziden çıkarılacak madenlerin işletilme hakkı, bina ve tesisler için arazi temini ve aynı güzergâhta başka bir şirketin demiryolu hattı inşa edilmesinin yasaklanması gibi pek çok imtiyaz tanınmıştı (Akyıldız, 2005, s.18-22; Eldem, 1970, s.157). Yaklaşık on yıl süren demiryolu inşası süresince demiryolunun kuruluş maliyetleri arttı ve demiryolu için taahhüt edilen 72 bin liralık teminat, 100 bin liraya çıkarıldı (Eldem, 1970, s.156).

1888 yılına kadar İngiliz ve Fransız yatırımlarının gerçekleştiği demiryolu yapımında Rumeli Demiryolu Şirketi'ne verilen imtiyaz haricinde Almanlar yatırım yapmadı. 1868-69 Rumeli Demiryolları inşası için Baron Hirsch'in Şark Demiryolları Şirketi'ne yıllık 22.000 Frank kilometre garantisi verildi ve 14.000 Frank'ı hükümet tarafından ödenmiş inşaat masrafı için %3 faizli 400 Frank değerinde 1.980 tahvil ihraç edildi (Eldem, 1970, s. 157). 1878 Berlin Antlaşması ile Rumeli Demiryolundaki pek çok hat bağımsızlığını ilan eden yeni ulus-devletlere devredildi. Anlaşma sonrası Köstence-Çernovoda hattı Romanya'ya devredilirken, Rusçuk-Varna Hattı 1888 yılında Baron Hirsch tarafından 94.5 milyar Frank'a Bulgaristan'a devredildi (Morawitz, 1978, s. 307-308). Berlin Antlaşması devletin gelir sağlayacağı demiryolu yatırımlarının devredilmesi ile hem Osmanlı bütçesinde demiryolundan sağlanan gelirin azalmasına neden olurken, diğer yandan yaşanan gelişmeler banker ve demiryolu yatırımcısı olan Baron Hirsch'in zenginleşmesine yol açmaktaydı. Berlin Antlaşması sonucunda 1878-1908 döneminde Osmanlı coğrafyasına, pek çok işçi ve iş arayan genç göç etmeye başlamıştı (Fuhrmann, 2020, s.311). Berlin Antlaşması (1878) ile birlikte Osmanlı demiryollarının önemli bir kısmının kaybedilmesi sonrasında Baron Hirsch'den demiryolu yapmaya devam etmesinin istenmiş ve 1890'da imzalanan bir anlaşma ile Alman bankaları demiryolu yatırımına başlamıştır. Bu dönem Alman yatırımcılar doğrudan sermaye yatırımı olarak demiryollarına yönelirken, bu yatırımların finansmanı Alman bankaları tarafından üstlenilmekteydi. 1902'de Osmanlı hükümeti 160-170 milyon Frank tutarında zarara uğrarken, Baron Hirsch önemli bir servete sahip olmuştu (Geyikdağı, 2011, s.84).

Demiryolu hatlarının inşası ve kullanımı boyunca şirketlere pek çok farklı devlet teşviki verildi. Bağdat Demiryolları Şirketi'nin demiryolu güzergâhında kömür madeni çıkarıp kullanması halinde gelirlerin vergi dışı bırakılması demiryolu hatlarının kuruluş sözleşmesinin maddeleri arasında yer almaktaydı (Earle, 1924, s.78-79). Hükümet şirketten iyi niyet göstergesi olarak 30 bin sterlin değerinde Osmanlı tahvilini İstanbul Bankası'nda tutmak dışında herhangi bir güvence talep etmedi. İstanbul-Halep ve Bağdat-Basra Körfezi hatları için hükümet tarafından her kilometre için toplam 275 bin Frank değerinde Osmanlı tahvilinin verilmesi taahhüdüyle şirket çalışmalarına başladı (Earle, 1924, s.77). Osmanlı hükümeti tahvil ödemeleri için demiryolu güzergâhından toplanacak olan vergileri garanti olarak gösterdi. Eğer yıllık brüt işletme kazancı olarak şirket kilometre başına 45.000 Frank kazanç elde edemezse, hükümet eksik kalan miktarı her yıl şirkete ödemeyi taahhüt etti. Buna karşın eğer yıllık brüt kazanç 55.000 Frank'a kadar ise artan gelirin tamamı Osmanlı Hükümeti'ne, 55.000 Frank'ın üzerinde olursa gelirin %60'ı hükümete, %40'ı şirkete ödenecekti. Yeni açılan güzergâhlar için ise Osmanlı Hükümeti şirkete 350 bin Frank geri ödeme yapacaktı (Earle, 1924, s.77-78). Demiryolu hattı boyunca 20 km'lik alanda şirketin madencilikten ve arkeolojik kazı yapma hakkından başka, özel arazilerin kamulaştırılmasında önceliğe sahip olması da imtiyaz sözleşmesinde yer alan maddelerden biriydi (Earle, 1924, s.78). 1908 yılında Bağdat Demiryolları hattının uzatılması için 180 milyon Frank değerinde ikinci ve üçüncü seri devlet tahvilleri çıkarıldı. Şirketin kilometre garantisi olarak demiryolunun geçeceği Konya-Adana ve Halep'in ağnam vergi gelirleri gösterildi (Earle, 1924, s.96). Demiryolu inşasında kullanılacak ve ithal edilecek ürünler ithalat vergisi dahil üretim ve satın alınması sırasında ödenecek tüm vergilerden istisna tutulmuş, arazi ve sermaye kazançları ve enerji kaynaklarının kullanımında vergi ödemeyen şirketin hisse senetleri de damga vergisinden istisna edilmişti. Diğer şirketlerin ödedikleri vergilerden muaf tutulan ve kilometre garantisi adı altında hazine tarafından güvence sağlanan demiryolu yatırımlarına yönelik olarak Avrupalılar padişahın bu yolla İmparatorluğu ipotek ettirdiği değerlendirmesini yapmaktaydılar. Bununla birlikte demiryolu şirketi ile yapılan sözleşmede Bağdat demiryolu güzergâhında yabancı

yerleşim yerlerine müsaade edilmeyeceği maddesinden dolayı, padişahın İmparatorluğu ipotek ettirmekle beraber, en azından mülkiyetini elinde tuttuğuna yönelik değerlendirmeler yapılmıştır (Earle, 1924, s.84).

Osmanlı ekonomisindeki üretken sermaye yatırımları arasında gösterilen demiryolu yatırımları, tarımsal üretimde verimliliği arttırarak tarımsal meta üretimine dayalı ihracatı desteklemekle birlikte, artığın bölüşümde eşitsizlikleri keskinleştirmekteydi. Bunlardan en önemlisi aşar vergisinin artan oranları nedeniyle köylüler üzerindeki vergi yükünün artmasıydı. Diğer ise demiryolu şirketlerine yönelik olarak yapılan harcamaların bütçe açıklarını arttırmasıydı. Osmanlı ekonomisine yatırım yapmak isteyen Avrupalı sermayedarların ürkütülmemesi gerektiği argümanı ile demiryolu şirketlerinin süresi dolmuş olan imtiyazlarının süresi uzatıldı. Benzer biçimde demiryolu hattı inşasında sözleşme koşullarını yerine getirmeyen şirketlerin faaliyetlerinin durdurulması sözleşme maddesi uygulanmadı ve imtiyazların uzatılması istisnasız her yatırım için tekrarlandı (Akyıldız, 2005, s.86). Yahya Tezel'in verilerine göre (1994), 1899-1909 yılları arasında hükümetin verdiği kilometre garantileri yaklaşık olarak 26 milyon sterlin, yılda ise ortalama 2.6 milyon sterlindi ve bu meblağ demiryollarına yatırılan yabancı sermayenin sadece %5'ine eşitti (Issawi, 1982, s.57). İmtiyazlı demiryolu yatırımlarının gerçekleşmesinde finans ve üretken sermaye yatırımları arasındaki bağlantıda devletin rolü önemliydi. Bu bağlamda yatırımların ihale süreçleri ile mülkiyet haklarının düzenlenmesi, ihale koşullarında yer alan maddeler ile şirketlere yönelik arazi temini ve vergi teşviklerinin sağlanması ile Avrupa sermayesine bağımlı finansallaşma sürecini desteklenecek biçimde doğrudan yabancı sermaye yatırımları kabul edilmekte ve bu yatırımların finansmanında borçlanmaya başvurulmaktaydı.

### 3.3. Dış Borçlanma ve Demiryolu Yatırımları

Demiryolu yatırımlarını finanse etmek için dış borçlanmaya başvurulması Osmanlı ekonomisinin mali bağımlılığını da arttırmaktaydı. Demiryolu hatları için alınan borçların itibari değerinin oldukça altında bir miktarı hazineye girmektedir. Tablo 1'de 1871-1913 yılları arasında demiryolu şirketlerinin hatların yapımı ve benzeri giderleri için aldığı borçlar yer almaktadır. 1871'de Rumeli Demiryolları'nın yapımı için alınan 5.7 milyon sterlin ikramiyeli borcunun 4.05 milyon sterlini hazineye girmişti (Velay, 1978, s.184). 1896'da Osmanlı Bankası ve Rumeli Demiryollarına olan borcun ödenmesi ve bazı olağanüstü giderlerin karşılanması için yapılan 2.98 milyon sterlin borcun 2.47 milyon sterlini hazineye girmiştir. 1894 Borçlanmasının amortisman süresi Şark Demiryolları'na verilen imtiyaz süresine tekabül edecek biçimde hesaplanmıştı. Bu imtiyaz 1958'de sona ereceğinden aynı tarihte borç da tamamen itfa edilmiş olacaktı (Velay, 1978, s.432). 1896 Borçlanmasında borç gelirinden 200 bin TL Düyun-u Umumiye İdaresi'ne tevdi edilecek, masraflar çıktıktan sonra kalan net miktar Osmanlı Bankası'na yatırılacaktı. Osmanlı hükümetine İltisak Demiryolları Şirketi tarafından inşa edilmiş olan demiryolları üzerinde birinci dereceden ipotek hakkı veriliyordu (Velay, 1978, s.434).

19. yüzyılda Osmanlı demiryolları hatlarının inşa edilmesi süreci, dış borçlanma sürecinden bağımsız olarak ele alınamaz. Demiryolu yatırımlarında yer alan kuruluş sermayeleri, hisse senedinin yanı sıra Osmanlı tahvillerinden oluşmaktaydı. Fransız şirketin Selanik-İstanbul hattına bağladığı sermayede toplamı 160 milyon Frank'a eşit olacak tahvillerin 155 milyon Frank'ı ödenmişti (Velay, 1978, s.369). Deutsche Bank, Selanik- Manastır demiryolu hattını 1890 yılında yaptığında elinde 1893-1901 yılları arasında faiz getirisini %4 ile %6 arasında değişen Esham-ı Mümtaze adı verilen borçlanma senetleri vardı (Velay, 1978, s.375). Bu hattın yapımında Alman şirket 60 milyon Frank değerinde 3 farklı seride %3 faizli tahvilat (tahvil) çıkarmıştı (Velay, 1978, s.375). Şark Demiryolları Şirketi 1895 yılında kurulurken Osmanlı hükümetinden %7 faiz ile 31 senede itfası olan 23 milyon avans almıştı. 1894 yılında hükümet Şark Demiryolu Şirketi'ne avansını ödemek için %4 faizle 1.6 milyon Sterlin (40 milyon Frank) değerinde yeni istikraz (tahvil) çıkarttı. Çıkarılan yeni tahvillerin geliri ile demiryolu şirketine 1.500 Frank kilometre garantisi verildi (Velay, 1978, s.381). 1856 yılında ilk imtiyazlı demiryolu hattı olarak inşa edilen İzmir-Aydın hattı, %6 faiz oranı ile garanti edilmişti ve imtiyaz süresi 1935 yılına kadar sürdü (Velay, 1978, s.399). Anadolu Demiryolu Şirketi %4 faizli 500 Frank itibari değeri olan 113.120 adet tahvil ihracı ile 99 yıl imtiyaz ile toplam 56.560.000 Frank sermaye ile kuruldu (Velay, 1977, s.394). Bağdat Demiryolunun I, II. ve III. Planları için dış borçlanmaya gidildi. İlk plan için 1904 yılında 2.350.414 Osmanlı lirası değerinde %4 faizle borçlanıldı (Parvus, 1977, s.121). Benzer biçimde aynı yıl II. ve III. Plan için 9.1 milyon sterlin itibari değerinde istikraz çıkarıldı ve hazineye giren miktar sadece 8.9 milyon sterlindi. Demiryollarının karlılığı Osmanlı tahvillerinin değer kazanmasına, tahvillerin değer kazanması da Osmanlı maliyesinin istikrarına bağlıydı.

**Tablo 1: Demiryolu Yatırımlarının Finansmanı için Yapılan Dış Borçlanmalar**

Yıl	Borçlanma Gerekçesi	Faiz Oranı	Borcun İtibari Değeri	Hâzineye Giren Tutar
1871	Rumeli Demiryolları	6	5.7 milyon sterlin	4.05 milyon sterlin
1894	Şark Demiryolları için alman borcun tasfiyesi	4	1.6 milyon sterlin	1.4 milyon sterlin
1896	Osmanlı Bankası ve Rumeli Demiryollarına olan borcun ödenmesi ve bazı olağanüstü giderlerin karşılanması	5	298 milyon sterlin	247 milyon sterlin
1908	Bağdat Demiryolları II. ve III. Planı	4	9.1 milyon sterlin	8.9 milyon sterlin
1910	İzmir-Kasaba Demiryolu Şirketi aracılığıyla Soma-Bandırma Demiryolunun yapımı	4	1.57 milyon sterlin	1.35 milyon sterlin
1911	El-Hudeyde-San'a Demiryolu ve ek hat yapımı	4	0.91 milyon sterlin	0.75 milyon sterlin
1913	Anadolu Demiryolu Şirketi tarafından çıkartılan ve Konya Ovası sulama projesinden doğan borca tahsis edilen tahvillerin ödenmesi	5	0.75 milyon sterlin	0.75 milyon sterlin

**Kaynak:** Kıray, E. (1993). *Osmanlı'da ekonomik yapı ve dış borçlar*. İstanbul: İletişim Yayınları, s. 209-220.

#### 4. Değerlendirme ve Sonuç

Yabancı demiryollarının Osmanlı ekonomisi üzerindeki etkisi, uluslararası sermayenin beklentileri ve Osmanlı ekonomisinde yaşanan değişim ile birlikte değerlendirilmez. 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinde kapitalizme entegrasyon sürecinin tamamlayıcısı olarak demiryolu yatırımları, dönemin askeri gerekliliklerinin yanı sıra tarımsal üretimin ihracatını destekleyen bir altyapı yatırımı olması nedeniyle de önem kazanmaktaydı. Aynı zamanda bu yatırımlar yatırım yapan ülkelerin emperyalist nüfuz alanını genişletmesinde başvurdukları borçlanma politikasının bir aracı olarak, Osmanlı dış borçlanma sürecinde de önemli bir rol oynamaktaydı. Çalışmanın sınırları içinde yabancı demiryolu yatırımlarının Osmanlı ekonomisinde yarattığı etkiler, devlet-sermaye ilişkisi bağlamında yatırımların Osmanlı mali sisteminde yarattığı etkilere odaklanarak incelendi.

Yabancı demiryolu yatırımları, tarımsal meta üretiminin ihracı ve dış borçlanma ile dışa açılan Osmanlı ekonomisinde, yabancı sermaye ihracını tamamlayan bir gelişme olarak Osmanlı ekonomisi ve mali sistemi üzerinde doğrudan etkilere sahipti. 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinin dünya ekonomisine entegrasyonunda tarımsal ürünlerin ihracına dayalı dış ticaret ilişkilerinin geliştirmesinde demiryolu yatırımlarının rolü önemliydi. Bu bağlamda, yabancı demiryolu yatırımları, Osmanlı ekonomisinin kapitalizme entegrasyonunda devlet-sermaye ilişkilerinin izlenmesi açısından da önemli bir alandı. 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinin en temel sorunlarından biri tarımsal ürünlerin vergilendirilmesinde karşılaşılan yapısal sorunlar nedeniyle vergi gelirlerinin etkin biçimde toplanamamasıydı. Demiryolları hatlarının geçtiği bölgelerde aşar vergisinin toplanmasında, yine bu yatırımlarda etkili olan Düyun-u Umumiye İdaresi ile birlikte yatırımların vergilerin tahsilatında etkinliği ve toplanan vergi gelirini arttırdı. Özellikle bütçe açığı sorunu yaşanan Osmanlı mali sistemi açısından yabancı demiryolu yatırımların en olumlu yönü, aşar vergisinin toplanmasında yarattığı etkinlik olmuştur. Demiryolu hatları ile kıyı bölgelerin iç bölgelere bağlanması ile ikili ticaret anlaşmaları ile başlayan dışa açık liberal ticaret politikasına uygun biçimde, temel tarımsal ürünlerin ihracına dayalı bir ekonomik yapının oluşması söz konusu oldu. Bu gelişme Osmanlı ekonomisinin dünya ekonomisine entegrasyonunu desteklemekteydi. Aynı zamanda bir altyapı yatırımı olan demiryolu yatırımları, sermaye birikimini hızlandırmakta ve sermayenin uluslararasılaşma düzeyini muazzam düzeyde arttırmaktaydı.

Yabancı demiryolu yatırımlarının 19. yüzyıl Osmanlı devletine yönelik olarak gerçekleştirilmesinde Avrupa ülkelerinin iktisadi amaçları ve emperyalist nüfuz alanını genişletme yönündeki ekonomi-politikaları etkin bir rol oynadı. Demiryolu yatırımlarını gerçekleştiren şirketlerin yönetim kurulu üyeleri içinde Düyun-u Umumiye İdaresi yönetim kurulu üyelerinin yer alması, Osmanlı dış borçlanma sürecini de etkilemekteydi. Demiryolu yatırımlarının finansmanında dış borçlanmaya başvurulması, Osmanlı ekonomisinde dış borçlanma sürecindeki öncelikleri ve borçların kullanım alanlarını da etkilemekteydi. Bu açıdan ele alındığında bu yatırımların karlılığı, Osmanlı tahvillerinin değer kazanmasına, Osmanlı tahvillerin değer kazanması ise Osmanlı maliyesinin istikrar kazanmasına bağlıydı.

Yabancı demiryolu projelerinde sermayeler arası rekabetin artması, Osmanlı mali sisteminin Avrupa sermayesine olan bağımlılığını arttırmaktaydı. Aşar vergisinin toplanmasından, farklı bölgelerden göçmen işçilerin ulaşımının sağlanmasına kadar pek çok alanda önemli işlemlere sahip bir altyapı yatırımı olarak demiryolları, Düyun-u Umumiye İdaresi ile işbirliği içinde Osmanlı maliyesinde Avrupa mali denetimini arttırmaktaydı. Kilometre garantili imtiyazlı yabancı demiryolu yatırımları, Osmanlı hazinesinde yarattığı mali yükü bütçe açıklarının kronikleşmesine ve yeni borçların alınmasına neden olmaktadır. Demiryolu hatlarının geçtiği güzergahta toplanacak olan aşar vergisi gelirinin kilometre garantisi olarak yabancı demiryolu şirketlerine tahsis edilmesi, dış borçlanmanın şartları ve borç denetiminin Düyun-u Umumiye İdaresi'ne bırakılması, 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinde yaşanan bağımlı finansallaşma sürecini derinleştirmekteydi.

Osmanlı ekonomisinde yabancı demiryolu yatırımları finans ve üretken sermayenin uluslararasılaşmasını hızlandırmakta, bütçe kaynaklarının kilometre garantisi mekanizması ile yabancı sermayeye transferini mümkün kılmakta ve yatırımların finansmanında dış borçlanma ile mali bağımlılığın artmasına neden olmaktadır. Kilometre güvenceli demiryolu yatırımlarında karşılaşılabilecek maliyetler Osmanlı Hazinesi tarafından finanse edildiği sürece yabancı sermaye açısından kârlı ve risksiz bir yatırım alanı açılmaktaydı. Buna karşın demiryolu yatırımlarının zararları, kilometre garantisi olarak toplanan aşar vergisini ödeyen toplumsal kesimlere yüklenmekteydi.



**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul onayı gerekmemektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız

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

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

**Ethics Committee Approval:** Ethics committee approval is not required.

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

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

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

## Yazarın ORCID ID'si / ORCID ID of the author

Başak ERGÜDER 0000-0003-0804-4254

## KAYNAKLAR / REFERENCES

- Akyıldız, A. (2005). *Anka'nın sonbaharı: Osmanlı'da iktisadi modernleşme ve uluslararası sermaye*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Blaisdell, D. C. (1979). *Osmanlı İmparatorluğu'nda Avrupa mali denetimi: Düyunuumumiye*. (A. İ. Dalgıç, Çev.). İstanbul: Doğu-Batı Yayınları.
- Birdal, M. (2010). *The political economy of Ottoman public debt insolvency and European financial control in the late nineteenth century*. New York, NY: Tauris Academic Press.
- Conte, G., & Sabatini G. (2014). The Ottoman external debt and its features under European financial control (1881-1914). *Journal of European Economic History*, 43(3), 69-96.
- Conte, G. (2019). Ottoman and Greek sovereign debt and bankruptcy: a long-term comparative analysis. *The Journal of European Economic History*, 48(2), 111-123.
- Earle, E. M. (1924). *Turkey, the great powers, and the Bagdad railway*. New York, NY: The Mcmillian Company.
- Eldem, V. (1970). *Osmanlı İmparatorluğu'nun iktisadi şartları hakkında bir tetkik*. İstanbul: İş Bankası Yayınları.
- Eldem, E. (1999). *Osmanlı bankası tarihi*. İstanbul: Tarih Vakfı Yayınları.
- Eldem, E. (2005). Ottoman financial integration with Europe: foreign loans, the ottoman bank and the ottoman public debt. *European Review*, 13(3), 431-445.
- Eldem, E., Laiou, S., & Kechriotis, V. (2017). The economic and social development of the port cities of the southern Black Sea coast and hinterland, late 18th – beginning of the 20th century, *Corfu: Ionian University, Black Sea Project Working Papers* vol: V.
- Geyikdağı, N. (2011). *Foreign investment in the Ottoman Empire: International trade and relations: 1854-1914*. London, New York, NY: Tauris Academic Studies Press.
- Harvey, D. (2004). *Yeni emperyalizm*, (H. Güldü, Çev.). İstanbul: Everest Yayınları.
- İslamoğlu-İnan, H. (1983). Osmanlı tarihi ve dünya sistemi: Bir değerlendirme. *Toplum ve Bilim Dergisi*, 23(1), 9-39.
- Issawi, C. (1982). *An economic history of the Middle East and North Africa*. New York, NY: Colombia University Press.
- Karpat, K. (2002). *Studies on Ottoman social and political history: Selected articles and essays*. Leiden, Boston, Köln: Brill Publish.
- Kazgan, G. (1999). Küreselleşen kapitalizm ve Osmanlı ekonomisinin sömürgeleşmesi: 19. yüzyıl sonundan birinci dünya savaşına, *İktisat Dergisi*, 394, 25-36.
- Keyder, Ç. (2003). *Türkiye'de devlet ve sınıflar*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Luxemburg, R.(1984)[1913]. *Sermaye birikimin tarihsel koşulları* (2. bs). İstanbul: Kaynak Yayınları.
- Morawitz, C. (1978). *Türkiye maliyesi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları.
- Öztürk, Ö. (2006). Emperyalizm kuramları ve sermayenin uluslararasılaşması. *Praksis Dergisi*, 15, 271-309.
- Özyüksel, M. (1988). *Osmanlı-Alman ilişkilerinin gelişim sürecinde Anadolu ve Bağdat Demiryolları*. İstanbul: Arba.
- Pamuk, Ş. (2001). The price revolution in the Ottoman Empire reconsidered. *International Middle East Studies*, 33,69-89.
- Pamuk, Ş. (2004). The evolution of financial institutions in the Ottoman Empire, 1600-1914. *Financial History Review*, 11(1), 7–32.
- Pamuk, Ş. (2005a). *Osmanlı ekonomisinde bağımlılık ve büyüme*. İstanbul: Tarih Vakfı Yayınları.
- Pamuk, Ş. (2005b). Seçici kurumsal değişim ve Osmanlı'nın uzun ömürlülüğü. *Toplumsal Tarih Dergisi*, 134, 34-42.
- Pamuk, S. (2014). *Türkiye'nin 200 yıllık iktisadi tarihi*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Pamuk, Ş. (2022). Cumhuriyetin devraldığı Osmanlı mirası. M.Ö. Alkan (Ed.), *Osmanlı'dan Cumhuriyet'e süreklilik ve değişim: Zafer Toprak armağanı içinde* (s.65-81). İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Parvus, A. (1977). *Türkiye'nin mali tutsaklığı* (M. Sencer, Çev.). İstanbul: May Yayınları.
- Quataert, D. (2005). *The Ottoman Empire:1700-1922*. Cambridge: Cambridge University Press.



- Quataert, D. (2008). *Anadolu'da Osmanlı reformu ve tarım* (A. Z. Gündoğan ve N. Ö. Gündoğan, Çev.). İstanbul: Türkiye İş Bankası Yayınları.
- Terzibaşoğlu, Y. ve Kaya, A. Y. (2021). 19. yüzyılda Balkanlar'da toprak rejimi ve emek ilişkileri. U Karakoç ve A.Y. Kaya (Ed.), *İktisat tarihinin dönüşü: Yeni yaklaşımlar ve tartışmalar içinde* (s.49-105). İstanbul: İletişim Yayınları.
- Tezel, Y. (1994). *Cumhuriyet döneminin iktisadi tarihi*. İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Toprak, Z. (1988). İktisat tarihi. S Akşin (Ed.), *Türkiye Tarihi 3: Osmanlı Devleti 1600-1908 içinde* (s.191-249). İstanbul: Cem Yayınevi.
- Toprak, Z. (1998). Osmanlı Bankası ve 'tarihten izler'. *Toplumsal Tarih Dergisi*, 50, 15-22.
- Toprak, Z. (2010). Kuresellesme evreleri ve Türkiye'de finansal yapının evrimi. Ç. Keyder (Ed.), *Kuresellesen İstanbul'da ekonomi içinde* (s. 85-90). İstanbul: Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yayınları.
- Ülker, E. (2021). Emperyalizm, anti-emperyalizm ve Osmanlı İmparatorluğu, *Eğitim Bilim Toplum Dergisi*, 75 (19), 54-85.
- Velay, A. Du (1978). *Türkiye maliye tarihi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.
- Wallerstein, I. (1979). The Ottoman Empire and the capitalist World-Economy: Some questions for research, *Review (Fernand Braudel Center)*, 2(3), 389-398.
- Yerasimos, S. (1975). *Az gelişmişlik sürecinde Türkiye 2: Tanzimattan I. Dünya Savaşı'na* (Babür Kuzucu, Çev.). İstanbul: Gözlem Yayınları.
- Zürcher, E. J. (1998). *Modernleşen Türkiye'nin tarihi*. İstanbul: İletişim Yayınları.

### Atf Biçimi / How cite this article

Erguder, Basak. (2023). 19. yüzyıl Osmanlı ekonomisinde devlet-sermaye ilişkileri: Yabancı demiryolları örneği. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 70, 46-60. <https://10.26650/mcd2023-1352623>

## Bürokrasinin Kamu Harcamalarına Etkilerinin Rant Kollama Faaliyeti ile Birlikte Değerlendirilmesi

### Evaluation of the Effects of Bureaucracy on Public Expenditure Together with Rent Seeking Activity

İbrahim KEKLİK<sup>1</sup> , Abdullah BARIŞ<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Öğretim Görevlisi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Zara Ahmet Çuhadaroğlu Meslek Yüksek Okulu, Sivas, Türkiye

<sup>2</sup>Dr. Öğr. Üyesi, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Tokat, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : İbrahim KEKLİK

E-posta/E-mail : ikeklik@cumhuriyet.edu.tr

#### ÖZ

Devletin toplumsal ihtiyaçları karşılamak, sosyal ve ekonomik hayat üzerinde etki edebilmek amacı ile yüklendiği görevler kamu harcamalarının yapılmasına ve bu harcamaların yıllar itibari ile artışına sebebiyet vermektedir. Kamu harcamalarının artışı ise ekonomik büyümeye pozitif bir etkide bulunmaktadır. Kamu harcamalarının planlanmasında ve uygulanmasında etkisi bulunan unsurlardan biri bürokrasi ve bürokrasinin bir üyesi olan bürokratlardır. Bürokratlar kamu harcamalarının plan ve uygulama sürecinde ekonomik büyümeye katkı sağlamak amacıyla da benimsemek ile birlikte diğer bir yandan kendi güçlerini, prestijlerini ve parasal yetkilerini artırabilmek amacıyla bürolarının büyüklüğünü de artırmak isteyebilmektedirler. Büroların büyümesi personel sayısının dolayısı ile büro hizmet üretim kapasitesini de artırmakta ve hiyerarşik yapının da değişmesini sağlamaktadır. Bürokratların organik bir birim olmaması, seçimler yapabilen ve birtakım tutum ve davranış modeline sahip insanlar olması, kamu harcamalarında alınan kararların da bireysel tercihler doğrultusunda alınması durumunu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum ekonomide yer alan kaynakların rant kollama yoluyla israf edilmesini, kamu harcamalarının verimsiz hale gelerek ekonomik büyümeyi de olumsuz olarak etkilemesi sonucunu doğurmaktadır. Bu çalışmada bürokrasinin kamu harcamalarına olan etkileri ve kamu harcamalarına etki eden bürokratik davranış modelleri, rant kollama faaliyeti çerçevesinde ele alınarak bir değerlendirme yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bürokrasi, kamu harcamaları, rant kollama faaliyeti, bürokratik kalite, ekonomik büyüme

#### ABSTRACT

The duties undertaken by the state to meet social needs and to have an impact on social and economic life cause public expenditure to be made and increased on a regular basis. This increase in public expenditure has a positive effect on economic growth. One of the factors that has an impact on the planning and implementation of public expenditure is the bureaucracy. Bureaucrats may want to increase the size of their offices in order to increase their power, prestige and monetary authority, while adopting the aim of contributing to economic growth in the planning and implementation process of public expenditure. The increase in the size of offices allows the number of personnel to rise and this in turn has an effect on the service production capacity of the bureau causing potential changes in the hierarchical structure. The fact that bureaucrats are not an organic unit, but people who can make choices and have a set of attitudes and behavioral models, reveals that the decisions taken on public expenditure are taken in line with individual preferences. This situation results in a waste of resources in the economy through rent-seeking, and also negatively affects economic growth by making public expenditure inefficient. In this study, the effects of bureaucracy on public expenditure and bureaucratic behavior models affecting public expenditure are evaluated within the framework of rent-seeking activity.

**Keywords:** Bureaucracy, public expenditure, rent-seeking activity, bureaucratic quality, economic growth

Başvuru/Submitted : 17.07.2023

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 16.08.2023

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 12.09.2023

Kabul/Accepted : 22.09.2023

Online Yayın/  
Published Online : 26.09.2023



This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)

## EXTENDED ABSTRACT

Public expenditure is defined as expenditure made by the state within the framework of certain rules in order to meet social needs and to intervene in social and economic life. The classic view of economics, based on a free market economy in which the presence of the state in the economy is limited, was the dominant economic view until the Great Depression. After the Great Depression, Keynes stated that a free market economy cannot always provide full employment, that full employment is a rare and short-term situation, and that the state should intervene in the economy, and with this view, the idea that the state should take a more active role in the market was accepted. The primary reason for the increase in public expenditure in this period was the increase in the duties of the state and public activities, that is, the diversity of expenditure.

The volume and content of public expenditure are influenced by economic, cultural and political factors. When we look at the increase in public expenditure from a political perspective, it can be seen that political parties, pressure groups, voters and bureaucrats involved in the political decision-making mechanism are influential.

Bureaucracy is the system that assists the political authority in the production of public goods and services and ensures that daily state services are provided. A bureaucrat is defined as a member of the organization referred to in the concept of bureaucracy. Bureaucrats especially want to increase the size of their offices in order to increase their power, prestige and monetary authority. With the expansion of the office, the number of personnel increases and the hierarchical structure changes accordingly. In addition, citizens who benefit from the services of the bureau want to access the public goods and services from which they benefit without any problems. In this regard, citizens who want the bureaus to work smoothly and without delay can create pressure. As a result of this pressure, the service production capacity of the bureau expands considerably. Another reason for the increase in public expenditure through bureaus is that bureaus are the sole producers of public goods and services. Due to this monopoly structure, bureaucrats try to increase the production of public goods and services to increase their monetary benefits. In order to reach this resource, they exaggerate the benefits obtained and ask for more appropriations than they need or make estimates based on higher figures than necessary. With the loss of control over the data provided to the government and the public on the costs of services and works, governments are often forced to give in to the demands of the bureaucracy.

Today, the bureaucracy plays a decisive role in the process of public policy making. Public choice theory is based on individual utility maximization, which also refers to the pursuit of utility by public decision-makers. It is stated that the basic units are not organic units such as parties, states or nations, but individuals who can make choices and have a set of attitudes and behavioral models, and hence it is assumed that the decisions taken in the public sector are based on individual preferences as in the private economy.

In an environment where bureaucrats are not rent-seeking, an exogenous increase in public expenditure that increases productivity will directly increase the productive capacity of the economy and directly contribute to economic growth. Government investment expenditure on public goods and services that have the highest potential to increase productivity will increase productivity and thus economic growth. Moreover, the impact of improvements in bureaucratic quality on economic growth depends on the relative magnitude of changes in public expenditure. If the change in bureaucratic quality is accompanied by a decrease in productivity-enhancing investment expenditure, this may have a negative impact on economic growth. The important point here is that improvement in bureaucratic quality reduces incentives for rent-seeking. Strong institutions with good monitoring and accountability mechanisms can be effective in controlling rent-seeking activities. In this case, an improvement in bureaucratic quality is likely to produce positive economic growth outcomes.

In an economic system where there is no rent-seeking and where bureaucratic quality is high, the desired growth results will be achieved by directing public expenditure to investment expenditure that will increase productivity. In the presence of rent-seeking, the importance of bureaucratic quality emerges. High bureaucratic quality controlling the rent-seeking of bureaucrats in order to maximize their own interests will lead to the transfer of public expenditure to more productive channels. In the presence of a general policy and regulatory environment that will increase the efficiency of productive investment expenditure together with bureaucratic quality, the increase in public expenditure will have a direct and positive effect on economic growth.

## 1. Giriş

Ekonomik büyüme süreci içerisinde kamu harcamalarının artışı ve kamu harcamalarının ekonomik büyümedeki rolü literatürde ilgi gören bir konu olmuştur. Kamu harcamalarının planlanması ve uygulanması sürecinde birçok aktör görev almaktadır. Bu aktörlerden birisi bürokratlardır ve bürokratlar kamu harcama programlarını yönetmekten sorumludur. Kamu harcama programları kamu harcamalarının etkinliğini azaltabilecek ve ekonomik büyümeye zarar verebilecek şekilde bir rant kollama aracı olarak kullanılabilir bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bürokrasi performans açısından verimli olarak çalışması halinde ekonomik büyümeyi teşvik edebilecek harcama politikalarını benimseme eğilimindedir. Fakat bürokrasinin performansı üzerinde etkili kontrol ve denge mekanizmasının kurulmaması, hesap verebilirliğin olmaması halinde bürokratlar iktidarlarını kötüye kullanmaya ve kamu harcama projelerinden rant aramaya eğilimli hale gelebilmektedir. Bu durum da ekonomik büyüme sürecini engelleyebilmektedir.

Bu çalışmada öncelikle kamu harcamalarının artış sürecine ve bürokrasinin kamu harcamalarına olan etkilerine değinilecektir. Ardından kamu harcamalarına etki eden bürokratik davranış modelleri incelenecektir. Son bölümde ise bürokrasinin rant kollama eğilimi de göz önünde bulundurularak bir değerlendirme yapılacaktır.

## 2. Kamu Harcamaları Kavramı ve Kamu Harcamalarının Artışına Yönelik Görüşler

Literatürde birçok tanıma sahip olan kamu harcaması kavramı genel olarak devletin toplumsal ihtiyaçları karşılamak, sosyal ve ekonomik hayat üzerinde birtakım müdahalelerde bulunmak amacıyla belirli kurallar çerçevesinde yaptığı harcamalar olarak ifade edilmektedir (Türk, 1999, s. 27).

Ekonomi içerisinde devletin yaptığı müdahalelerin rolü uzun yıllardır tartışılan bir konu olmuştur. Devletin ekonomi içerisindeki varlığının kısıtlı olduğu, serbest piyasa ekonomisine dayanan klasik iktisat görüşü 1929 yılında yaşanan büyük buhrana kadar olan dönemde hâkim olan iktisadi görüş olmuştur. Ekonomik büyümenin ve başarının serbest piyasa ekonomisi ile gerçekleşeceğinin kabul edildiği bu dönemde geçerli olan klasik maliyenin kamu harcamaları konusundaki tutumu, mümkün olan en az harcamayı gerektirmiştir (Akman, 2011, s. 26). Bu dönemde devletin asli fonksiyonu olan görevler haricinde kamu harcamasından özellikle sosyal harcamalardan bahsetmek mümkün olmamıştır (Kökocak, 2011, s. 22).

1929 yılında ortaya çıkan Büyük Buhran Keynesyen iktisadi görüşün başlangıcı olmuştur. Keynes serbest piyasa ekonomisinin her zaman için tam istihdamı sağlayamayacağını, tam istihdamın nadir olarak rastlanılan, kısa dönemli bir durum olduğunu, devletin ekonomiye müdahalesinin gerekliliğini ifade etmiş ve 1980'li yıllara kadar etkisini göstermiş olan bu görüşle birlikte devletin piyasada daha aktif bir rol almasının gerekliliği fikri kabul görmüştür. Bu fikre göre daha aktif role sahip bir devlet, daha fazla kamu harcaması yapmalı ve daha fazla kamu harcaması ile ekonomik büyüme ve gelişme gerçekleşmelidir (Timur ve Albayrak, 2016, s. 804). Talep yönlü bir görüş olan Keynesyen görüşe göre devlet kamu harcamaları yolu ile ekonomiye müdahale ederek harcama eksikliğini gidermeli ve istihdam ile milli gelir düzeyinin artırılmasını sağlamalıdır (Öztürk, 2014). Kamu harcamalarının artışı sadece harcama miktarının artırılması yoluyla değil aynı zamanda içerik açısından da zenginleşmenin sağlanmasını da gerektirmektedir.

Kamu harcamalarındaki artış trendine sebep olan unsurlar harcama miktarı ve harcama çeşitliliği olarak sınıflandırılabilir. Harcamalar içerisinde zamanla meydana gelen rakamsal artış harcama miktarını ifade ederken harcama çeşitliliği, harcama konusu olmamış olan unsurlara ait harcamaların ortaya çıkmasını ifade etmektedir (Erdem, Şenyüz ve Tathoğlu, 2012, s. 38).

Bu dönemde kamu harcamalarının artışının öncelikli sebebi devletin görevlerinin ve kamusal faaliyetlerin artması başka bir ifade ile harcama çeşitliliği olmuştur. Klasik iktisadi görüşe göre devletin asli görevi toplumun güvenliğini sağlamak iken Büyük Buhran sırasında ekonomide büyüme, gelişme ve istikrarın sağlanması bunun yanında gelir dağılımının daha adaletli hale gelmesi de devletin görevleri arasına girmiştir. Bu durumun neticesinde kamu harcamaları da artmaya başlamış hatta olağanüstü dönemlere gelindiğinde bu artış sıçrama şeklinde gerçekleşmiştir (Pehlivan, 2012, s. 70-71). Kamu harcamalarının seyrine bu dönem için bakıldığında 1980'lere kadar ciddi bir artış olduğu görülmektedir.

1980'li yıllara gelindiğinde ise özellikle 1974 yılında yaşanan Arap-İsrail savaşı sonrasında Arap ülkelerinin batı ülkelerine petrol ambargosu uygulaması ile beraber stagflasyon yaşanmış ve arz yönlü iktisadın önü açılmıştır. Arz yanlı iktisada göre ise ekonomide devletin rolünün küçültülmesi ve kamu harcamalarının bir politika aracı olarak azaltılması görüşü hâkim görüş olmuştur. 1980'li yıllar ve sonrasında bazı ülkelerde düşüş görülmeyle birlikte yavaşlamış halde de olsa kamu harcamalarının bir artış trendinde olduğu görülmüştür (Tanzi ve Schuknecht, 2000, s. 3).

Kamu harcamalarının artışını açıklayan ilk yaklaşım Alman iktisatçı Adolph Wagner tarafından ortaya çıkarılan Wagner Kanunu olmuştur. Kamu harcamalarında ortaya çıkan artış oranının milli gelirdeki artış oranından daha hızlı

yükseldiğini ve bu durum nedeni ile kamu harcamalarının milli gelir içerisindeki payının arttığını ifade eden Wagner, devlet faaliyetlerinin artış kanununu ortaya çıkarmıştır (Musgrave ve Musgrave, 1973, s. 114)

Wagner kanunu, ekonomik büyümeyi kamu harcamalarındaki değişimin temel belirleyicisi olarak nitelendirmektedir (Ağayev, 2012, s. 10). Özellikle sanayileşme sonucunda devletin idari ve güvenlikle ilgili görevlerini daha etkili olarak yerine getirmesinin gerekliliği, toplumun kamusal hizmetleri daha fazla ve daha kaliteli bir şekilde istemesi sebepleri ile kamu harcamalarında artışın zorunlu olarak gerçekleşeceği Wagner tarafından vurgulanmaktadır. Kamu harcamaları milli gelirdeki artışın nedeni değil bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Bu sebepten ötürü kamu harcamalarına bir politika aracı olarak güvenilmesinin mümkün olmadığı da savunulmaktadır (Günaydın, 2003, s. 5).

Musgrave Amerika Birleşik Devletleri'nin kamu harcamalarının 1890 ile 1948 yılları arasındaki değişimini incelemiş ve artışın devamlı olduğunu fakat savaş ve savaşla ilgili harcamaların genel olarak bu artışın sebebi olduğunu ifade etmiştir (Akdoğan, 2016, s. 77). Ayrıca savaş ve savaşla ilgili harcamalar çıkarıldığında kamu harcamalarının milli gelir ile paralel bir seyir izlediğine de dikkat çekmiştir. Musgrave gelişme sürecini tamamlayan bir devletin kamu giderlerinin içeriğinin değiştiğini ve değişimin daha çok sağlık, eğitim giderleri ile diğer sosyal harcamalar yönünde olduğunu da belirtmiştir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2019, s. 63).

Peacock ve Wiseman savaş gibi buhran dönemlerinde harcamalarda sıçramanın meydana geldiğini ve bu dönemden sonra gelen dönemlerde ise artmış olan harcamaların eski düzeyine dönmediğini ifade etmişlerdir. Savaş gibi olağanüstü dönemlerin ardından kamu harcamalarında azalma meydana gelmiş olsa dahi yeni düzeyin eski düzeye kıyasla yüksek olması sebebi ile kamu harcamalarının devamlı yükselme eğilimi içerisinde olduğunu savunmuşlardır (Akdoğan, 2016, s. 73).

### 3. Bürokrasi ve Bürokrasinin Kamu Harcamalarına Etkileri

Kamu harcamalarının hacmi ve içeriğini ekonomik, kültürel, politik unsurlar etkilemektedir. Politik açıdan kamu harcamalarının artışına bakıldığında siyasal karar alma mekanizmasının içerisinde yer alan siyasal partiler, baskı grupları, seçmenler ve bürokratların etkilerinin bulunduğu görülmektedir (Buchanan, 1967, s. 7).

Yasama organı seçmenlerin ve tüketicilerin tercihleri doğrultusunda bütçeyi hazırlamaktadır. Bütçe, toplumun kamusal mallara olan talebini ifade etmektedir. Hükümetin görevi yasama organı tarafından onaylanan bütçe politikalarını uygulamaktır. İdari üniteler ve büroların görevi ise toplumun ihtiyaçlarına yönelik hazırlanan bütçe politikalarını uygulamaktır (Mueller, 2003, s. 359). Kamusal mal ve hizmet üretiminde siyasi otoriteye yardımcı olan ve günlük devlet hizmetlerinin görülmesini sağlayan sistem olan bürokrasidir. Bürokrasi devlet işlerinin görülmüş olduğu ofis anlamına gelen "bureau" ve iktidar anlamına gelen "cratie" kelimelerinin birleşmesi sonucu meydana gelen bir terim olmakla beraber kamu idarelerinin güç ve hakimiyetini ifade etmektedir (Baransel, 1979, s. 297). Bürokrasi kelimesi 18. yüzyılda Vincent de Gourny tarafından kullanılmıştır ve dört değişik anlamda kullanıldığı ifade edilmektedir. Birinci anlam kamusal mal ve hizmetlerin üretimini sağlamak amacıyla kurulmuş olan daireleri ifade etmekte iken ikinci anlam siyasi kurumların almış olduğu kararları uygulayan memurları ifade etmektedir. 18. yüzyılda siyasi kararları uygulayan memurlar aynı zamanda iktidarı kendi yararına kullanan memur grubu olarak görülmüş ve bürokrasi bu durumu anlatan bir kavram olarak da kullanılmıştır. Bürokrasi kavramının üçüncü bir anlam olarak kullanılışı kırtasiyecilik anlamıdır. Bu anlamda bürokrasi kavramı negatif anlam ifade etmektedir. Weber tarafından ortaya konulmuş olan bir örgüt, örgütlenme, yönetim ve işleyiş anlamı da dördüncü anlamı olarak nitelendirilmektedir (Öztaş, 2015, s. 140-142). Bürokrat ise bürokrasi kavramında ifade edilen örgütün bir üyesi olarak ifade edilmektedir.

Bürokratlar özellikle güçlerini, prestijlerini ve parasal yetkilerini artırmak için bürolarının büyüklüğünü artırmak istemektedirler (Self, 1993, s. 33). Büronun genişlemesi ile büroların personel sayısı artmakta ve hiyerarşik yapıda buna göre değişmektedir. Ayrıca büronun hizmetinden faydalanan vatandaşlar fayda sağladıkları kamusal mal ve hizmetlere sorunsuz şekilde ulaşmak istemektedirler. Büroların aksaksız ve gecikmesiz çalışmasını isteyen vatandaşlar bu konuda baskıda oluşturabilmektedirler. Bu baskı neticesinde büro hizmet üretim kapasitesi fazlasıyla genişlemektedir (Niskanen, 1971, s. 40).

Kamu harcamalarının büro vasıtası ile artmasına etken olan diğer bir neden ise büroların kamusal mal ve hizmetlerin tek üreticisi olmalarıdır. Bu monopol yapı sebebi ile bürokratlar parasal faydalarını artırabilmek için kamusal mal ve hizmetlerin üretimini artırmaya çalışmaktadır (Johnson, 1991, s. 294).

Bürokratlar bütçe içerisinde kendileri için en büyük kaynağa sahip olmak istemektedir. Bu kaynağa ulaşmak için ise elde edilen faydayı abartarak ihtiyaçtan daha çok ödenek isterler veya tahminleri olması gerekenden daha yüksek rakamlar üzerinden yapmaktadır (Horngren, Sundem, Elliott ve Philbrick, 2002, s. 289). Verilen hizmet ve yapılan işlerin maliyetleri konusunda iktidara ve kamuoyuna sunulan verilerin kontrolünde yaşanan kayıp ile birlikte iktidarlar genellikle bürokrasinin taleplerine boyun eğmek zorunda kalmaktadır (Ataç, 1976, s. 150).



#### 4. Kamu Harcamalarına Etki Eden Bürokratik Davranış Modelleri

Günümüzde bürokrasi kamu politikalarının oluşturulması sürecinde belirleyici bir role sahiptir. Kamu tercihi teorisinin temeli bireysel fayda maksimizasyonuna dayanmaktadır ve kamudaki karar alıcıların faydalarının peşinde koşmasını da ifade etmektedir. Buchanan temel birimlerin parti, devlet veya ulus gibi organik birimler olmadığını, seçimler yapabilen ve birtakım tutum ve davranış modeline sahip olan kişiler olduğunu belirtmiş, kamuda alınan kararların da özel ekonomide olduğu gibi bireysel tercihler doğrultusunda gerçekleştiğini varsaymıştır.

Bilimsel manada bürokrasi kavramına ilişkin ilk çalışmalar Max Weber tarafından gerçekleştirilmiş olmakla birlikte kamuda karar alıcı konumundaki bürokratlar ile ilgili olarak ilk tartışmalar Ludving Von Mises ile başlamıştır. Mises “Bürokrasi” adlı eserinde bürokrasiyi piyasa, özel sektör ile karşılaştırmak sureti ile tanımlamıştır. Mises’e göre bürokrasi otoriterleşme ve kanunlara göre değil kendi koyduğu kurallara göre faaliyette bulunma eğilimine sahiptir. Mises bürokrasinin ve bürokratların kanunların uygulanması sürecinde birer vasıta olması gerekirken kendilerini devletin kutsal bir temsilcisi olarak görmelerinin asıl tehlike olduğunu ve bürokrasilerin çıkarlarını maksimize etmek için mal ve hizmet üretimi yolunu tercih ettiklerini ifade etmiştir (Von Mises ve Morris, 1944, s. 201). Mises’e göre oy kaygısına sahip olmayan bürokratlar gelirlerini, sahip oldukları imkanları artırma isteğinde sahiplerdir ve kamu harcamalarının artırılmasına da daha yatkın olmuşlardır.

Kamu harcamaları ve ekonomik büyüme sorununu ele alan literatür içerisinde yer alan neoklasik ve içsel büyüme modellerinde politika oluşturma sürecine dahil olan bürokratlar gibi kilit aktörlerin maddi kişisel çıkarlarına daha az dikkat edilmiştir. Arrow ve Kurz’un 1970 yılında yapmış buldukları çalışma ile birlikte ekonomik büyüme ve kamu harcamaları arasındaki pozitif bağın sağlam kanıtları ortaya atılmıştır (Naseer, 2019, s. 205). Arrow ve Kurz neoklasik çerçeve içerisinde maliye politikasının kapsamını tanımlamış ve sonrasında birçok literatürde kamu harcamaları ile ekonomik büyüme arasındaki bağlantılar araştırılmıştır. Örneğin Devarajan, Swaroop ve Zou tarafından 1996 yılında yapılan çalışmada 43 ülkede 1970 – 1990 yılları arasındaki dönemde kamu harcamalarının ekonomik büyümeye pozitif bir etkisinin bulunup bulunmadığı test edilmiş ve istatistiksel manada anlamlı ve pozitif bir sonuca ulaşılmıştır (Devarajan, Swaroop ve Zou, 1996, s. 313-344). Chen (2006), Ghosh ve Roy (2004), Carboni ve Medda (2011) yaptıkları çalışmalarda kamu harcamalarının biri büyümeye yol açan diğeri ise refaha yol açan iki türden etkisinin bulunduğunu ve uzun vadeli büyüme oranını maksimize etmek için hangi bileşimin en uygun olduğunu araştırmıştır (Turnovsky, 2000, s. 185-210). Fakat, büyüme literatürü savurgan kamu harcamalarına katkıda bulunabilecek rant arayışının nedenlerini araştırırken bürokrasinin kalitesi konusuna daha az önem vermiştir.

Neoklasik gelenekten farklı olarak kamu tercihi teorisi kamu harcama politikalarını tasarlamaktan ve uygulamaktan sorumlu olan politikacılar ile bürokratları literatüre dahil etmiştir. Buchanan kamu tercihi teorisini özel ekonominin materyal ve yöntemleri ile siyasi karar alma sürecinin analizi olarak tanımlamış ve kamu ekonomisinde alınan kararların özel ekonomiye benzer şekilde bireyler tarafından tercihlerine bağlı olarak alındığını varsaymıştır (Aktan, 2002, s. 6). Buchanan, Tullock ve Downs gibi kamu tercihi teorisyenleri politikacı ve bürokratların bireylere benzer şekilde egoist, rasyonel ve faydacı davrandıklarını ifade etmektedirler.

Tullock 1967 yılında yaptığı çalışmada ilk kez rant kollama fikrini ortaya atmıştır. Bu çalışmayı takiben Krueger rant kollamayı kamu çalışanlarının bireysel kazançlarını en üst seviyeye çıkarmak için yaptıkları ve sosyal kayıplar ile sonuçlanan davranışlar olarak tanımlamıştır (Krueger, 1974, s. 291-292). Bu araştırmayı takip eden çalışmalar kamu harcama politikalarından sorumlu bürokratların rant kollama faaliyetlerine nasıl dahil edildiklerini araştırmıştır. Kamu tercihi teorisine dayalı dinamik büyüme modelleri rant kollama davranışının varlığı ile kamu harcamalarının negatif büyüme sonuçlarına yol açabileceğini öngörmüş ve kamu harcamalarındaki verimsizliklerin kamu görevlileri tarafından kişisel kazançlarının maksimize edilmesi ile açıklanabileceğini ifade etmişlerdir.

Kamu tercihi teorisine bağlı kalarak bürokrasinin kamu harcamalarına etkisi ile ilgili ilk sistematik çalışma Niskanen tarafından yapılmıştır. Niskanen bürokratlar için en önemli sorumluluğun bütçenin en üst seviyeye çıkarılması olarak algılandığını ifade etmektedir. Bütçenin en üst seviyeye çıkarılması ile birlikte bürokratlar maaş, tanınmışlık, güç, atama hakkı, bürolarının verimi gibi kaygılarından kurtulacaklardır (Orchard ve Stretton, 1997, s. 411). Niskanen’in bütçe maksimizasyonuna dair düşüncesinin çerçevesi farklı nüanslar eklenerek yapılan çalışmalar ile birlikte genişlemiştir.

Breton ve Wintrobe 1975’te yaptıkları çalışmada Niskanen modelinin içerisinde bürokratların faydalarını maksimize edebilmek için bütçenin en üst seviyeye artırılması isteklerinin yanında bürolar ile hükümet arasında bir siyasi değiş tokuş durumunun var olması durumunu da ifade etmişlerdir (Breton ve Wintrobe, 1975, s. 195). Bürokratlar verilen kamu hizmetinin gerçek bedeline ve siyasetçinin bu kamu hizmetine ne kadar değer verdiğine ilişkin bilgiye sahiptir. Bu bilgi sayesinde bürokratlar siyasetçileri halka sunulmak istenen hizmetin verilebilmesi için bürokrasinin talep etmiş bulunduğu bütçeyi karşılamak zorunda bırakırlar (Moe, 1997, s. 458).

Migue ve Belanger bütçenin en üst seviyeye çıkarılması ile ilgili olarak bürokratların aslında ihtiyari bütçeyi başka



bir ifade ile kurum bütçesinin üretilen hizmetin maliyetinden sonraki kısmını artırmaya çalıştıklarını ifade etmiştir (Migué, Belanger, Niskanen, Migué ve Bélanger, 1974, s. 41). İhtiyari bütçe ile bürokratlar kendi kişisel ihtiyaçları için harcama yapabileceklerdir. Bu modelde büro bütçesi çok büyüktür fakat çıktı düzeyine bakıldığında ise bu haliyle etkisizliğin söz konusu olması mümkündür.

Tullock tarafından 1976 yılında açıklanan görüşte bürokratların toplumun genelinden ziyade kendi faydalarını ön planda tutacağını ifade etmiştir. Tullock bürokratların genel olarak olanaklarını artırmak istediklerini, bu olanakların maaş, çalışma koşulları, saygınlık, tanınırlık gibi unsurlardan oluştuğunu belirtmiştir. Olanakların artması için büyüklüğün artması gerekir ve bürokraside yaşanan büyüme bürokratin sahip olduğu olanakları artıracaktır (Tullock, 1976, s. 87-89).

Romer ve Rosenthal seçmenler ile bürokratların birbirini etkilediği varsayımından hareketle bir model ortaya koymuşlardır. Bu modelde bürokratların her seçim bölgesini tanıdıkları varsayımından hareketle bürokrasinin seçmenleri etkileyeceğini ve bu etkileşim ile beraber seçmenlerin tercih ettikleri harcama düzeyinden daha fazlasına ikna edebileceğini belirtmişlerdir (Romer ve Rosenthal, 1979, s. 567). Bürokratlar ve seçmenler arasındaki etkileşimin neticesinde dolaylı da olsa kamu harcamalarının artması sonucu ortaya çıkmaktadır.

Williamson özel sektör firma yöneticilerinin bürokratlarla benzer şekilde firma çıkarları için çalışırken aynı zamanda kendi çıkarları içinde çalıştıklarını varsaymaktadır. Williamson'a göre firma yöneticileri bürokratlar gibi kurumla alakalı maliyet çıktı ilişkisini çok iyi bilmektedir ve yöneticiler maliyet ile gelir arasındaki farkı dolaylı bir şekilde elde etmektedirler. Bürokratlar minimum maliyetin üstündeki çıktıyla fayda maksimizasyonunu sağlayarak daha fazla personel ile bunu maliyetlere yansıtacaklardır. Daha fazla personel büro içerisinde hiyerarşi basamaklarını artıracak, üst personelin alt personelden yüksek ücret alması ile birlikte daha büyük güce de ulaşılacaktır. Bunun yanında daha fazla personel yönetimin güvenliğini artırmak içinde bir araç olarak kullanılacaktır (Hayes ve Wood, 1995, s. 70). Bu model büronun personel sayısı ve hiyerarşik yapısında değişiklikler meydana getirirken ödeneklerin artmasını da sağlayacaktır. Williamson'un varsayımına göre bürokrat örgütsel boşluğu en üst düzeye çıkararak bu boşluğu fazladan personele dönüştürmektedir.

Paul Gary Wyckoff geliştirdiği bürokrasi modelinde politikacılar ile bürokratlar arasındaki ilişkiyi ortaya koymaya çalışmıştır. Wyckoff'a göre politikacılar bürokratların yetkilerinin genişletilmesi ve kısıtlanması yönünde karar verici konumundadır. Bu nedenle bürokratlar büro gelirlerini artırmak üzere kamusal malların fiyatlarının maliyetlerden daha az olduğunu gösterme yoluna gitmektedirler (Wyckoff, 1990, s. 170). Bu modelde bürokratların kamusal malların maliyetleri ile ilgili olarak politikacılardan daha fazla bilgiye sahip olması neticesinde politikacıları etkileyerek bütçesini artırmak için politikacıları etkileyebileceği üzerinde durulmuştur.

Mauro kamu harcama programlarında rant kollama sorununun sektörler arasında farklılıklar gösterdiğini ifade etmiştir. Mauro'ya göre yolsuzluk yapan yetkililer kamu kaynaklarını rüşvet almak amacı ile daha büyük fırsatlar sunan faaliyetlere harcamayı tercih edeceklerdir. 1998 yılında yapılan çalışmada rant arayışının eğitime yönelik harcamaları daha şeffaf olması sebebi ile azalttığı ortaya koyulmuştur (Mauro, 1998, s. 263-279).

Tanzi ve Davoodi Mauro'ya benzer bir şekilde daha yüksek rant arayışının daha yüksek kamu yatırımı, daha düşük devlet gelirleri, daha düşük işletme, bakım harcamaları ve daha düşük kamu altyapısı ile ilişkili olduğunu bulmuşlardır. Tanzi ve Davoodi'ye göre rant arayışı büyük ve daha karmaşık kamu yatırım projelerinin sayısını artırmaktadır. Bunun en büyük nedeni bu tip projelerde rant kollama fırsatının daha fazla olmasıdır (Tanzi ve Davoodi, 1998). Karmaşık harcamaların halk tarafından kolayca incelenememesi rant kollayan kamu görevlileri için daha iyi fırsatlar sağlamaktadır. Dolayısı ile eğitim gibi harcamalar yerine kamu denetiminden uzak tutulan savunma harcamaları gibi harcamalar rant kollayan kamu görevlileri tarafından tercih edilmektedir.

Bürokratların politik baskılardan etkilenmeden, kamu hizmetlerini kesintisiz ve etkin şekilde yerine getirmelerini ifade eden bürokratik kalite ülke bürokrasisinin şeffaf olmasını, bürokratların hükmetme gücü ve uzmanlıklarını göstermektedir. Bürokratik kalitenin bozulması ülke bürokrasisinin şeffaf olmamasına, bürokratların hükmetme gücünü kaybetmelerine ve kamusal hizmetlerin sağlanmasında bürokrasinin genel etkinliğinin zayıflamasına sebep olmaktadır. Siyasi sürecin doğası, şeffaflık ve açıklığın olmaması, kamuoyunun bütçe sürecine ilişkin düşük düzeydeki bilinci bürokratik kalite ile birlikte maliye politikası ve kalkınma bütçelerinde de bozulmaya sebep olabilmektedir. Yapılan birtakım politik kuramsal yaklaşımlar hesap verebilir bürokrasiye sahip demokratik ülkelerde bile, kamu harcamalarındaki çarpıklıkların seçmenlerin bilinçsizliğinden kaynaklanabileceğini de göstermektedir.

## 5. Kamu Harcamalarının Artışında Bürokrasinin Etkisinin Değerlendirilmesi

Bürokratların rant arayışının bulunmadığı bir ortamda üretkenliği artıran kamu harcamalarındaki dışsal bir artış ekonominin üretken kapasitesini doğrudan yükseltecek ve ekonomik büyümeye doğrudan bir katkı sağlayacaktır.

Devletin üretkenliği artırmak için en yüksek potansiyele sahip kamusal mal ve hizmetlere yönelik yapacağı yatırım harcamaları verimliliği ve dolayısıyla ekonomik büyümeyi artıracaktır.

Güçlü devlet kurumları ve daha kaliteli bürokrasi ile devlet, sosyal refahı en üst düzeye çıkarmaya daha meyilli olacaktır. Bu sayede kamu harcamaları sosyal refahın en üst seviyeye çıkarılmasına imkân sağlayan kamu mallarına ve hizmetlerine yönelecektir. Fakat, zayıf kurumların bulunduğu ve hesap verilebilirliğin olmadığı bir durumda bürokratlar kamu harcamalarını, rantlarını en üst düzeye çıkaracak harcamalara tahsis etmeye yönelebileceklerdir. Bu halde üretkenliği artıran yatırımlara yönelik kamu harcamaları rant arayışı için daha uygun olmaları sebebi ile artacaktır. Ayrıca daha fazla rant kollama fırsatı sayesinde kamu hizmetlerinin görülmesine yönelik cari harcamalar azalırken verimsiz yatırım harcamaları artacaktır.

Ekonomik büyüme sürecinde bürokratik kalitenin rolünü kabul etmek önemlidir. Bunun yanında bürokratik kalitedeki gelişmenin ekonomik büyüme üzerindeki etkisi kamu harcamalarındaki değişikliklerin göreceli büyüklüklerine de bağlıdır. Bürokratik kalitedeki olumsuz değişim ile beraber üretkenliği artırıcı yatırım harcamalarının azalması durumunun ortaya çıkması ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkileyebilecektir. Burada önemli olan husus bürokratik kalitedeki iyileşmenin rant arayışına yönelik davranışları azaltmasıdır. İyi bir izleme ve hesap verilebilirlik mekanizmasına sahip güçlü kurumlar rant kollama faaliyetlerini kontrol etmekte etkili olabilir. Bu durumda bürokratik kalitedeki iyileşme muhtemelen ekonomik olarak olumlu büyüme sonuçları üretecektir.

## 6. Sonuç

Bürokrasi kamu harcamalarının programlanmasında önemli bir göreve sahiptir ve kamu harcamalarının hangi kaynaklara yönlendirileceği ekonomik büyümeyi doğrudan etkilemektedir. Kamusal karar alma sürecinde çok önemli bir role sahip olan bürokratların kişisel çıkarları doğrultusunda hareket etmeleri ve rant arayışı içerisinde olmaları kamu harcamalarının verimsiz kaynaklara aktarılmasına, ekonomik açıdan kaynak israfına ve ekonomik büyümenin olumsuz etkilenmesine sebep olmaktadır.

Rant arayışının olmadığı, bürokratik kalitenin yüksek olduğu bir ekonomik sistemde kamu harcamalarının üretkenliği artıracak yatırım harcamalarına yönlendirilmesi ile birlikte istenilen büyüme sonuçları elde edilecektir. Bu noktada en önemli olan husus harcamaların marjinal üretkenliği yüksek olan kamusal mal ve hizmetlere tahsis edilmesidir. Marjinal üretkenliği düşük olan kamusal mal ve hizmetlere tahsis yapılması halinde ekonomide büyüme sonuçlarının istenilen düzeyde elde edilememesi durumu da ortaya çıkabilecektir.

Rant arayışının varlığında ise bürokratik kalitenin önemi ortaya çıkmaktadır. Bürokratik kalite ile birlikte bürokratların kendi çıkarlarını maksimize edebilmek için rant arayışlarının kontrol altına alınması kamu harcamalarının daha verimli kanallara aktarılabilmesine yol açacaktır. Bürokratik kalite ile birlikte üretken yatırım harcamalarının verimliliğini artıracak bir genel politika ve düzenleyici ortamın varlığı halinde kamu harcamalarının artışı ekonomik büyümeyi doğrudan olumlu olarak etkileyecektir.

Rant kollama faaliyetleri ekonomik büyüme ve kalkınma önünde büyük bir engel oluşturmaktadır. Bürokratik kalitenin artırılması, bürokrasinin rant kollama faaliyetlerinden arındırılması, kamu harcamalarının verimliliği yüksek kamusal mal ve hizmetlere tahsis edilmesi ile birlikte yapılan kamu harcamalarının sıkı bir şekilde denetlenmesi ve şeffaflığın sağlanması, ekonomik büyüme ve kalkınma yolunda kamu harcamalarının israfını ve verimsiz kamu harcamalarını engelleyebilecektir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul onayı gerekmemektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

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

**Ethics Committee Approval:** Ethics committee approval is not required.

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

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

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

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

### Yazarların ORCID ID'leri / ORCID IDs of the authors

İbrahim KEKLİK 0000-0002-1087-4452

Abdullah BARIŞ 0000-0001-5637-9126

### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Ağayev, S. (2012). Kamu harcamaları ve ekonomik büyüme ilişkisi: Eski Sovyetler Birliği ülkelerinde Wagner Yasası analizi (1995-2009). *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 7(2), 7-27.
- Akdoğan, A. (2016). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akman, T. K. (2011). *Kamu maliyesine giriş*. İzmir: İlya İzmir Yayınevi.
- Aktan, C. C. (2002). Kamu tercihi teorisi ve anayasal politik iktisat. C. C. Aktan (Ed.), *Anayasal iktisat* kitabı içinde (s. 3-30). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Baransel, A. (1979). *Çağdaş yönetim düşüncesinin evrimi: Birinci cilt: Klasik ve neo-klasik yönetim ve örgüt teorileri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- Breton, A., & Wintrobe, R. (1975). The equilibrium size of a budget-maximizing bureau: A note on Niskanen's theory of bureaucracy. *Journal of Political Economy*, 83(1), 195-207.
- Buchanan, J. (1967). *Public finance in democratic process: Fiscal institutions and individual choice, Vol. 4 of the collected works of James M. Buchanan*. Indianapolis, Ind.: Liberty Fund.
- Devarajan, S., Swaroop, V., & Zou, H.-F. (1996). The composition of public expenditure and economic growth. *Journal of Monetary Economics*, 37(2), 313-344.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2019). *Kamu maliyesi* (10. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2012). *Kamu maliyesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Günaydın, İ. (2003). Türkiye'de Wagner Kanunu'nun geçerliliği üzerine ekonometrik bir araştırma (1970-2002). *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(3-4), 79-94.
- Hayes, K., & Wood, L. (1995). Utility maximizing bureaucrats: The Bureaucrat's point of view. *Public Choice*, 69-83.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., Elliott, J. A., & Philbrick, D. R. (2002). *Introduction to financial accounting (Vol. 8)*. Prentice Hall.
- Johnson, D. B. (1991). *Public choice: An introduction to the new political economy*. Mayfield Pub Co.
- Kökocak, A. (2011). *Kamu ekonomisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Krueger, A. O. (1974). The political economy of the rent-seeking society. *The American Economic Review*, 64(3), 291-303.
- Mauro, P. (1998). Corruption and the composition of government expenditure. *Journal of Public Economics*, 69(2), 263-279.
- Migué, J.-L., Belanger, G., Niskanen, W. A., Migué, J.-L., & Bélanger, G. (1974). Toward a general theory of managerial discretion [with comment and reply]. *Public Choice*, 27-51.
- Moe, T. (1997). The positive theory of public bureaucracy. In D. C. Mueller (Ed.), *Perspectives on Public Choice: A handbook* (pp. 455-480). Cambridge: Cambridge University Press.
- Mueller, D. C. (2003). *Public choice III*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1973). *Public finance in theory and practice*.
- Naseer, S. (2019). Public spending, quality of bureaucracy and economic growth: A theoretical analysis. *The Pakistan Development Review*, 58(2), 203-221.

- Niskanen, W. A. (1971). *Bureaucracy and representative government*. Transaction Publishers.
- Orchard, L., & Stretton, H. (1997). Public choice. *Cambridge Journal of Economics*, 21(3), 409-430.
- Öztaş, N. (2015). *Yönetim* (Üçüncü Baskı). Ankara: Otorite Yayınları.
- Öztürk, N. (2014). *Maliye politikası*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Pehlivan, O. (2012). *Kamu maliyesi*. Murathan Yayınevi.
- Romer, T., & Rosenthal, H. (1979). Bureaucrats versus voters: On the political economy of resource allocation by direct democracy. *The Quarterly Journal Of Economics*, 93(4), 563-587.
- Self, P. (1993). *Government by the market?: The politics of public choice*. Macmillan International Higher Education.
- Tanzi, V., & Davoodi, H. (1998). Corruption, public investment, and growth. In H. Shibata, & T. Ithori (Eds.), *The welfare state, public investment, and growth* (pp. 41-60). Springer.
- Tanzi, V., & Schuknecht, L. (2000). *Public spending in the 20th century: A global perspective*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Timur, M. C., ve Albayrak, N. (2016). Kamu harcamaları ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin analizi: Wagner Kanunu I. Erişim adresi: <https://Search.Proquest.Com/Docview/2167796785?Accountid=8403>
- Tullock, G. (1976). The economic theory of bureaucracy. In M. Hill (Ed.), *The policy process: A reader* (pp. 57-83). Prentice Hall Hertfordshire.
- Turnovsky, S. J. (2000). Fiscal policy, elastic labor supply, and endogenous growth. *Journal of Monetary Economics*, 45(1), 185-210.
- Türk, İ. (1999). *Kamu maliyesi* (3. Basım). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Von Mises, L., & Morris, R. (1944). *Bureaucracy*. Yale University Press New Haven.
- Wyckoff, P. G. (1990). Bureaucracy, inefficiency, and time. *Public Choice*, 67(2), 169-179.

#### **Atıf Biçimi / How cite this article**

Keklik, I., & Baris, A. (2023). Bürokrasinin kamu harcamalarına etkilerinin rant kollama faaliyeti ile birlikte değerlendirilmesi. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 70, 61-69. <https://doi.org/10.26650/mcd2023-1328396>

## Assessments on Compliance/Non-Compliance of the Digital Service Tax in Regard to Constitutional Principles of Taxation\*

Rabia KILIÇKAYA<sup>1</sup>  Öner GÜMÜŞ<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Maliye Bilim Uzmanı, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kütahya, Türkiye

<sup>2</sup>Dr. Öğr. Üyesi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Tavşanlı Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü, Kütahya, Türkiye

**Corresponding author :** Öner GÜMÜŞ

**E-mail :** oner.gumus@dpu.edu.tr

\*In this article, Rabia KILIÇKAYA's master's thesis titled "The evaluation of digital service tax in terms of constitutional taxation principles", written under the consultancy of Assistant Professor Dr. Öner Gümüş, has been used to a large extent. 69

### ABSTRACT

The Digital Service Tax was introduced to the Turkish tax legislation with Act 7194 published in the Official Gazette dated 07.12.2019. However, the Digital Service Tax, like any tax, must comply with the constitutional principles of taxation. There are seven principles of taxation in the financial sense in the constitution. These principles are contained in article 73 of the constitution. There are principles related to taxation in other articles of the constitution. As a result, the Digital Service Tax is incompatible with the principle of tax justice, the principle of equality of tax, the principle of being able to pay taxation, the principle of the generality of tax, the principle of fair and balanced distribution of tax burden and the principle of legality of the tax, while it is compatible only with the principle that the tax should be the equivalent to public expenditures. These compatibilities and incompatibilities are also valid for the actions of the OECD and the EU on the digital economy. In other words, the Digital Service Tax does not comply with the conditions of the day either. The conclusion reached in general terms is that the digital service tax shows a severe incompatibility with the constitutional principles of taxation.

**Keywords:** Digitalization, digital service tax, constitutional taxation principles, public expenditures, BEPS

Submitted : 28.06.2023

Revision Requested : 20.07.2023

Last Revision Received : 24.09.2023

Accepted : 29.09.2023

Published Online : 09.10.2023



This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)

\*In this article, Rabia KILIÇKAYA's master's thesis titled "The evaluation of digital service tax in terms of constitutional taxation principles", written under the consultancy of Assistant Professor Dr. Öner Gümüş, has been used to a large extent.

## 1. Introduction

In the 21st century, the beginning of the globalization of the world and its interaction with the internet appear as an undeniable reality because the discovery and widespread use of the internet has led the traditional world economy to many changes. Through the Internet, shopping from one end of the world at a click has led to the formation of a new economic system called the digital economy and has made it necessary for almost all sectors to adapt to the digital economy.

Although this new economy, which entered the life of humankind in the 2000s, provided convenience in many areas, it brought with it some negative consequences because before governments were faced with the phenomenon of the digital economy, they had developed some rules in the economic and political field in a national sense and were trading through these rules.

The globalized structure has opened a new era in the era of traditional trade and traditional money through information technologies and cryptocurrencies. The fact that communication is now being done from one end of the world to the other in a globalized world, the transfer of material assets through digital means, the digitalization of banking and payment systems, and the emergence of a non-cash payments society with individuals adapting to this transformation shows how much transformation the world economy is experiencing in a digital sense.

With digitalization, many digital companies have been established and started trading in an electronic platform. In the first place, these companies operating on a national scale have started to carry out commercial activities in a global sense through the internet. Thus, multinational companies have been formed. These companies operate without opening a permanent workplace in countries other than their own and earn enormous revenues. Although they are subject to tax in their own countries, they do not pay taxes because they do not have a physical workplace in other countries where they operate, which causes a tax loss in those countries. Each country has its unique acts and regulations.

When we talk about taxation, Adam Smith is one of the main economists that comes to mind first. It is possible to explain Adam Smith's principles of taxation as fairness, certainty, economics, and appropriateness. In Turkey, the tax acts comply with the articles of other countries' tax laws, which are similar from a global point of view, but it should be noted that each country has its own tax system.

Multinational companies are taking advantage of different tax acts of different countries, causing tax evasion, and tax arbitrage situations to be in their favor. As a result, the problem of double taxation arises. The attempts of governments to create a solution of their own to eliminate this problem have raised more problems regarding the taxation of the digital economy, which needs clarification. In this context, the OECD and the UN, which are international organizations, have made suggestions.

The Republic of Turkey is one of the countries that closely follows the current international events on the taxation of the digital economy and makes regulations when necessary (Sağlı, 2020). According to Article 3/1 of the Corporate Tax Act (The Act numbered 5520, Official Gazette, 21st of June 2006, No: 26205) in Turkish Tax Law, legal entities or business centers residing in Turkey from the institutions listed in Article 1 of the act are taxed on all earnings they earn both inside Turkey and outside Turkey. In contrast, legal entities and business centers listed in Article 1 of the act according to Article 3/2 are taxed only on their earnings earned in Turkey. Thus, the full-fledged taxpayer is explained in the first paragraph of the article and the limited taxpayer is explained in the second paragraph. According to the provisions of the Tax Procedure Act in Article 3/3 /a, the commercial profits obtained from work performed in these places or through these representatives by foreign institutions that have a place of business in Turkey or have a permanent representative will be the corporate income of the limited taxpayer. In addition, Article 156 of the Tax Procedure Act describes the workplace as a place reserved for the execution of commercial, industrial, agricultural or professional activity, such as a store, office, administrative office, practice, factory, branch, warehouse, hotel, coffee shop, entertainment and sports venues, field, vineyard, garden, farm, livestock facility, mines, quarry, construction site, steamship buffet, or a place used in these activities.

If the explained articles of the act are also considered, it becomes necessary to comply with limited or full-fledged taxpayer criteria for an institution to be taxed on its earnings in Turkey. Another important criterion is that a permanent workplace is mandatory. However, according to the provisions of the Corporate Tax Act, the Tax Procedure Act, and the Income Tax Act, it is becoming impossible to tax digital economy tools that are not included in this framework. Almost none of the multinational companies providing digital services have a representative in Turkey. Thus, they cannot be taxed on the income they receive (Kahraman, 2019).

Since a co-decision has not yet been reached in the international arena, the Republic of Turkey has decided to tax the earnings of 'Multinational Companies Providing Digital Services' operating domestically (Çelener 2019a, p. 2228).



Therefore, it is an obligation for digital activities to be taxed in terms of fairness in taxation with regard to article 73/2 of the Constitution of the Republic of Turkey (Demirhan, 2020, p. 85).

On 5.12.2019, Act No. 7194 on Digital Service Tax and Amendments to Some Acts and Decree Act No. 375 were adopted and entered into force on 1.3.2020. Thus, as of 2020, a Digital Service Tax in Turkey has been included in the Turkish Tax System as a new tax. In addition to the Digital Service Tax, Property Tax on High Value Residence and Accommodation Taxes were adopted and imposed.

1,060,932 TL in 2020, 1,424,765 TL in 2021, 4,631,454 TL in 2022 and 3,336,272 TL in 2023 (until June) were generated from the Digital Service Tax (Republic of Turkey Ministry of Treasury and Finance, 2023). Therefore, this suggests that the digital service tax has many effects in the economic and financial fields. Some studies have been conducted in the literature on what these effects are. It is possible to summarize the literature in question in the following ways:

- According to Kaya Mutlu (2020), the Digital Service Tax is a controversial tax that was hastily enacted as a balancing tax in Turkey. However, if the global tax reform is implemented, there will be no need for a Digital Service Tax.
- Demirhan (2020) argued that the Digital Service Tax rate in Turkey is high in contrast to other countries and this rate should be reduced.
- Durdu (2020) stated that Turkey's Digital Service Tax rate is high compared to the European Union countries. As a result, he concluded that the regulatory impact analysis of the Digital Service Tax act is insufficient.
- Ergün (2022) revealed that the implementations of the Digital Service Tax in different countries are similar, but there are differences in tax rates among countries.
- Çelikkaya (2021) suggested that a comprehensive Digital Service Tax could be a good solution for cross-border digital services.
- Ubay and Ünsal (2021) stated that Turkey is one of the leading countries taking steps to solve the Digital Service Tax problem. Therefore, the Digital Service Tax has become one of the actions taken by Turkey both to solve the problem of digitalization and to increase tax revenue.
- Mert and Bayar (2020) revealed the necessity of considering the Digital Service Tax at the international level and ensuring consensus in implementing this tax to protect and ensure equality among companies.
- Eroğlu and Aksu (2019) revealed that the current value-added tax rules are insufficient to tax digital services.
- Ekeryilmaz (2021) stated that with act No. 7194, which includes the Digital Service Tax, the principles of tax justice and certainty in taxation will be observed and tax revenue can also be generated.
- Akkaya and Gerçek (2019) stated that although Turkey is among the countries that have taken the first step in taxing the digital economy, the primary solution can be achieved with a tax regime to be established by the OECD.
- Çelener (2019b) emphasized that there are missing aspects of the Digital Service Tax implemented in France. However, until multilateral solutions are found, unilateral applications need to be developed.
- Zıvalı and Demirli (2022) emphasized that it is crucial to develop a global-sized taxation regime to be established by international organizations, such as the OECD and the EU instead of national solutions and to ensure the binding nature of this regime.
- Fırat (2020) stated that the Digital Service Tax rate applied in Turkey is high, and if this continues, there will be some financial problems in the future, as the tax will be reflected to consumers.
- Kim (2019) considered the Digital Service Tax within the scope of income and consumption taxes.
- Cui (2018) argues that it is correct to impose a Digital Service Tax and that this will facilitate market entry.

When we review the studies in the literature, the studies were generally conducted in 2020. In addition, a ratio comparison between Turkey and other countries has also been made in the studies. Moreover, the OECD and EU realized some works for the taxation of the digital economy. That's why, firstly, these works were mentioned in the study. However, from the point of view of constitutional principles, the Digital Service Tax has yet to be evaluated using any single methodology. The Digital Service Tax has been evaluated in this study using the teleological interpretation method in terms of constitutional taxation principles. For this purpose, the teleological interpretation method is briefly mentioned first in the method section. Then, within the scope of this method, the constitutional principles of taxation and the Digital Service Tax are explained theoretically from the point of view of the Turkish Tax System. The compatibility and incompatibility of the Digital Service Tax with the constitutional taxation principles are mentioned in the discussion section. Although the principles of taxation are explicitly mentioned in article 73 of the constitution, it is possible to comment on the principles of taxation in some other articles. For this reason, while taking the constitutional principles

of taxation into the focus of the study, criticisms of the Digital Service Tax will be made at other points that are deemed necessary.

## **2. Examples of Actions for Digital Economy: OECD and EU**

Along with digitalization, the spread of Internet use over the world, crossing country borders has allowed technologically developed countries to trade wherever they want within the framework of the concept of globalization, which has posed a problem for governments with their own acts and regulations. This is because each government has created tax acts according to its own social structure and economic development. Companies in these countries that can trade globally are defined as multinational companies. These companies take advantage of different tax acts and cause situations such as tax evasion, and tax arbitrage in a way that will be in their favor. As a result, the problem of double taxation arises. As a matter of fact, the attempts of governments to create a solution for the elimination of this problem may cause more problems in the taxation of the digital economy, which is a complex situation. For this reason, organizations such as the Organization for Economic Development and Cooperation (OECD) and the European Union (EU), which are described as units that assume consultants in economic matters, have tried to create a solution to this problem.

### **2.1. Actions of OECD**

The actions of the OECD can be examined in three parts: the Turku Conference, the Ottawa Conference, and the action plan on BEPS.

#### **2.1.1. Turku Conference**

The Turku Conference held in Finland on November 19-21, 1997, aimed to solve the taxation problems arising in e-commerce and eliminate the distrust of the internet environment. In addition, the OECD's first report on the challenges facing tax administrations and taxpayers in electronic commerce was discussed. Additionally, the conference concluded that the OECD is an institution that can be consulted on e-commerce issues, that tax authorities have transparent and equal access to information stored in all kinds of environments and that it is an institution that ensures joint international cooperation in order to better implement tax acts (Akçaoğlu, 2011, p. 100-101). The significant conclusions at the Turku Conference are as follows: the acceptability of the tax system put into effect by taxpayers should be ensured, while traditional trade should not affect e-commerce positively or negatively in any way and should not hinder its development. It is also accepted that states cannot implement their own solutions (Şahin, 2007, p. 191).

#### **2.1.2. Ottawa Conference**

At the conference held in Canada on October 7-9, 1998, an attempt was made to create solutions to the problems of the Turku conference. In addition, the principles adopted by the CFA (Committee on Fiscal Affairs) regarding the taxation of e-commerce were approved by the ministers at the Ottawa conference. It is possible to state these principles as impartiality, efficiency, effectiveness, fairness, simplicity, equality, flexibility, and openness (Akçaoğlu, 2011, p. 102).

#### **2.1.3. Action Plan on BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)**

As a result of the rapid increase in digitalization in the globalized world, the BEPS plan, which has an international character and is aimed at preventing tax avoidance, was created by the OECD at the request of the G20 countries when it entered the agenda of politicians. The BEPS action plans are based on three core principles: coherence, substance over form and transparency (Diclehan, 2017, p. 152). This plan is the only globalization harmonization effort in the context of taxation of the digital economy, so it is the change with the widest digital taxation content to date (Artar, 2019, p. 132). In the final declaration of the G20 Leaders' Summit held in Antalya under the presidency of Turkey in 2015, "a package of measures developed within the scope of the G20/OECD BEPS project in order to achieve a more equitable and modern international tax system globally" was announced and approved. 15 Action plans were announced to prevent harmful tax practices (Yılmaz, 2015, p. 3). These actions are related to the following points (OECD, 2013, p. 14-24):

- to address the tax challenges of the digital economy,
- to neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements,
- to strengthen controlled foreign company rules,
- to limit base erosion via interest deductions and other financial payments,
- to counter harmful tax practices more effectively by taking into account transparency and substance,
- to prevent treaty abuse,
- to prevent the artificial avoidance of permanent establishment status,
- to assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation,
- to establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it,
- to require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements,
- to re-examine transfer pricing documentation,
- to make dispute solution mechanisms more effective, and
- to develop a multilateral instrument.

## 2.2. Actions of the EU

In recent years, when the globalized economic structure has witnessed digitalization, the European Union (EU) has conducted a number of studies with the OECD, which is one of the other international institutions and organizations, on the inadequacy of the traditional economic structure and tax system. These studies were continued with the European Strategy 2020, which was presented to the public after the preparation of the Lisbon Strategy in 2000. In these strategies, the aim of the EU is to make maximum use of the opportunities that Information Communication Technologies (ICT) have revealed in the fields of employment, economic development, and innovation. In this context, the European Strategy 2020 also emphasized the need to create a “Digital Single Market” in the EU in terms of its transformation into an information society (Akses, 2014, p. 1).

## 3. Methodology

Teleological interpretation was used as the method in the study. In this study, the Digital Service Tax is discussed in terms of the taxpayer, responsibility, exception, exemption, base, rate, payment, and declaration. Subsequently, the constitutional principles of taxation were revealed on the basis of article 73. Therefore, by induction, it was evaluated by interpreting whether the Digital Service Tax is in accordance with the spirit of the constitution. During this assessment, the needs of the era were considered within the scope of OECD and EU works. Thus, by making a teleological interpretation, it was evaluated whether the Digital Service Tax is in accordance with the constitutional principles of taxation.

## 4. Findings

### 4.1. The Theoretical Basis of the Digital Service Tax

#### 4.1.1. The Subject of the Digital Service Tax

In the first article of act No. 7194, the subject of the Digital Service Tax is clarified. The considerations related to this are as follows (Uçar and Tosun, 2020, p. 24):

- All kinds of advertising services are shown in digital environment (advertising control and performance measurement services, services such as data transfer and management related to users, as well as technical services related to the display of advertising), (e.g., Adwords, Admob, and Adsense).
- Services for the creation and operation of digital platforms where users can communicate with other users (e.g., Instagram, Facebook, Whatsapp, and LinkedIn).
- The sale of any Visual, Audio, or digital content (including computer programs, videos, applications, music, games, in-game applications and the like) in the digital environment and the services offered in the digital environment for listening, watching, playing, or recording these contents in a digital environment or using them on electronic devices (e.g., i-tunes, I play, Spotify, Netflix, and Exxen).

In addition to the above items, the brokerage service offered in the digital environment is also subject to the Digital Service Tax (Duran 2019, p. 675). The second article of the act in question has been clarified to resolve the ambiguous situations related to providing digital services in Turkey. In this context, providing digital services in Turkey means that Turkey also benefits from digital services.

Suppose a digital service is provided to individuals located outside Turkey in exchange for the price paid. In that case, the service provided is not included in the subject of the tax because it is outside Turkey (Kaya Mutlu, 2020, p. 462).

#### ***4.1.2. Taxpayer and Tax Responsible for the Digital Service Tax***

The taxpayer of the Digital Service Tax, which is explained in article 3 of the Act, is specified as a digital service provider. In terms of the Income Tax Act No. 193 dated 31/12/1960 and the Corporate Tax Act No. 5520 dated 13/6/2006, whether someone is a full-fledged taxpayer or not and whether these activities are carried out through a workplace or permanent representatives located in Turkey do not affect the liability of the Digital Service Tax. It is also understood from the text of the Act that it does not matter whether these people are full-fledged or limited taxpayers in terms of Digital Service Tax liability. In this context, it is impossible to establish a linear relationship between Digital Service Tax liability and income tax and corporate tax liability, since whether a company is a workplace, or a permanent representative does not affect its Digital Service Tax liability. Digital service providers may be subject to Digital Service Tax liability even if they are not income or corporate taxpayers in Turkey (Karabulut, 2020, p. 279).

Digital service providers who will file a declaration for the first time must fill out the form at the address of the Revenue Administration at [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) before submitting a declaration. After the approval of the form filled in the electronic environment, the Digital Service Tax liability is imposed on digital service providers through the Large Taxpayers Office. The Ministry of Treasury and Finance has held the following persons responsible for the payment of tax according to the second paragraph of article 3 of the Act: A person who does not have a residence, business center or workplace within the borders of the Republic of Turkey, and who does not process transactions with the parties to the taxable transactions to ensure the safety of the tax to be collected from the taxpayers in other cases deemed necessary and payment intermediaries (General Communiqué on Digital Service Tax Application 2020).

#### ***4.1.3. Digital Service Tax Exemption***

Digital Service Tax exemptions are explained in the first five paragraphs of article 4 of Act No. 7194 which covers tax exemption for audio products, game applications, use and recording of video applications in digital media, sales of goods and services through digital platforms or similar ways. Those who earn less than 20 billion TL in Turkey and less than 750 million Euros worldwide from these activities, which are counted as such, are exempted from Digital Service Tax. (Uçar and Tosun, 2020, p. 25). In this context, the figures mentioned also determine the limit of being a digital service taxpayer. Therefore, it is necessary to exceed the mentioned figures to collect the Digital Service Tax. The fact that the exemption limit is broad causes the revenue to remain within the scope of the exemption even if it is obtained. For example, the President has the authority to reduce the exemption limits to zero or to triple the services subject to the tax, separately or together, according to their departments. (Kaya Mutlu, 2020, p. 467).

#### ***4.1.4. Digital Service Tax Exception***

The exceptions in the Digital Service Tax explained in the sixth paragraph of article 4 of Act No. 7194 are as follows (General Communiqué on Digital Service Tax Application 2020):

- The services specified in Article 4 of the banking act,
- Sales of products manufactured as a result of R& D studies within the scope of Act No. 5746 and, in particular, the services offered through them,
- Activities for which special communication tax is levied on,
- The services paid for treasury share within the framework of the additional article 37 of Act No. 406, and
- Payments written in article 12 of the Act on Electronic Money Institutions

#### ***4.1.5. The Tax Basis and Rate of the Digital Service Tax***

Article 5 of Act No. 7194 explains the issues related to the base, ratio, and calculation. The tax base of the Digital Service Tax is the revenue earned from the services included in the subject of the tax during the relevant period. If the proceeds are obtained in the form of foreign currency, the basis is determined by converting the Central Bank of the Republic of Turkey to TL at the period's exchange rate on the date of receipt (Gümüç, 2020, p. 468).

Under the second paragraph of article 5 of the Act, although there can be no deduction from the tax base under the name of expenses, taxes and costs, the Digital Service Tax is not shown separately in documents that can be counted as invoices (Kaya Mutlu, 2020, p. 469). In this context, the Digital Service Tax base is subject to gross calculation. The rate of the Digital Service Tax is 7.5%. This ratio is stated in the third paragraph of article 5 of the Act (General

Communique on Digital Service Tax Application 2020). The President has the right to reduce this rate to 1% or double it (Duran, 2019, p. 676).

The Digital Service Tax rate in Turkey is high in contrast to other tax rates worldwide, which range from 1.5 % to 7.5% (Kaya Mutlu 2020, p. 470). In this context, when we look at the Digital Service Tax rates received in Italy at 3%, Austria at 5%, France at 3%, Hungary at 7.5%, Belgium at 3% and Poland at 1.5%, the Czech Republic at 7%, Spain at 3%, UK at 2%, and Pakistan at 5% (Asen, 2021; Fırat, 2020, p. 31), Turkey and Hungary are the countries with the highest Digital Service Tax rates

#### ***4.1.6. The Taxation Period in the Digital Service Tax, the Declaration, Levying, and Paying of the Tax and the Tax Security***

The Digital Service Tax regulated in Article 6 of Act No. 7194 explains, the taxation period, declaration, pay and tax security sections.

According to the first paragraph of the sixth article, the taxation period in the Digital Service Tax is one month of the calendar year. However, the Ministry of Treasury and Finance is authorized to take the tax quarterly instead of monthly in cases when it is necessary (General Communique on Digital Service Tax Application 2020). In the second paragraph of the sixth article, the Digital Service Tax is calculated upon the taxpayer's declaration. In addition, those who are deemed obliged to make a tax deduction in the second paragraph of article 3 of the Act are also held responsible for submitting their returns by the evening of the last day of the month following their returns, just like the digital service taxpayer. Even if taxpayers cannot earn taxable income during the taxation period, they are obliged to submit a declaration related to this relevant period (General Communique on Digital Service Tax Application 2020). According to the fourth paragraph of article 6 of the Act, the Digital Service Tax is calculated by the tax office to which they are affiliated in terms of this tax for digital service providers in the state of value-added tax liability. However, for those who do not have value-added tax obligations, the Digital Service Tax is calculated by the Ministry of Treasury and Finance in terms of this tax. This tax is calculated for legal entities or natural persons obliged or deemed obliged to make a tax deduction (Duran, 2019, p. 677).

According to the sixth paragraph of article 6 of the Act, taxpayers who are required to file a declaration and those who are obliged to pay taxes have been held responsible for making payments of the Digital Service Tax for a taxation period within the period of filing a declaration (Duran, 2019, p. 677). While the tax can be paid to tax offices and banks authorized for collection, another way is the website of the Revenue Administration. Collection can be made using the pay options of authorized banks (General Communique on Digital Service Tax Application 2020).

The issue of tax security is included in the seventh article of Act No. 7194. According to this, if the taxpayer does not pay the Digital Service Tax, a notice is sent to the relevant authorities through the tax office and an announcement is made on the official page of the Revenue Administration that the taxpayer has not paid the Digital Service Tax. If the taxpayer has not completed his/her payment within 30 days after the announcement, the Ministry of Treasury and Finance shall place an access barrier to the service provided by the payee providing the digital service until the payment is made. The provision of access barriers is notified to the Information Technologies and Communication Authority. Access is blocked twenty-four hours after this provision's notification (Kaya Mutlu, 2020, p. 472-473).

## **4.2. The Principles Contained in Article 73 of the Constitution**

### ***4.2.1. The Principle of Tax Justice***

Fair taxation assumes the duty of the touchstone of constitutional principles. As a result of the new world order, governments can use taxation as a fiscal policy tool by approving its implementation for social and financial purposes. The objectives of tax are classified under three headings. Specifying these classifications for financial, economic, and social purposes would be appropriate. While the main purpose of the financial goal is to generate income, economic and social goals (especially social goals), which are called extra-fiscal functions in the literature, are of great importance in terms of ensuring tax justice (Muter, Çelebi and Sakıncı, 2016, p. 131-132).

Adolph Wagner suggests that tax can be used for socio-political purposes (Keskin, 2020, p.132). Wagner has advocated that the unfair income distribution and unfair competitive environment under market conditions should be reduced to the lowest level through tax regulations (Neumark, 1950, p. 45). Because he adopted this view, Wagner attached great importance to the principles of the generality of tax and equality of tax for the formation of tax justice.

While the concepts of justice and equality have similar definitions that are acceptable to almost every degree, tax justice and tax equality differ from this point. The primary purpose of tax justice is to distribute the tax burden equally among individuals and to provide certainty about how the extra fiscal functions of the tax should be used correctly



as a means. In adverse situations that may occur in the use of the social and economic objectives of the tax, which is characterized as an extra fiscal function, as a fiscal policy tool, and in matters such as the taxpayer, amount, payment time that occur in the taxation processes from the event that gave rise to the tax, tax justice becomes essential. In addition, paying taxes according to the solvency of individuals living within the country's borders that adopts the principle of tax justice is another feature of this principle. It is necessary to talk about horizontal and vertical justice that come into play here (Kılıç, 2018, p. 397).

In the concept of horizontal justice, people at the same income level are taxed at the same rate, while in the concept of vertical justice, people belonging to different income groups are taxed at different rates. While the concept of horizontal justice was assimilated into the rule of law, the concept of vertical justice was adopted in the social state. This situation, however, turns into a complementary feature situation from the point of view of tax justice. For tax justice to become fully operational, its compliance with other principles is important (Gök, Biyan and Akar, 2013, 271).

#### **4.2.2. The Principle of Tax Equality**

The principle of equality, which has been one of the constitutional principles of governments since the 1700s and has undergone a constant transformation in terms of development, continues to be one of the constitutional principles. In the tenth article of the Constitution of the Republic of Turkey, this principle emphasizes the equality of every individual in terms of the act, regardless of language, religion, color, gender, faith, race, and sect (Tekin and Gümüş, 2014, p. 249).

The principle of equality is one of the crucial principles of constitutional and tax law. In the implementation of the provisions coordinating the tax and other financial responsibilities of a country, one of the principles of equality is that taxpayers should not be subjected to any discrimination (Çomaklı and Gödekli, 2011, p. 53-54). Horizontal and vertical justice, which are the subject of the principle of justice, are also considered necessary in the principle of equality. The principle of equality is at a critical point in terms of ensuring tax justice because in this principle, it advocates the equal sharing of the tax burden by considering individuals' ability to pay. Therefore, the ability to pay is considered an essential criterion for the principle of equality to become operational. (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır and Asa, 2014, p. 94).

It is possible to divide the principle of equality into two aspects: substantive and formal. Substantive equality can be explained as the classification of people into a particular group due to similar characteristics that they have and the equal treatment of those in the same, equal situation as a result of this classification, while formal equality can be explained as the complete and objective application of the provisions of act regardless of any personal characteristics of people (Tekin and Gümüş, 2014, p. 249).

#### **4.2.3. The Principle of Taxation According to the Ability to Pay**

The principle of ability to pay can be expressed as the participation of individuals in the tax burden according to the amount of income and wealth they have, above the amount of income they have earned to support themselves and their family for public services, without any discrimination and regard to interests. The principle of taxation according to the ability to pay is compatible with the principle of proportionality because, in the principle of proportionality, it is important to what extent taxpayers will be taxed. (Tekbaş 2010, p. 160).

Even if the ability to pay (mali güç) and solvency (ödeme gücü) are used together, there are some significant differences between these two concepts. A person is taxed in solvency only according to their income status, while the ability to pay, spending and wealth amounts are taxed in addition to the individual's income status. For this reason, the ability to pay is more comprehensive than solvency (Budak, 2010, p. 8). According to the decision of the Constitutional Court (Date: 18.07.1995, Docket No: 1994/84, Decree No: 1995/33), a fair and balanced distribution of the tax burden is ensured by considering income, capital, and expenditures, which are considered scientific indicators of financial power in a country governed by the rule of law. The ability to pay, considered the criterion of tax liability in practice, determines the liability of individuals or organizations according to the level of economic value. The legislator makes tax acts according to this point of view and regulates taxation with various measures and methods at this ability rate. Thus, the indicators of ability to pay have been determined. In another decision of the Constitutional Court (Date: 28.3.2001, Docket No: 1999/51, Decree No: 2001/63), it was stated that "*ability to pay is the source, basis, cause and condition of existence of solvency*" and emphasized that financial power has a broader meaning than solvency. In other words, the ability to pay covers income, wealth, and expenditure, and, in this respect, has a broader meaning than solvency.

From the point of view of understanding the principle of ability to pay, two issues are essential. The concept of

ability to pay and how to measure taxpayers' ability to pay and by what to measure taxpayers' ability to pay, whose tax has been allocated, should be measured in an equal and fair way (Tekbaş, 2010, p. 160). According to the principle of ability to pay, an increase in the individuals' ability to pay also leads to increased tax burdens.

This principle is an extension of the tax justice principle of the social state because the social state has adopted the concept of vertical justice. However, the principle of the ability to pay also appears as an extension of the principle of tax equality (Üstün, 2003, p. 260). In the tax sense, some exceptions and exemptions may violate the principle of taxation according to the ability to pay. Thus, some violations of tax justice will occur. The privilege granted to prevent these negative situations from occurring mustn't contradict the principle (Budak and Yakar, 2007, p. 141).

#### **4.2.4. The Principle of Generality of Tax**

In article 73 of the Constitution, it has been emphasized that everyone is responsible for taxation to finance public expenditures according to their ability to pay. The word "everyone" in this article explains the principle of generality. It is a requirement of the principle of generality that people living within the country's border and benefiting from public services are taxed without discrimination to finance public expenditures that will be incurred due to these services; the intention is that there is no discrimination, the primary purpose is to subject people to taxes on their earned income without dividing them according to their income status (Üstün, 2003, p. 257).

Subjecting people to social classifications also contradicts the equality principle of taxation because the principle of generality complements each other with the principle of equality as a principle that has taken place in the constitution as a requirement of the rule of law (Çağan, 1980, p. 138). The expression of paying according to the ability to pay in article 73 also aims at taxing everyone in a general sense. The purpose of taxing all individuals is to prevent the formation of an unfair environment by taxing a particular section or group and to reduce the tax burden by taxing every individual living within the country's border (Tekbaş, 2010, p. 151). While the principle of generality stipulates that every individual in the society should be subject to taxation, taxation according to their ability to pay will enable the formation of an environment of justice in a tax sense, making this principle workable (Arslan, 2016, p. 227).

Today, governments softly apply the principle of generality instead of applying it in a challenging, precise way to create economic goals and social justice. Although exemptions and exceptions may be perceived as a situation contrary to this principle, it is not thought that the compliance of the decisions taken and implemented by legislators in such transactions with constitutional principles will create a problem, especially if they do not constitute a violation of the principle of generality (Tekbaş, 2010, p. 152).

#### **4.2.5. The Principle of Fair and Balanced Distribution of Tax Burden**

The phrase "Fair and balanced distribution of the tax burden is the social purpose of fiscal policy" contained in paragraph 2 of article 73 of the Constitution, was first expressed in the Constitution of 1982 (Erkin, 2012, p. 245). The principle of fair and balanced distribution of the tax burden requires government intervention in the economy as a result of the social state principle. In any case, this intervention should be one of the social goals of public economics (Akdöğün, 2009, p. 210). The understanding of equality in the social state is defined as equality of opportunity in accordance with social justice. In this context, taxing people based on vertical fairness when taxing is the right approach in terms of a fair and balanced distribution of the tax burden.

According to Constitutional Court, this principle is essential in a social state governed by the rule of law. Thus, the necessity of the principle of fair and balanced distribution of the tax burden has been discussed in the literature (Üstün, 2003, p. 261). For this reason, it is foreseen that if the principle of taxation according to the ability to pay is maintained, a situation of fair and balanced distribution of the tax burden will occur.

#### **4.2.6. The Principle of Legality of Tax**

The third paragraph of article 73 of the Constitution states that taxes and similar responsibilities will be imposed and abolished by law. It will not be wrong to state that while stating the tax and similar responsibilities contained in this article as fees, and duties, it also indicates all the remaining financial obligations (Kaneti, Ekmekci, Güneş and Kaşıkçı, 2019, p. 56). The principle of legality is also mentioned in Articles 7 and 87 of the Constitution of the Republic of Turkey (Teziç, 2005, p. 16). Using the taxation authority of the body that has the power to enact laws explains the principle of the legality of taxation. In other words, taxes are imposed and abolished only by law.

The principle of legality is one of the first norms of tax law. With the Magna Carta, it was accepted by the people and the state that tax transactions would be imposed and abolished by a law (Üstün, 2003, p. 262-263). With this statement, the principle of legality is of primary importance in preventing arbitrary taxes and protecting the rights of individuals.

This principle does not determine whether the tax will be imposed or abolished only. The elements of the tax, such as paying method, amount, and statute of limitations, also fall under the jurisdiction of the principle of legality. Thus, thanks to clearly stated tax acts, tax complexity will be eliminated, and tax disputes will be minimized. It is helpful to mention the principle of retrospective, which is an extension of the principle of legality in this section because, in the events that give rise to the tax that has been challenged in the past, there is a question of retrospective thanks to the principle of legality (Gerçek et al., 2014).

The principle of legality is of great importance in the government's foreign policy. In this way, significant gains can be achieved in combating crime concerning other governments (Evren, 2011, p. 976). In addition, the principle of legality is seen as an ideological basis for the legal paths an individual will take when they think they have been wronged. (Tekin and Gümüş, 2014, p. 250).

#### **4.2.7. The Principle that the Tax Should be Equivalent to Public Expenditures**

The government needs a regular and fixed source of income to finance public expenditures. Taxes, which will meet this requirement regularly and fixedly, are seen as a primary source (Yüce, 1999, p. 1). The statement "Everyone is obliged to pay taxes to cover public expenditures" in article 73 of the Constitution of the Republic of Turkey clearly states the necessity of a tax for public expenditures. However, it is not possible to resort to the tax method for any expenditure that is not a public expenditure (Keskin, 2020, p. 154).

Considering the word "everyone" mentioned in the act, the legislator also emphasized that citizens fulfill their tax obligations in finance for their expenditures in the public sphere. The financial purposes of tax and the principle that tax should be the equivalent to public expenditures complement each other because the financial purpose of tax is to be taxed according to the individual's ability to pay for the financing of public expenditures, and the taxation process is carried out at the lowest possible level (Aksoy, 1994, p. 182). The point that wants to be explained here is that both taxes should be considered financing for public expenditures for financial purposes and generally adopt the same idea as the principle that taxes are the equivalent of public expenditures.

### **5. Discussion and Concluding Remarks**

Act No. 7194 "Digital Service Tax and Amendments to Some Laws and Decree Law No. 375" were included in Turkey's tax system on December 7, 2019. This tax has the characteristics of a tax applied on a national scale. Although the Republic of Turkey has stated that it has enacted the Digital Service Tax to provide a fair contribution for financing public expenditure from servers engaged in digital activities in its own country, many inconsistent situations of this tax stand out from the point of view of constitutional taxation principles. This study considered these inconsistencies by evaluating the Digital Service Tax in terms of constitutional taxation principles.

In the context of the classification of taxes, it is not clear whether the Digital Service Tax is direct or indirect. As such, how to use the income generated by this tax also appears to be an open-ended situation. In the law system of Turkey, keeping income to account in the form of the net amount of earnings and income creates a contradictory situation (Kaya Mutlu, 2020, p. 459). Even if the Digital Service Tax is currently calculated and paid on the taxpayer's income, this will likely be reflected on the consumer and the actual taxpayer will be a consumer, as in expenditure taxes. In this context, a situation that contradicts the principle of fair and balanced distribution of the tax burden will arise. The principle of fair and balanced distribution of the tax burden is an extension of the principle of the ability to pay because a system in which tax is paid according to the ability to pay will become possible only with a fair and balanced distribution of the tax burden (Uçar and Tosun, 2020, p. 34).

The tax base of the Digital Service Tax, as explained in the previous parts of this study, is the revenue obtained from the services included in the tax subject during the relevant taxation period. If the revenue is calculated in foreign currency, the foreign currency is converted into Turkish currency at the exchange rate of the Central Bank of the Republic of Turkey, which is valid on the date of receipt of the revenue. No deduction is made from the tax base for costs, expenses, and taxes. In addition, the tax base of the Digital Service Tax, which indicates that it is not possible to present documents other than invoices, reveals that the tax base is calculated in gross in paragraphs 1 and 2 of article 5 of the Act entitled "Tax base, rate and calculation." According to article 6/7 of the Act, the digital service tax paid by Digital Service Tax taxpayers can be deducted by these taxpayers as an expense for determining the net income based on income and corporate tax. In this context, the Digital Service Tax may be deducted as an expense in determining the net income related to income tax and corporate income tax. However, it is unlikely to be deducted from the tax payable.

When we look at the arrangements of all these base accounts, it is seen that the base account in the Digital Service Tax contradicts the principle of the ability to pay taxation (Kaya Mutlu, 2020, p. 469). If the net amount of earnings is

taken as the basis when calculating the Digital Service Tax base, it is possible that this situation, which constitutes a contradiction, will be compatible with the ability to pay principle of taxation.

The Digital Service Tax has caused several situations that need to be clarified since it is a tax that has been created comprehensively in terms of this issue. Although the Digital Service Tax is defined and explained in specific terms in the general communique on the Digital Service Tax application, concepts such as user, digital service, advertising control and performance measurement services are not included in the definitions in the act communique. No explanation has been made regarding the concepts mentioned in the communique either. In addition, although it is stated that the exemption limits in the fourth article of the Digital Service Tax law will be based on the previous accounting period when calculating the limit of 20 Million TL to 750 Million Euro, the disclosure of the Digital Service Tax in the sixth article as monthly periods of the calendar year of the taxation period has also caused uncertainty about whether the Digital Service Tax should be understood as a monthly or a calendar year taxation period regulated by the Income Tax Act. This also contradicts the principle of certainty, one of the tax principles. In this context, although the aforementioned ambiguous situations were not included in the published Digital Service Tax Act Communique, it would be appropriate to include them in later communiqués and narrow the breadth of services included in the subject of the Digital Service Tax.

The issues related to the period, tax collection, declaration and tax payment are regulated in article 6 of the Act. However, some issues related to the regulations made in the sixth article of the Act and the third part of the general communique are open for discussion. Firstly, according to the regulations, each taxpayer/responsible person must make a separate declaration on his/her/its behalf. However, since this situation may cause various problems regarding group companies, it is necessary to introduce a single Digital Service Tax obligation and provide the opportunity to file a single declaration.

Another issue is related to the problem of double taxation. The fact that the subject of the Digital Service Tax is the revenue of companies, and this has the characteristics of commercial earnings, opens the possibility of two taxes being levied on one base. In this context, double taxation may also occur, resulting in a situation contrary to the right to property and the principle of proportionality (Kaya Mutlu 2020, p. 472). Although the act allows the deduction of the paid Digital Service Tax from the Income Tax base as an expense, the current position will minimize the double taxation effect, but will not ensure its complete elimination. This problem can be solved if the provision is arranged from the beginning in a way that allows the deduction of the paid Digital Service Tax from the Income Tax to be paid.

Another issue concerns the provision entitled 'Correction' in the general communique III/F. Since it is impossible to refund the digital service provided in this provision, and the Digital Service Tax is a tax levied on revenue, there is no correction and refund of the calculated tax on digital services. Requests for correction within the scope of the tax error regulated in the Tax Procedure Act No. 213 are subject to valuation by the provisions of the act. In this context, with the general communique, the possibility of error correction as belonging to tax error has been eliminated in the Digital Service Tax. Although the following sentence states that the way to benefit from the general error correction provisions is open, blocking a right granted by the act through the regulatory process of the administration only due to actual impossibility will constitute a violation of the principles of the legality of the tax.

In the Digital Service Tax, a measure is provided in article 7/1 of the Act against the possibility of declaring and paying the tax at the correct time and manner within the scope of tax security. In this measure, it explains that digital service providers covered by this act who do not fulfil their responsibilities for filing and paying taxes covered by the Tax Procedure Act on time, or their authorized representative in Turkey, may be notified utilizing notification methods, electronic mail, or all other means of communication listed in the Tax Procedure Act using the domain name, communication tools, IP address, and similar sources on the internet pages through the tax authority authorized to calculate the Digital Service Tax to fulfill these responsibilities.

If the warning is ignored and unpaid within 30 days, the Ministry of Treasury and Finance blocks access to services. The authority for sanctions is the Ministry of Treasury and Finance. The sanction is not a fine, as is the case for tax misdemeanours, but a direct denial of access. However, if this situation occurs, a consequence, such as an inability to reach workplaces will occur for taxpayers who conduct their trade through Internet sites. Blocking access in this way is like a workplace closure penalty. This article of the act explained in the general communique aims to link the tax payment to the guarantee. However, the regulation of the provision poses problems in some respects. Thus, although the goal is tax security, the provision of a sanction that is not foreseen for the security of other taxes for practical reasons may create a situation contrary to the principles of proportionality, legal security, and equality.

In this case, it can also be ensured that this sanction is subject to reevaluation and that it fulfills its functionality with constitutional principles by ensuring its applicability in a way that has a harmonious adaptation in the direction of tax law principles.



It is necessary to refer to article 7 of the Digital Service Tax Act here. A tax security institution has been accepted with this act and it has been stated that in some cases it may be decided to block access to the services offered by digital service providers (Rençber, 2020a, p. 573). However, according to article 22 of the Constitution, everyone has the freedom of communication, and without a decision duly given by a judge on one or several of the grounds of national security, public order, prevention of crime, protection of public health and public morals, or protection of the rights and freedoms of others, or without a written order of an agency authorized by law in cases where delay is prejudicial, again on the above- mentioned grounds, communication shall not be impeded nor will one's privacy be violated. Even if it is examined only in this context, paragraph 2 of article 7 of the Digital Service Tax Act, which authorizes the Ministry of Treasury and Finance to block access, clearly violates the Constitution (Rençber, 2020b, p. 33).

In Article 4 of the Digital Service Tax Act communique, where exemptions and exceptions are explained, it is possible to characterize the authorization of the President to raise or lower the limit of 20 Million TL and 750 Million euros separately or together up to three times according to the types of services included in the subject of the tax as a violation of the principle of legality and the principle of legal security due to the introduction of the executive wing to impose and remove taxes only by act (Uçar and Tosun, 2020, p. 38). Another problem is that the Ministry of Treasury and Finance is shown as the authorized authority to bring notification and certification responsibility and to determine the procedures and principles related to it in the Communique of the Digital Service Tax Act. Although this situation conflicts with the principle of legality, the fact that it has the character of an act in the Digital Service Tax Communique is accepted within the context of constitutional principles.

Although the principle that the tax should be equivalent to public expenditures is not considered to be a fixed definition in the context of indirect and direct taxes created by the Digital Service Tax, this tax also constitutes a significant benefit in financing public expenses by constitutional principles, and at a rate of 7.5%, which allows the government to make the best use of taxes, which are the ideal way to meet public expenditures.

There is a general international situation that it is appropriate to tax digital service expenses in the countries where the earnings are received because their earnings are very high while they have a low cost. It is observed that multinational companies providing digital services generate income in the countries where they operate. However, they are not taxed in the same way as companies established in that country because they do not own any physical assets, and this contradicts the principle of fairness of taxation by causing injustice. As a result of the inability of international tax law norms to adapt to the transactions included in the subject of tax in the digital economy, this situation leads to an increasing gap in the economic and welfare level between developed and developing countries.

The OECD and the UN have taken measures because the digital economy has dramatically changed the traditional understanding of trade and caused some problems, especially in the tax sense. However, the structure of the digital economy, which has not reached complete unity in the tax sense, has caused economic difficulties among countries in a global sense. Unfortunately, the double taxation incident creates significant problems in Turkey, as in every country because some multinational companies transfer their gain to places where they can pay the least tax. From the point of view of Turkey, the Digital Service Act faces the problem of exactly where to place it within the scope of indirect/direct tax, which causes a complete reversal of the principle of tax justice. The only way to solve this problem is to adopt a standard general digital service tax globally.

Even if the proposals presented have explained that no action specific to the digital economy is required from the EU point of view, it has been stated that in addition, it will be appropriate to measure the adequacy of measures taken to prevent tax avoidance that is already in place and to monitor this situation, while the OECD has stated that today digitalization has included all economic activities in the world as a whole from a global perspective, noting that the solutions proposed within the scope of financial protection are not sufficient, and the risk factors posed by the digital economy with BEPS actions have been taken into account.

Other countries, such as Turkey, have also included the Digital Service Tax in their tax systems as a balancing tax because there is yet to be a clear decision on the taxation of income generated due to internationally recognized digitalization. The Republic of Turkey has decided to tax the earnings of multinational companies providing digital services operating in its own country by taking a national measure since a joint decision has yet to be reached internationally. Because if paragraph 2 of Article 73 of the Constitution of the Republic of Turkey is taken as a basis, it is necessary for digital activities to be taxed in terms of tax justice.

The fact that the digital service tax does not find its unique place in the Turkish tax system and that the tax comes into force immediately without discussing all aspects of it in every sense indicates that this tax is taken as a tax for financial purposes. Another critical issue, in this case, is that the digital service tax constitutes some violations of constitutional principles. To solve these problems in a fundamental sense, it is necessary to determine a tax that should be levied on a global scale. This tax, which will be accepted by all countries globally, will help solve the complex structure created



by the Digital Service Tax in all other countries, including Turkey. A great responsibility also falls on the OECD to ensure the acceptability of a common tax.

**Ethics Committee Approval:** N/A.

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- R.K.; Data Acquisition- Ö.G.; Data Analysis/Interpretation- Ö.G.; Drafting Manuscript- R.K.; Critical Revision of Manuscript- Ö.G.; Final Approval and Accountability- Ö.G.

**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.

### ORCID IDs of the authors

Rabia KILIÇKAYA <https://orcid.org/0000-0002-8322-3685>

Öner GÜMÜŞ <https://orcid.org/0000-0002-3231-3293>

### REFERENCES

- Akçaoğlu, S.E. (2011). Elektronik ticaretin vergilendirilmesi. Yayınlanmamış doktora tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu maliyesi* (13. bs). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, H. & Gerçek, A. (2019). OECD ve seçilmiş bazı ülkelerde dijital ekonominin vergilendirilmesi: Türkiye için çıkarımlar. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188. <https://doi.org/10.30927/ijpf.634050>
- Akses, S. (2014). *Avrupa 2020 stratejisi*. (1. bs). İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları.
- Aksoy, Ş. (1994). *Kamu maliyesi* (2. bs). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Arslan, K. O. (2016). Vergilendirme yetkisinin meşruluk kaynakları: optimal vergilendirme ilkeleri ve kamu yararı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (127), 223-244.
- Artar, Y. (2019). Dijital ekonomide vergilendirme, finansal raporlama ve denetime ilişkin sorunlar: Türkiye açısından çözüm önerileri. Yayınlanmamış doktora tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Asen E. (2021, 6 June). *What european oecd countries are doing about digital services taxes*. Erişim Adresi: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>
- Budak, T. (2010). *Türk vergi hukukunda anayasal ölçüt: Mali güç* (1. bs). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Budak, T.& Yakar, S. (2007). Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 133-144.
- Cui, W. (2018). The digital services tax: A conceptual defense. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 111, 1-28. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3273641>
- Çağan, N. (1980). Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 130-151. [https://doi.org/10.1501/Hukfak\\_0000000814](https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000814)
- Çelener, B. (2019a). Diğer dijital hizmet vergisi uygulamaları karşısında Türk dijital hizmet vergisi kanun teklifine ilişkin bir değerlendirme. *Mali Hukuk Dergisi*, 15(178), 2223-2248.
- Çelener, B. (2019b). Dijital ekonomiyi vergilendirme yolunda somut bir adım: dijital hizmet vergisinde Fransa örneği. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(2), 31-54.
- Çelikkaya, A. (2021). Avrupa komisyonunun dijital hizmet vergisi önerisinin ekonomik analizi. *International Journal of Public Finance*, 6(2), 176-192. <https://doi.org/10.30927/ijpf.940748>
- Çomaklı, Ş. E. & Gödekli, M. (2011). *Vergilemede anayasal prensipler* (1. bs). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Demirhan, H. (2020). Dijital hizmet vergisinin dünyadaki uygulamaları ve Türkiye ile karşılaştırmalı analizi. *The Journal of Social Science*, 4(7), 73-86. <https://doi.org/10.30520/tjsosci.665390>
- Diclehan, B. (2017, 10 Mayıs). *Matrah aşındırma yoluyla kar aktarımı ve Türkiye uygulamaları*. <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilikbasak-diclehan.pdf>
- Duran, D. Ş. (2019, Kasım). *Türkiye'nin yeni vergi mimarisinde yeni bir vergi: Dijital hizmet vergisi*. Ekonomi ve Politika Kongresinde sunulan bildiri Pazıl Reklam, Danışmanlık, Matbaa ve Organizasyon, İstanbul.
- Durdu, M. (2020). Avrupa Birliği'nde dijital hizmet vergisi ve Türkiye uygulaması. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(4), 1959-1988.
- Ekeryılmaz, Ş. (2021). 7194 sayılı kanun ile vergilemede yapılan değişikliklerin incelenmesi. *Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi*, (8), 84-94.
- Ergün, Y. (2022). dijital hizmetlerin vergilendirilmesi ve seçilmiş ülke uygulamaları. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 1267-1290. <https://doi.org/10.26745/ahbvuiibfd.1110398>
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme yetkisinin tabi olduğu anayasal ilkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 237-249
- Eroğlu, O. & Aksu, H. (2019). Dijital ekonominin katma değer vergisi açısından değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 26(2), 557-574. <https://doi.org/10.18657/yonveek.452301>

- Evren, Ç. (2011). Kabahatlerde kanunilik ilkesi. *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 69(1-2), 967-1001.
- Fırat, M. (2020). Dijital hizmet vergisi üzerine bir değerlendirme. *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 28-33.
- General Communique on Digital Service Tax Application 2020 (2020, 20 March). *Official Gazette* (No: 31074).
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. & Asa, S. (2014). Vergilemenin anayasal temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (63), 81-130. [https://doi.org/10.1501/Hukfak\\_0000001741](https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000001741)
- Gök, M., Biyan, Ö. & Akar, S. (2013). Vergilemede adalet ilkesinin anayasal temelleri ve uygulamaya yansımaları: Seçilmiş OECD ülkeleri açısından karşılaştırmalı bir analiz. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*, XXXIV (I), 269-292. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muiibd/issue/497/4462>
- Gümüş, Ö. (2020, Aralık). *Dijital hizmet vergisinin dijitalleşme ile tutarlılıkları ve tutarsızlıkları*. International Euroasia Congress on Scientific Researches and Recent Trends-VII'de sunulan bildiri, Farabi Publishing House, Bakü.
- Kahraman, A. (2019, 6 Haziran). *Dijital hizmet vergisi ticareti engeller mi?*. Erişim Adresi: <https://www.ekonomist.com.tr/abdulkadir-kahraman/dijital-hizmetvergisi-ticareti-engeller-mi.html>
- Kaneti, S. Ekmekçi, E. Güneş, G. & Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi hukuku* (1. bs). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karabulut, Ş. (2020). Dijital çağın mali yansımaları: Dijital hizmet vergisi. *Maliye Dergisi*, (178), 263-288.
- Kaya Mutlu, Ö. (2020). Dijital hizmet vergisi ve Türkiye uygulaması. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2), 137-168.
- Keskin, E. (2020). *Türk vergi hukukunda vergi affının anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında değerlendirilmesi* (Yüksek Lisans Tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Kılıç, Ö. (2018). Türkiye'de vergi adaleti. *Akademik Bakış Dergisi*, (66), 396-411. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/abuhsbd/issue/36996/423889>
- Kim, Y. R. (Christine). (2019). Digital Services Tax: A Cross-border variation of consumption tax debate. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 112, 1-63. <https://www.jstor.org/stable/27067489>
- Mert, H. & Bayar, E. (2020). Dijital ekonominin vergilendirilmesi ve karşılaşılan sorunlar. *PressAcademia Procedia*, 11(1), 28-33. <http://doi.org/10.17261/Pressacademia.2020.1234>
- Muter, B. N., Çelebi, A. K. & Sakınç, S. (2008). *Kamu maliyesi* (1. bs). Manisa: Emek Matbaası.
- Neumark, F. (1950). *Maliyeye dair tetkikler* (1. bs). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- Official Gazette (21<sup>st</sup> of June, 2006). Corporate Tax Act. Number: 26205.
- Rençber, A. (2020a). Dijital hizmet vergisinde güvenlik önlemi: İfade özgürlüğünün sınırlandırılması meselesi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 16 (183), 573-598.
- Rençber, A. (2020b). Dijital hizmet vergisi ilk izlenimler, sorun ve sorunsallar. *Vergi Sorunları Dergisi*, (376), 27-35.
- Republic of Turkey Ministry of Treasury and Finance. (2023). General Government Financial Statistics. <https://en.hmb.gov.tr/general-government>
- Sağlı, A. (2020, 3 Haziran) *Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesi*. Erişim Adresi: <https://www.ey.com.tr/tax/turkiyede-dijital-ekonominin-vergilendirilmesi>
- Şahin, İ.E. (2007). Küresel rekabet ortamında Türkiye'de elektronik ticaret ve vergilendirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7 (13), 180-193. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/susead/issue/28428/302801>
- Tekbaş, A. (2010). Vergi kanunlarının tabi olduğu anayasal ilkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (12), 123-191.
- Tekin, A. & Gümüş, Ö. (2014). 1982 Anayasası'nda yer alan vergileme ilkelerinin felsefi temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (39), 243-258.
- Teziç, E. (2005). *Anayasa hukuku* (1. bs). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Ubay, B. & Ünsal, H. (2021). Taxation of digital economy in Turkey in three steps. *Journal of Business, Innovation and Governance*, 4(1), 1-11.
- Uçar, O. & Tosun, C. (2020). Dijital hizmet vergisinin anayasanın vergilendirmeye has ilkeleri bağlamında değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, 1(254), 22- 41.
- Üstün, Ü. S. (2003). Vergi hukuku ile ilgili anayasal ilkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 251-271.
- Yılmaz, G.H. (2015, 20 Nisan). *Uluslararası vergi adaleti için OECD BEPS Eylem Planı*. <https://www.dunya.com/ekonomi/uluslararasi-vergi-adaleti-icin-oecd-beps-eylem-planı-haberi-298894>
- Yüce, M. (1999). Vergileme ilkeleri ve ekonomik konjonktür açısından deprem vergilerinin genel bir değerlendirilmesi. *Mevzuat Dergisi*, 2(21), 1-14.
- Zıvalı, B.S. & Demirli, Y. (2022). Dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar: OECD-AB tedbirleri ve ulusal çözüm arayışları. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(3), 1124-1141. <https://doi.org/10.11616/asbi.1146198>

## How cite this article

Kılıckaya, R., & Gumus, O. (2023). Assessments on compliance/non-compliance of the digital service tax in regard to constitutional principles of taxation. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 70, 70-83. <https://doi.org/10.26650/mcd2023-1320762>

## Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz\*

### The Effect of Indirect Taxes on Income Distribution: An Empirical Analysis of Türkiye

Büşra ÖZDEN<sup>1</sup> , Hale BALSEVEN<sup>2</sup> , Fulya ÇELEBİ<sup>3</sup> 

<sup>1</sup>Yüksek Lisans mezunu, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Antalya, Türkiye

<sup>2</sup>Prof. Dr., Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Antalya, Türkiye

<sup>3</sup>Yüksek Lisans Öğrencisi, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ekonometri Bölümü, Antalya, Türkiye

#### Sorumlu yazar/

Corresponding author : Hale Balseven

E-posta/E-mail : halebalseven@akdeniz.edu.tr

\*Bu makale Büşra Özden'in "Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi: Türkiye ve Seçilmiş Bazı Ülkeler Analizi" başlıklı Yüksek Lisans tezinden üretilmiştir.

#### ÖZ

Devletlerin gelir dağılımı eşitsizliğini gidermek için ekonomiye müdahale araçlarından biri vergi politikalarıdır. 1980 sonrası dönemde, Türkiye'nin de dahil olduğu gelişmekte olan ülkelerde, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yükselmiştir. Bu gelişmenin hâlihazırda yüksek olan gelir dağılımı eşitsizliği üzerindeki etkisi son dönemlerde öne çıkan araştırma konularından biri olmuştur. Çalışmanın amacı; Türkiye ekonomisinde dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisinin incelenmesidir. Çalışmada "dolaylı vergilerin gelir dağılımına etkisi bulunmakta mıdır?" sorusuna cevap aranmıştır. Ayrıca, çalışmada dolaylı vergilerin yaygınlaşmasına teorik gerekçe oluşturan büyüme üzerindeki etkiler de araştırılmıştır. Türkiye'de 1992-2021 döneminde dolaylı vergilerin ve dolaysız vergilerin gelir eşitsizliği ile ekonomik büyümeyi nasıl etkilediği uzun dönem ve kısa dönem tahmin yöntemleriyle incelenmektedir. Bu çerçevede, çalışmada iki farklı model kullanılmıştır. İlk GINI katsayısının bağımsız değişken, gümrük vergileri, KDV, enflasyon, dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve bütçe açığının bağımlı değişkenler olduğu GINI modeli, ikincisi GSYH'nin bağımsız değişken olduğu ve bağımlı değişkenlerin değişmediği GSYİH modelidir. Her iki modelde de bütçe açığı dışındaki tüm değişkenlerin doğal logaritması alınarak ARDL yaklaşımı ile modeller sınanmıştır. Dolaylı vergiler içerisinde sadece verilerin analiz için yeterli sayıda olduğu KDV ve Gümrük vergileri dahil edilmiştir. Çalışmanın uzun dönem tahmin sonuçlarına göre; enflasyon oranındaki artış eşitsizliği artırırken büyümeyi azaltmaktadır. Dolaysız vergilerdeki artış eşitsizliği azaltırken büyüme üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Dolaylı vergilerdeki artış hem eşitsizliği hem de büyümeyi artırmaktadır. Gümrük vergilerindeki artış eşitsizliği azaltırken büyümeyi artırmaktadır. KDV oranındaki artış ise hem eşitsizliği hem de büyümeyi azaltmaktadır. Bütçe açığındaki artış eşitsizliği artırırken, büyüme üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi tespit edilmemiştir.

**Anahtar Kelimeler:** dolaylı vergiler, dolaysız vergiler, gelir dağılımı, GSYH, ARDL

**JEL kodu:** H23, H51, H52, H53, H54.

Başvuru/Submitted : 29.08.2023

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 26.09.2023

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 08.11.2023

Kabul/Accepted : 09.11.2023



This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)

**ABSTRACT**

Tax policies are one of the governmental tools used for economic intervention to prevent income inequality. The percentage of total tax revenues comprised of indirect taxes has risen in developing countries such as Türkiye since the 1980s. The effect this development has had on income inequality, which was already high, has attracted great attention recently. The aim of this study is to examine the effect indirect taxes have on income distribution in the Turkish economy. The study seeks an answer to the question of whether or not indirect taxes have an effect on income distribution. The study additionally researches the effects indirect taxes have on growth, which has provided a theoretical foundation in favor of indirect taxes. To do this, the study adopts long-term and short-term estimation methods. ARDL bounds test approach to examine how indirect and direct taxes have affected income inequality and economic growth in Türkiye over the 1992-2021 period. The study only looks at indirect taxes comprised from the value-added tax (VAT) and tariffs due to the data adequacy requirements for empirical tests. According to the study's long-term forecast results, an increase in inflation rate leads to a rise in inequality and a decrease in economic growth. An increase in direct taxes is associated with a reduction in inequality with no statistically significant effect on economic expansion. In contrast, an increase in indirect taxes was found to increase both inequality and economic growth. Increases in customs duties contribute to both a reduction in inequality and a boost in economic growth. Furthermore, an increase in the VAT rate was identified to have negative effects on both income inequality and economic growth. Lastly, an increase in the budget deficit has been linked to an increase in income inequality with no statistically significant impact on economic growth.

**Keywords:** indirect taxes, direct taxes, income distribution, GDP, ARDL

**JEL code:** H23, H51, H52, H53, H54.

**EXTENDED ABSTRACT**

One of the reasons for a government to intervene in the economy is income distribution issues, and one of the tools governments use for this is tax policies. Taxes are separated into direct and indirect taxes, with indirect taxes involving taxes on expenditures. Developing countries such as Türkiye see indirect taxes taking quite a high percentage of total taxes. In theory, indirect taxes affect income distribution negatively, whereas direct taxes affect income distribution positively. Recently, one of the main research questions in the field of public finance has been the effect indirect taxes have on income distribution. Figures show income inequality to have increased since the 1980s in most countries.

Fair income distribution has great importance for ensuring social welfare, realizing healthy economic growth, increasing production, increasing tax capacity, and ensuring price stability at the same time as political stability. The achievement of social peace in countries and its continuity also depend on the equitable distribution of income. The more equitable income distribution is, the more peace will be found between individuals in that country, thus ensuring a peaceful environment. Meanwhile, though, social conflicts have been increasing and stability has not been achievable, because states have not followed a fair income distribution policy.

The growing interest in income inequality has produced a wide range of studies since the 2000s (see Dişbudak & Süslü, 2007; Güldal & İnal, 2021; Hazman et al., 2021; Tuncer & Demirtaş, 2021; Eser & Genç, 2019; Demirgil, 2019; Polat, 2021; Karabulut, 2020; Martinez et al., 2012; Şener, 2020). Studies have shown how income inequality has changed for many countries in recent years and what factors are behind it. The main forces behind the growth in disposable income inequality for many countries has been the growth of earned market income, demographic changes, changes in household size and composition, and other endogenous factors (Caminada & Goudswaard, 1999). Accordingly, the redistributive role states have through tax and transfer policies may also have been important in the many structural changes that have occurred in the world economic system since the 1980s.

This study represents an attempt to contribute further to this field of literature. The aim of the study is to examine the effect indirect taxes have had on income distribution in the Turkish economy and seeks an answer to the question of whether indirect taxes have an effect on income distribution. The study also researches the effects indirect taxes have on economic growth, and this has provided a theoretical foundation in favor of indirect taxes. The study has adopted the auto-regressive distributed lag (ARDL) bounds test approach to examine how indirect and direct taxes have affected income inequality and economic growth in Türkiye during the 1992-2021 period using long- and short-term estimation methods. The study looks at indirect taxes comprised only from the value-added tax (VAT) and from tariffs due to the data adequacy requirements for empirical tests.

The study begins with some explanations of the main concept of direct and indirect taxes in terms of theory then explains the relationship between inequality and taxes, as well as the role taxes play in economic growth. The study continues with an overview of some of the recent literature, followed by the empirical analysis. The study finishes with a discussion and conclusion.

The study has concluded that indirect taxes adversely affect income distribution equality, as already generally recognized in the literature. The additional findings of the study are as follows. An increase in the inflation rate also



increases income inequality while suppressing economic growth. An increase in direct taxes has also been correlated with a decrease in income inequality with no statistically significant impact on growth. An increase in customs duties lowers income inequality while bolstering economic growth. Also, an increase in the VAT rate results in a decrease in both income inequality and economic growth. Lastly, an increase in the budget deficit is associated with an increase in income inequality, with no statistically significant effect on economic growth having been ascertained.

## 1. Giriş

1980 sonrası politika uygulamalarına yansıyan yeni liberal düşünce ile Keynezyen dönemde uygulanan kamu finansman modeli köklü bir değişime uğramıştır. Bu düşünce, dolaysız vergilerin tasarrufları azaltarak yatırımlar üzerinde yarattığı olumsuz etkinin büyümeye ket vurmasına odaklanır. Ayrıca dolaysız vergilerin işgücü arzının kısılmasına, kayıtdışı istihdama neden olduğu öne sürülmüştür. Dolaylı vergiler ise tüketim üzerinden vergileme sağladıkları için dolaysız vergilerin aksine, tasarruf üzerinde teşvik edici etki yaratması ile tercih edilmiştir (Şener, 2020, s.48). Bu çerçevede, dolaylı vergilerin tasarrufları vergi dışı bırakarak ekonomik büyümeye katkı sağlaması en savunulan özelliği olmuştur. Bu faydalarına ek olarak, dolaylı vergiler devletlere vergiye karşı tepkileri minimize eden mali anestezi etkisi ile verimli bir gelir yaratma potansiyeli sunmuştur.

1980 sonrası dönemde pek çok ülkede dolaysız vergiler ağırlıklı vergi sistemleri yerini dolaylı vergiler ağırlıklı vergi sistemlerine bırakmıştır. Bu dönemde vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi teorik ve ampirik literatürde araştırma konusu olmuştur. Özellikle bu dönemde gelir dağılımı göstergelerindeki bozulmalar vergilerin söz konusu bozulmadaki rolü üzerine akademik çalışmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur. Literatür kısmında inceleneceği gibi araştırmaların sonuçları büyük ölçüde farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar; araştırma örnekleminin niteliği ve metodolojisindeki farklılıklar, vergi sisteminin büyüklüğü, kayıtdışı ekonominin boyutları gibi faktörler ile açıklanabilmektedir.

Bu çalışmada Türkiye’de 1992-2021 döneminde dolaylı vergilerin gelir eşitsizliği ile ekonomik büyümeyi nasıl etkilediği uzun dönem ve kısa dönem tahmin yöntemleriyle incelenmektedir. Dolaylı vergilerin vergi sistemlerinde önem kazanması, büyük ölçüde, büyüme üzerinde yaratacağı varsayılan olumlu etkilerden kaynaklandığı için çalışmada gelir dağılımına ek olarak bu etkilerde araştırılmıştır. Bu çerçevede, çalışmada iki farklı model kullanılmıştır. İki GINI katsayısının bağımsız değişken, gümrük vergileri, KDV, enflasyon, dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve bütçe açığının bağımlı değişkenler olduğu GINI modeli, ikincisi GSYH’nin bağımsız değişken olduğu ve bağımlı değişkenlerin değişmediği GSYİH modelidir. Bu yaklaşımda veri yetersizliği nedeni ile dolaylı vergiler içinde yer alan (Katma Değer Vergisi) KDV ve gümrük vergilerinin analiz edilebilmiş olması çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Çalışmada öncelikle dolaylı vergilerin gelir dağılımına etkisi kavramsal ve teorik olarak açıklanmakta, ardından konunun ampirik literatürüne yer verilmektedir. Çalışma Türkiye üzerine yapılan ampirik analiz ve analiz sonuçlarının değerlendirilmesi ile tamamlanmaktadır.

## 2. Dolaylı Vergiler ve Gelir Dağılımı Eşitsizliği

Dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkileri, dolaylı vergileri dolaysız vergilerden ayıran nitelikler ile ortaya konulur. Esas olarak bakıldığında harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler ise dolaysız vergiler olarak isimlendirilir. Dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki farkları 3 kriter çerçevesinde ifade etmek mümkündür:

**Yansıma Kriteri:** Dolaylı vergiler dolaysız vergilere göre kolay yansıyan vergilerdir. Vergiyi ödeyen kanuni mükellefler ödedikleri vergileri fiyat, arz ve talep mekanizması aracılığıyla tüketicilere yansıtmaktadır.

**Ödeme Gücü Kriteri:** Dolaysız vergiler genelde mükellefin ödeme gücünü dikkate alan vergilerdir. Yani, bu vergilere artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi gibi teknikler uygulanabilir. Dolaylı vergilerse mükellefin kişisel durumunu dikkate almaz. Buradan yola çıkarak, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre mükelleflerin ödeme gücünü dikkate almayan daha adaletsiz vergiler olduğu söylenebilir.

**Belirlilik Kriteri:** Dolaysız vergilerde mükellefler önceden belirlenmiştir. Dolaylı vergilemede ise mükellefler ilgili mal veya hizmeti tüketenlere göre farklılık arz edecektir. Bu sebeple dolaylı vergilemede mükelleflerin önceden belirlenmesi güç bir durumdur (Noyan ve Avşarlıgil, 2017, s.52).

Bu çerçevede, gelir ve servet unsurları üzerinden tahsil edilen ve mükellefince yansıtılmayan vergiler dolaysız vergiler; mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilen ve mükellefince bir başka mükellefe yansıtılabilen vergiler ise dolaylı vergilerdir.

İktisadi etkiler açısından değerlendirildiğinde, kanun koyucunun açıkça fiyatlara katılmasını isteyerek üreticilerden aldığı vergiler, dolaylı vergilerdir. Vergi, ürünlerin fiyatları ile kaynaştırılmamışsa ve ödeyen kimsenin vergi yükünün taşıyıcı olması istenmişse, dolaysız vergilerden bahsedilmektedir (Bulutoğlu, 1988, s.416).



Dolaylı vergiler, uygulandıkları ürünlerin fiyatını yükseltme etkisine sahip olmakla birlikte, tüketici satın alma sırasında ürün fiyatının ne kadarının vergilere gittiğinden habersiz olabilmektedir (Çetinkol, 2013, s.17). Bu durum, mükellef üzerinde mali anestezi etkisi yaratarak vergiye karşı tepkileri sınırlandırabilir.

Bir ülkede vergi sisteminin adil olup olmadığının önemli göstergelerinden biri de toplanan vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin payıdır. Dolaylı vergilerin en önemli özelliği mükelleflerin ailevi durumunu, gelirini ve ödeme gücünü dikkate almadan herkesten aynı oranda vergi almasıdır. Bu vergiler söz konusu olduğunda, oransal olarak alt gelir gruplarının harcama oranları daha yüksek olduğundan bu gelir grubunun vergi yükü daha ağır olmaktadır. Bu durum, alt gelir grubu ile üst gelir grubu arasında oluşan gelir dağılımı eşitsizliğini arttırmaktadır. Dolaysız vergiler söz konusu olduğunda; artan oranlı vergi tarifelerine dayanması, muafiyet indirim ve istisnalara yer verilmesi ve kişisel durumları da göz önünde bulundurmasından dolayı dolaylı vergilere göre daha adaletli olduğu söylenebilir (Günel, 2019, s.285).

Nitekim Snowdon'a göre, dolaylı vergilerin en olumsuz yönlerinden biri, daha yüksek gelirli bireylerle aynı miktarda vergi ödeyen düşük gelirli bireyler üzerinde ağır bir yük taşıyabilecekleri için azalan oranlı vergiler olmasıdır (Snowdon, 2013, s.8). Dolaylı vergilerin azalan oranlı etki yaratan vergi niteliğinde olması yani matrah arttıkça vergi yükünün azalması, vergi tutarının her mükellef için aynı olduğu anlamına gelmektedir. Örneğin ödenecek satış vergisi, yoksul olunmasına ya da yılda bir milyon dolar kazanılmasına bağlı olarak değişmemektedir. Bu nedenle, dolaylı vergiler, düşük sosyoekonomik gruplarda harcamaların daha büyük bir bölümünü oluşturma eğilimindedir. Zengin bir birey ve fakir bir birey, aynı miktarda parayı benzine ve bakkaliyeye harcarsa ikisi de aynı miktarda vergi öder; ancak toplam vergi, fakir bireye ait gelirinin daha büyük bir yüzdesini oluşturmaktadır (Lord, 2021). Bu durumda geliri düşük bireyler ağır vergi yükü altında kalmış olacaktırlar.

Ayrıca, dolaylı vergilerin belirli bir hükümet politikasını hayata geçirmek için belirli endüstrileri vergilendirerek kullanılabilmesine dair endişeler de bulunmaktadır. Bu nedenle, bazı iktisatçılar dolaylı vergilerin verimsiz bir pazara yol açtığını ve piyasa fiyatlarını denge fiyatlarından farklılaştırdığını iddia etmektedir (Snowdon, 2013, s.9).

Dolaylı verginin en yaygın örneği KDV'dir. Vergi, yapılan mal ve hizmet teslimlerinde, mal ve hizmeti teslim edenin ödediği ancak teslim alana yüklenen bir harcama vergisidir. Verginin maliyeti aslında tüketicinin ödediği fiyatta gizlidir. Esasen, üretim veya üretim düzeyinde hükümet tarafından uygulanan herhangi bir vergi veya harç, dolaylı bir vergidir. KDV'nin objektif nitelikte olması, yani bireylerin ödeme gücünün dikkate alınmaması nedeniyle, vergilemede adalet ilkesiyle örtüşmemektedir. KDV, farklı oranlarda uygulanıp, dikey vergi adaletine katkı sağlayabildiği takdirde bu bozucu etkisi azalmaktadır. Aksi takdirde ise, gelir ve vergi oranı arasında ters ilişkiye sebep olacağından dolayı, vergilemede adaleti bozucu etkisi ortaya çıkmaktadır (Önder, 2012, s.22). Dolaylı vergiler içinde, en eski vergi türlerinden biri olan, gümrük vergileri bulunur. Küreselleşme sürecinde, vergi oranlarında önemli düşüşler yaşayan gümrük vergilerinin aksine, bu dönemde öne çıkan dolaylı vergi türü, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'dir. Vergi sistemlerinde özel iletişim vergisi, damga vergisi ve şans oyunları vergisi gibi farklı isimlerle pek çok dolaylı vergi türü bulunmaktadır.

Geleneksel kamu maliyesinde ödeme gücünü daha iyi belirleyen dolaysız vergiler ağırlıkta iken, yıllar itibarıyla vergi kompozisyonlarında değişiklikler olmuştur. Sermaye birikimini desteklemek açısından, vergi kaçırmanın daha zor, tahsilatının daha kolay ve hızlı yapılması nedeniyle, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla daha uygun olduğu genel kabul görmeye başlamıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde harcama vergilerinin daha avantajlı olduğu, dolaysız vergilerin ise çifte vergilendirmeye sebep olduğu yönündeki eleştirilerle dolaylı vergilerin payı oldukça yükselmiştir. Türkiye'de 2022 yılında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yüzde 62 iken, AB ülkelerinde bu oran 2020 yılında yüzde 33.4'tür (European Commission, 2022).

### 3. Teoride Dolaylı Vergilerin Gelir Dağılımına Etkileri

1930'lu yıllara kadar vergilerin asıl amacı kamu harcamalarının finansmanını sağlamak olmuştur. Müdahaleci devlet anlayışının öne çıkması ile vergilerin bu asıl amacına ek olarak gelir dağılımında adalet ve ekonomik büyümenin sağlanması gibi konular da vergi politikalarının temel hedefleri kapsamına girmiştir. 1980 sonrası dönemlerde ise; dolaylı vergilerin, tasarrufları vergi dışı bırakarak ekonomik büyümeye katkı sağlaması en savunulan özelliği olurken, gelir dağılımı üzerindeki etkileri teorik yaklaşımlarda tartışmalı bir konu olmuştur.

Klasik iktisadi yaklaşımda ekonomik büyüme, teknolojik gelişmelere ve üretim faktörü stoklarının artmasına bağlanmaktadır. Klasikler vergi politikalarında minimal devlet anlayışını benimsemişlerdir. Vergi oranlarının düşük olması, vergide indirimlerden yararlanılmaması ve vergi türlerinin dolaylı vergi ağırlıkta olmasını savunmuşlardır (İnal, 2020, s.61).

Neo-klasik perspektifte büyüme sadece sermaye ve emeğin birikimine dayalıdır; dolayısıyla var olan literatür

yatırımlar ve emek arzı üzerinde verginin etkisini analiz ederek büyüme üzerindeki etkileri ortaya koyar. Bu yaklaşımda, toplam faktör verimliliği üzerinde verginin etkisinin olmadığı varsayılmıştır. Vergi politikasındaki değişikliklerin geçici etkilerinin olabilmesine rağmen, büyüme oranları üzerinde sürekli bir etkisinin bulunmadığı savunulur (Lee ve Gordon, 2005, s.1027-1043).

Keynezyen ekonomik büyüme modelinde vergiler, ekonomik büyümeyi kullanılabilir gelir üzerinden olumsuz etkiler. Modelde, vergilerdeki azalış; kullanılabilir geliri ve tüketimi artırarak talebi uyarırken, büyümeyi artırır. Harrod-Domar modelinde ise, büyüme hızının sermaye birikimi tarafından belirlendiği ve devletin maliye politikası araçlarını kullanarak ekonomiye müdahalesi ile, ekonomik büyüme hızının sağlanabileceği savunulur. Harrod-Domar dinamik Keynezyen modelde, kamu yatırım harcamalarını finanse eden vergiler, sermaye birikimine katkı yapar ve toplam tasarruf oranını artırıcı etkilerde bulunur.

Son dönemde içsel büyüme modelleri, geleneksel neoklasik modeller tarafından atlanılan pozitif dışsallıkların, büyümeyi açıklamada önemli rol oynayacağını ortaya koydular. Devletler sübvansiyon ve vergi politikaları ile ArGe, girişimsel etkinlikler, beşeri sermayeyi iyileştirecek eğitim alanlardaki pozitif dışsallıkları, içselleştirerek verimlilik büyümesini sağlamada önemli rol oynayabilir. Lucas ve Romer içsel büyüme modellerinde; devlet politikaları, beşeri sermaye ve teknolojinin ekonomik büyüme farklılıklarını açıkladığını ortaya koyar. Modellerde, devlet politikalarının bir ayağı olan vergi politikaları büyüme üzerinde etkilidir.

Vergi politikalarının ekonomik büyümeye etkisini ele alan bir diğer yaklaşım, A. Laffer tarafından önerilen yaklaşımdır. Arz yönlü iktisadi geliştiren A. Laffer, vergi indirimlerinin üretici üzerindeki yükü hafifleteceğini, arzı arttıracak ve vergi gelirlerinde bir artış sağlayacağını, böylece ekonomik büyümeye olumlu etkisi olacağını savunmaktadır. Arz yönlü iktisatçılar, özellikle gelir ve kurumlar vergisindeki indirimlerin ekonomik büyümeye ve düşük enflasyona neden olacağını savunur.

Ekonomik büyümenin sağlanmasında vergi politikalarının rolü 1980'lerden bu yana arz yanlı yaklaşımın tezleri doğrultusunda şekillenmiştir. Özellikle devletin piyasa ekonomisinin işleyişinde daha az müdahaleci olduğu bu yaklaşımda, vergiler ile kaynakların kamu sektörüne aktarılmasında kaynak tahsisini bozucu etkilerin sınırlı tutulması yaklaşımı benimsenmiştir. Vergi sistemlerinde, süreç içinde dolaysız vergi yükleri azaltılırken, tasarruf ve sermaye birikimi üzerinde daha sınırlı etkisi olan dolaylı vergilere yönelim artmıştır. Dolaylı vergiler dolaysız vergilerle karşılaştırıldığında, vergi tekniği olarak gelir dağılımını bozucu etkilere sahiptir. Dolaylı vergiler, sadece pozitif emek arz kanalının işlemesi ile dolaysız vergilerden daha fazla gelir eşitsizliğini azaltır. Buna göre daha yüksek dolaylı vergiler, tüketime konu ürünlerin fiyatını yükseltirken hanehalklarına, emek arzlarını artırmak için teşvik sağlar. Bu durum literatürde "gelir etkisi" adı ile anılır (Ciminelli ve ark., 2017).

Dolaysız vergilere karşı dolaylı verginin seçimi, etkinlik ve eşitlik hedeflerini farklı biçimde etkilediği için vergi yapısının optimal tasarımı için hayatidir. Optimal vergi karması perspektifinden, Atkinson ve Stiglitz'in (1976) literatüre yapmış olduğu katkı önemlidir. Bu yazarlar, ilk defa etkinlik ve eşitlik hedeflerinin sürdürülmesinde, dolaysız ve dolaylı vergilerin birbiri ile etkileşimlerini dikkate almış ve güçlü sonuçlara ulaşmışlardır. Atkinson ve Stiglitz teoremine göre; kişilerin sadece kazanma kapasiteleri ile farklılaştığı bir ekonomide, hükümetler genel bir gelir vergisi yükleyebilirler. Bu ekonomide fayda fonksiyonları, emek ve tüm mallar arasında ayrılabilir ve bu modeldeki optimal vergi tasarımında, dolaylı vergilere ihtiyaç duyulmaz. Bu teorik katkıyı izleyen literatür, ekonominin belirli özelliklerinin (örneğin vergiden kaçınmanın boyutları) ne kadar önemli olduğu ve vergi mükellefleri arasındaki heterojenliğin, verginin dolaysız-dolaylı ayırımının var olabileceğini ortaya koymuştur (Martinez-Vazquez ve ark., 2012).

İçsel büyüme modellerinde de vergi yapısı, fiziksel ve beşeri sermaye birikimine dışsal etkiler kanalıyla büyüme oranlarını etkileyebilir. Dolaylı-doğrudan vergi karması; makroekonomik istikrar, gelir dağılımı eşitsizlikleri, yabancı sermaye girişleri gibi ekonominin diğer boyutlarında da önemli sonuçlar yaratabilmektedir. Vergi karması seçiminin; risk alma, girişimcilik, vergi ahlakı ve vergiye uyum alanlarında da etkileri vardır.

Görüldüğü üzere vergilerin işlevleri kadar vergi türlerine göre gelir dağılımı ve büyüme üzerindeki etkileri de kuramsal düzeyde önemli farklılıklar göstermektedir. Vergiler yukarıda belirtildiği gibi tasarruf, büyüme, gelir dağılımı, emek arzı, girişimcilik vb. geniş bir yelpazede etkili olmaktadır. Bu çalışma, dolaylı vergilerin popülerliğinin arkasındaki başlıca sebep olarak kabul edilen ekonomik büyümeye etkilerini ve bu vergi türünün eleştirildiği başka bir alan olan gelir dağılımı üzerindeki potansiyel etkilerini incelemektedir. Özellikle Türkiye'de dolaylı vergilerin ekonomik büyüme ve gelir dağılımı üzerine olan etkileri detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Bu inceleme, Türkiye'de uygulanan toplam dolaylı vergilerin yanı sıra KDV ve Gümrük Vergileri gibi spesifik vergiler üzerinden yapılan analizlerle desteklenmektedir.

#### 4. Literatür İncelemesi

Dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisini ele alan çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmanın konusu olan dolaylı vergilerin gelir dağılımını olumsuz etkilediği sonucu literatür de kabul gören sonuçtur ancak bu sonucu desteklemeyen çalışmalarda mevcuttur.

Menemencioğlu (2004) tarafından Türkiye’de uygulanan KDV’nin gelir dağılımına etkileri, önce gelir dağılımının fiili durumu, daha sonra ise uygulanan KDV’nin bu yapıya etkileri araştırılmıştır. Çalışmada, tüketim harcamalarının harcama grupları itibarıyla dağılımı üzerinden bu gruplar üzerindeki vergi yükü yorumlanmıştır. Son olarak ise, KDV oranları ve yarattığı vergi yükünü içeren bir analiz yapılmıştır. Gini katsayısı, büyüme, bütçe açığı, enflasyon ve dışa açıklık kullanılmıştır. Analiz sonucunda dışa açıklık ve büyüme arttıkça gelir dağılımı düzeldiği, enflasyon oranı arttıkça gelir dağılımının olumsuz etkilendiği ortaya konulmuştur.

Örnek ve Elveren (2010) tarafından 1980-2001 yılları arasında baz alarak eşbütünleşme analizi yapılmıştır. Çalışmada gelir dağılımı ve dışa açıklık arasındaki ilişkiye bakılmıştır. Çalışmada değişkenler arasında çift yönlü güçlü bir nedensellik olduğu sonucuna varılmıştır.

Martinez ve diğerleri (2012) tarafından 1970-2009 yılları arasında dolaylı vergilerin gelir dağılımına etkisi analiz edilmiştir. Analize 150 ülke dahil edilmiş ve panel veri yöntemi kullanılmıştır. Analize göre dolaylı vergilerin gelir dağılımını olumsuz etkilediği, doğrudan vergilerin ise gelir dağılımını olumlu etkilediği sonucuna varılmıştır.

Ramot ve Ichihshi (2012) tarafından Türkiye’de 2012 yılında vergi sistemlerinin gelir dağılımı ve ekonomik büyüme üzerindeki etkileri incelenmiştir. Çalışmada altmış beş ülke ile panel veri analiz yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, dolaylı vergi oranlarındaki artışın, gelir eşitsizliğini azaltıcı etkide olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kanberoğlu ve Arvas (2014) tarafından Türkiye’de 1980-2012 dönemi için ARDL sınır testi analizi yapılmıştır. Çalışmada finansal kalkınmanın gelir dağılımına olan etkisi incelenmiştir. Değişken olarak Gini katsayısı, özel sektör kredilerinin GSYH içindeki payı, kişi başı GSYH, enflasyon oranı ve GSYH içinde dış ticaret payı kullanılmıştır. Analiz sonucuna göre kişi başına düşen gelir, enflasyon, özel sektör kredileri gelir dağılımına olumlu; dış ticarete ise olumsuz etki ettiği bulgulanmıştır.

Gülmez ve Altıntaş (2015), tarafından Türkiye’de 1981-2011 yıllarında kısa ve uzun dönemli nedensellik ve etki tepki analizleri yapılarak ticari açıklık ve enflasyonun gelir dağılımına olan etkisi incelenmiştir. Analizde ithalat ve ihracat toplamlarının GSYH’ye oranları ve Gini katsayısından yararlanılmıştır. Analiz sonucunda enflasyon ve ticari açıklıktan gelir dağılımına doğru, kısa ve uzun vadeli nedensellikler bulunmuştur. Çalışmada yapılan analize göre enflasyon ve ticari açıklığın gelir dağılımını olumlu etkilediği sonucuna varılmıştır.

Bilgiç (2015) tarafından Türkiye’de 1990-2013 yılları arasındaki dönemde vergilerin gelir dağılımına etkileri EKK ile analiz edilmiştir. Çalışmada dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı ve Gini katsayısından yararlanılmıştır. Çalışmanın sonucunda dolaylı vergiler istatistiksel olarak anlamsız bulunmuş, dolaysız vergilerde ise %1’lik bir artışın gini katsayısı değerini %0,8 oranında azalttığı sonucuna varılmıştır.

Balseven ve Tuğcu (2017), tarafından panel veri yöntemi ile 17 gelişmekte olan ve 30 gelişmiş ülkede 1990-2014 dönemi için maliye politikasının gelir dağılımı üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışma sonucuna göre, gelişmekte olan ülkelerde vergi politikaları gelir eşitsizliğini azaltmakta iken gelişmiş ülkelerde sosyal transferler gelir eşitsizliğini azaltmaktadır.

Maina (2017) tarafından Kenya için 1970-2014 yılları arasında OLS analizi yapılmış ve tüketim vergilerinin gelir eşitsizliğini azalttığı sonucuna varılmıştır.

Bükey ve Çetin (2017), tarafından yapılan çalışmada 1980-2014 yılları arasında vergi politikası faktörleri, büyüme, küreselleşme, faiz ve enflasyon verileri kullanılarak EKK yöntemi ile Türkiye’de gelir dağılımı adaleti analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına bakıldığında, vergi yükü istatistiksel olarak herhangi bir anlam ifade etmezken, diğer verilerin gelir dağılımını bozucu etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.

Ciminelli, Gabriele; Ernst, Ekkehard; Giuliadori, Massimo; Merola, Rossana (2019), tarafından 16 OECD ülkesi için panel veri analizi yapılmıştır. Çalışma sonuçları dolaylı vergilerde pozitif emek arz kanalının varlığına işaret etmektedir. Belirli bir gelir düzeyinde daha yüksek dolaylı vergiler hane halklarının alacağı mal miktarını düşürür ve emek gücü içinde yer almayanları gönüllü olarak bir iş aramaya teşvik eder. Bir başka deyişle, gelir etkisi ikame etkisine baskın olup bu durum emek gücüne katılımı teşvik eder, özellikle orta yaş kadınlarda ve gelir eşitsizliğini azaltır.

Demirgil (2019), tarafından yürütülen ve Türkiye’de 1980-2014 dönemini kapsayan çalışmada, Gini katsayısı dolaylı ve dolaysız vergileri değişken olarak ele alınmış, ARDL sınır testi yaklaşımı kullanılmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, dolaysız vergiler ile gini katsayısı arasında negatif, dolaylı vergiler ile Gini katsayısı arasında ise pozitif yönlü bir ilişki olduğu ve dolaysız vergilerde meydana gelen artışın gelir dağılımını olumlu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Günel (2019), tarafından Türkiye’nin 1987-2016 dönemi için dolaylı vergiler, dolaysız vergiler, GİNİ katsayıları

kullanılarak eşbütünleşme analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda dolaylı ve dolaysız vergiler ile gelir dağılımı arasında uzun ve kısa dönemde bir ilişkinin olduğu kanısına varılmıştır.

Çoban (2019) tarafından çeşitli verilerden yararlanılarak hazırlanan çalışmada, dolaylı vergilerin payı arttıkça, gelir dağılımında adaletsizliğinde arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Şener (2020) tarafından panel veri analizi ile 59 ülkenin 1995-2015 yılları arasını kapsayan dönemini analiz edilmiştir. Çalışmada, dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı arttıkça, gini katsayısının da arttığı yani dolaylı vergilerin gelir dağılımını olumsuz etkilediği sonucuna varılmıştır.

Kılınç Savrul ve Taşkın (2020) tarafından Türkiye için yapılan çalışmada Dolaylı vergiler, dolaysız vergiler, GİNİ katsayıları kullanılarak Kernel regresyon yöntemi uygulanmıştır. Çalışmada, dolaylı vergilerin Gini endeksini artırırken, doğrudan vergilerin Gini endeksini düşürdüğü sonucuna ulaşılmıştır.

Hayrulloğlu ve Tüzün (2020) tarafından yapılan çalışmada Türkiye ve OECD ülkeleri dengesiz panel veri çalışması ile incelenmiştir. Çalışmada Gini, işsizlik oranı, kişi başına düşen gelir, vergilerin GSYH oranları kullanılmıştır. Çalışmada, vergi gelirlerin gelirin eşit dağılımına katkı yapan bir faktör olduğu sonucuna varılmıştır.

Karabulut (2020) tarafından Türkiye’de 1990-2017 yılları için dolaylı vergiler ve Gini katsayısı kullanarak ARDL sınır testi analizi yapılmıştır. Analizde 1990-2017 yılları arasında dolaylı vergilerin gelir dağılımını olumsuz etkilediği sonucuna varılmıştır.

Polat (2021) tarafından 2006-2018 yılları arası panel veri analiz yöntemleri kullanılarak Türkiye’de ve 28 AB ülkesinde uygulanan vergi politikalarının gelir dağılımı dengesizlikleri üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Çalışmada, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payındaki artışlar, gelir dağılımında adaleti bozarken; dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payındaki artışlar, bu eşitsizliği azaltmaktadır sonucuna ulaşılmıştır.

Güldal ve İnal (2021) tarafından 1995-2017 döneminde 8 gelişmekte olan ve 23 gelişmiş ülke için ikinci nesil panel veri teknikleri uygulanmıştır. Analizde değişkenler olarak dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve Gini oranları kullanılmıştır. Çalışmada, dolaylı vergilerin gelir dağılımını bozduğu ve dolaylı-dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerinde pozitif etkisi olduğuna ilişkin sonuçlara ulaşılmıştır.

Tunçer ve Demirtaş (2021) tarafından 2000-2014 döneminde 36 OECD üye ülkesi için Panel Veri Yöntemi uygulanmıştır. Çalışmada değişkenler olarak dolaylı vergiler, dolaysız vergiler, Gini katsayısı kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda gelir ve servet üzerinden alınan vergilerle Gini katsayısı arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Harcamalar üzerinden alınan vergiler ile Gini katsayısı arasında ise pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Durak (2022), tarafından Türkiye’de gelir dağılımının belirleyicileri 1988-2016 yılları arası zaman serisi analizleri ile incelenmiştir. Çalışmada Gini katsayısı, ekonomik büyüme, işsizlik ve transfer harcamaları, demokrasi ve yolsuzluk verilerinden faydalanılmıştır. Analiz sonucuna göre, iktisadi büyüme gelir eşitsizliğini arttırmakta, işsizliğin artması ise gelir dağılımını bozmakta; yolsuzluktaki bir iyileşme gelir eşitsizliğini arttırmakta, sosyal transfer harcamalarında yaşanan artışlar ise gelir eşitsizliğini azaltmakta ve son olarak demokraside yaşanan iyileşme gelir eşitsizliğini azaltmaktadır sonuçlarına ulaşılmıştır.

## 5. Ampirik Analiz

### 5.1. Metot

Bu bölümde, çalışmada kullanılmasına karar verilen otoregresif dağılımlı gecikme (ARDL) yaklaşımı ile kararın nedenleri açıklanacaktır.

Pesaran, Shin ve Smith (2001) tarafından geliştirilen ARDL yaklaşımı bir eşbütünleşme testi olup, bağımsız değişkenlerin uzun ve kısa dönemde bağımlı değişken üzerindeki etkilerinin incelenmesine olanak tanır. ARDL yaklaşımının dışında başka eşbütünleşme testleri de mevcuttur. Bu testlerin arasında varsayım farkları olduğu için, kullanılacak eşbütünleşme testine karar vermeden önce varsayımların irdelenmesi önemlidir. Eşbütünleşme testine karar vermek için araştırılması gerekenlerden biri de serilerin entegrasyon dereceleridir. Entegrasyon dereceleri birim kök testleri kullanılarak incelenebilir. Birim kök testleri serinin durağan olup olmadığını belirleme konusunda önemlidir. Durağan bir zaman serisi; uzun dönemde tutarlı, tahmin edilebilir ve belirli bir ortalama etrafında dalgalanma eğilimine sahip yapıdadır. Bu durum serinin gelecekteki davranışının, geçmişteki davranışına benzer olacağı, yani daha iyi tahmin edilebileceği anlamına gelir. Durağan olmayan zaman serilerinde ise zamanla değişen bir yapı hakimdir. Bu durum serinin geçmiş davranışlarının, gelecek davranışlarını tutarlı şekilde tahmin edememesiyle sonuçlanabilir. Özellikle ekonomik serilerin yorumlanması, istikrarlı ve tutarlı bir tahmin gerektirdiği için serinin durağan olması önemlidir. Durağan olmayan seriler fark alma yöntemi ile durağan hale getirilebilir. Entegrasyon dereceleri de serinin kaçınıcı farkta durağan olduğunu gösteren bir çıktıdır. Örneğin, Johansen eşbütünleşme testi tüm



serilerin I(1) entegre derecesine sahip olduğu varsayımı altında çalışırken, ARDL eşbütünleşme testi, serilerin I(0) ve I(1) entegre derecesinde, karışık bir şekilde kullanılabilmesine olanak tanır. Ancak ARDL yaklaşımında bir diğer önemli varsayım, entegre derecesinin I(2) ve daha yüksek düzeylerde olmaması gerekliliğidir. Bu bilgiler ışığında, çalışmada 3 farklı birim kök testi uygulaması “Veriler ve Bulgular” başlığı altında verilmiştir. Çalışmada kullanılacak değişkenlerin I(0) ve I(1) entegre derecelerine sahip olduğu sonucuna ulaşılmasının ardından, en uygun yöntemin ARDL olduğuna karar verilmiştir.

ARDL(p, q1, . . . , qk) modeli Eşitlik (3.1)’de verilmiştir.

$$Y_t = a_0 + a_1 t + \sum_{i=1}^p \psi_i y_{t-i} + \sum_{j=1}^k \sum_{l_j=0}^{q_j} \beta_{j,l_j} x_{j,t-l_j} + \varepsilon_t \quad (3.1)$$

Eşitlik (3.1)’de tanımlanan ARDL modelinde  $x_{j,t}$   $j=1, \dots, k$  bağımsız değişkenler ve  $i=1, \dots, p$  olmak üzere;

$Y_t$  bağımsız değişken,  $a_0$  sabit terimi,  $a_1$  doğrusal trend katsayısını,  $\psi_i$  bağımlı değişkenin gecikmeli katsayılarını,  $\beta_{j,l_j}$   $k$  bağımsız değişkenin gecikmeli katsayılarını,  $\varepsilon_t$  ise hata terimini belirtir. ARDL’ nin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için testin varsayımları incelenmelidir. Bu varsayımlardan biri, serinin normal dağılımlı olmasıdır. Ayrıca hata terimlerinin eş varyanslı ve otokorelasyonsuz olması beklenir. Tanı testleri ile varsayımların sınanmasının ardından; Pesaran, Shin ve Smith (2001) tarafından önerilen sınır testi prosedürü incelenmelidir. Bu prosedürün temelinde yatan mantık, değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişki olup olmadığının anlaşılmasını içerir. ARDL testinin uygulanabilmesi için bir başka varsayım, değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişkinin var olması gerekliliğidir. Sınır testi ile hesaplanan F istatistiği, Pesaran ve arkadaşları tarafından önerilen sınır istatistikleri ile kıyaslanır. Hesaplanan F istatistiği, sınır istatistiklerinden daha büyük bir değere sahipse, “eşbütünleşme yoktur” önermesini sunan yokluk hipotezi reddedilir. Başka bir deyişle, değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı ve uzun dönemli bir ilişkinin var olduğu sonucuna ulaşılır. Son olarak elde edilen tahmincilerin istatistiksel özelliklerinin değerlendirilmesi için kümülatif toplam (CUSUM) grafikleri kullanılır. CUSUM grafikleri, tahmin edilen parametrelerin kararlılığının ve zaman içindeki değişiminin izlenmesinde önemli bir araçtır. CUSUM çizgisinin güven aralığı içerisinde kalıp kalmadığına bakılarak, model tahminlerinin güvenilirliği test edilir. Tüm varsayımlar sağlandığı takdirde, ARDL yaklaşımından elde edilen kısa ve uzun dönem tahminleri yorumlanabilir.

## 5.2. Veriler ve Bulgular

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de 1992-2021 döneminde dolaylı vergilerin ve dolaysız vergilerin gelir eşitsizliği ile ekonomik büyümeyi nasıl etkilediğini uzun dönem ve kısa dönem tahmin yöntemleriyle incelemektir. Çalışmada kullanılan Gini Katsayısı oranları Türkiye İstatistik Kurumundan, KDV ve Gümrük vergisi oranları Gelir İdaresi Başkanlığından, Büyüme, GSYH, Enflasyon, Bütçe Açığı verileri Strateji ve Bütçe Başkanlığından alınmıştır. Dolaylı vergilerin toplam vergilere oranı ve dolaysız vergilerin toplam vergilere oranı ise Strateji ve Bütçe Başkanlığı verileri alınarak hesaplamalar yapılmıştır. Çalışmada iki farklı model kullanılmıştır. İlki GINI katsayısının bağımsız değişken, gümrük vergileri, KDV, enflasyon, dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ve bütçe açığının bağımlı değişkenler olduğu GINI modeli, ikincisi GSYİH’ nin bağımsız değişken olduğu ve bağımlı değişkenlerin değişmediği GSYİH modelidir. Her iki modelde de bütçe açığı dışındaki tüm değişkenlerin doğal logaritması alınarak ARDL yaklaşımı ile modeller sınanmıştır. GINI modeli ve GSYİH modeli aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

$$GINI = \beta_1 GUMRUKVER + \beta_2 KDV + \beta_3 ENFLASYON + \beta_4 DOLAYLI + \beta_5 DOLAYSIZ + \beta_6 BUTCEACIK + \mu$$

$$GSYIH = \beta_1 GUMRUKVER + \beta_2 KDV + \beta_3 ENFLASYON + \beta_4 DOLAYLI + \beta_5 DOLAYSIZ + \beta_6 BUTCEACIK + \mu$$

Analizde kullanılacak yöntemin belirlenmesi için model değişkenlerine ADF (Augmented Dickey-Fuller), DF-GLS (Dickey-Fuller GLS) ve PP (Phillips-Perron) birim kök testleri uygulanmıştır. ADF ve PP sonuçlarıncı tüm değişkenler sabitli ve trendli modelde I(1) derecesinde durağandır. Ancak DF-GLS testinde farklı durağanlık dereceleri görülmektedir. DF-GLS testinin sabitli ve trendli modeli ele alındığında I(1) ve I(0) düzeylerinde durağanlık derecelerinin varlığından bahsedilebilir. Bu durumda modelin kısa ve uzun dönem tahminlerinin ARDL yöntemi ile yapılması gerekmektedir. Gelir eşitsizliği ARDL model tahmini için gecikme uzunluğu 3 alınmıştır ve ARDL (2, 2, 3, 3, 3, 3, 2) modeli tahmin edilmiştir. Sonuçlar Tablo 3’te verilmiştir.



**Tablo 1:** Çalışmada Kullanılan Değişkenler

Değişkenler
Enflasyon Oranı
Yıllık Büyüme Oranı
Dolaylı Vergi/GSMH
Dolaysız Vergi/GSMH
GINI Katsayısı
Bütçe Açığı
Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
Katma Değer Vergisi/GSMH
Gümrük Vergisi/GSMH

**Tablo 2:** Birim Kök Test Sonuçları

Seri	ADF		DF_GLS		Phillips- Perron	
	Sabitli ve Trendli Model		Sabitli ve Trendli Model		Sabitli ve Trendli Model	
	Test İstatistiği	Kritik Değer	Test İstatistiği	Kritik Değer	Test İstatistiği	Kritik Değer
GİNİ	-3.4742	-3.595	-3.1884	-3.19	-2.7242	-3.5742
AGİNİ	-3.8030**	-3.6122	-5.1454**	-3.19	-4.9420**	-3.5806
GÜMRÜK VER	-1.9458	-3.5742	-1.9894	-3.19	-2.2259	-3.5742
GÜMRÜK VER	-11.3981**	-3.5806	-5.0276**	-3.19	-11.0520**	-3.5806
KDV	-3.5294	-3.5742	-3.5248**	-3.19	-3.1068	-3.5742
KDV	-6.0145**	-3.5806	-6.0395	-3.19	-7.2187**	-3.5806
ENFLASYON	-0.4803	-3.5742	-0.994	-3.19	-0.0811	-3.5742
ENFLASYON	-5.9967**	-3.5806	-6.1098**	-3.19	-6.0231**	-3.5806
DOLAYLI	-1.8396	-3.5742	-1.6225	-3.19	-1.5947	-3.5742
DOLAYLI	-5.3710**	-3.5806	-5.5760**	-3.19	-10.0845**	-3.5806
DOLAYSIZ	-1.4974	-3.5742	-1.5548	-3.19	-1.2844	-3.5742
DOLAYSIZ	-5.6487**	-3.5806	-5.8520**	-3.19	-8.1173**	-3.5806
GSYİH	-1.2281	-3.5742	-1.4357	-3.19	-1.2095	-3.5742
GSYİH	-5.6143**	-3.5806	-5.8240**	-3.19	-5.6111**	-3.5806
BÜTCE AÇIK	-2.0678	-3.5742	-2.3120**	-3.19	-1.9955	-3.5742
BÜTCE AÇIK	-7.1728**	-3.5806	-6.7553	-3.19	-11.2206**	-3.5806

\*\*:.05 anlamlılık düzeyinde durağan

Tablo 3'te ARDL(2, 2, 3, 3, 3, 3, 2) model tahmin sonuçları görülmektedir.  $ENF_{t-2}$ ,  $GÜMRÜKVER_{t-1}$ ,  $KDV_{t-1}$ ,  $KDV_{t-3}$  ve  $BÜTCEAÇIK_{t-2}$  değişkenleri haricindeki tüm katsayılar üç farklı anlamlılık düzeyi ile karşılaştırılmış ve istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Analizin gerçekleştirilebilmesi için geçerli sonuçlar alınması gereken varsayım testleri, tam testleri adı altında Tablo 3'te gösterilmiştir. Model normal dağılımlıdır ve serisel korelasyona, spesifikasyon hatalarına ve değişen varyans sorununa rastlanmamıştır. Yani kurulan modelde ARDL yöntemi için gerekli varsayımların tamamı onaylanmıştır. Modelde bir spesifikasyon hatasına rastlanmaması, kurulan modelde eksik ya da gereksiz bir bağımlı değişken kullanılmadığını ve bağımsız değişkenler ile bağımlı değişken arasındaki ilişkinin doğru şekilde modellendiğini göstermektedir. Zamanın ve gecikmelerin de dikkate alınması hedeflenen modelde, beklendiği gibi serisel korelasyon sorununa da rastlanmamıştır. Seriler arası korelasyonun olmaması da bağımsız değişkenler ile bağımlı değişken arasındaki ilişkinin uygun olduğunu ve kurulan modelin doğru şekilde çalıştığını göstermektedir.

Tablo 4'te seriler arasında uzun vadeli bir ilişkinin olup olmadığını test etmek için; Pesaran, Shin ve Smith (2001) tarafından önerilen sınır testi yaklaşımı sonuçları verilmiştir. Öncelikle modelin genel anlamlılığını test eden F değeri hesaplanmıştır (F=30.03). Hesaplanan F değeri tüm anlamlılık düzeylerinden daha büyük olduğu için "eşbütünleşme yoktur" önermesini sunan yokluk hipotezi reddedilmiştir. Bu, seriler arasında uzun vadeli bir ilişkinin olduğunu gösterir.

**Tablo 3:** ARDL (2, 2, 3, 3, 3, 3, 2) Model Tahmin Sonuçları

Bağımlı Değişken: GİNİ	Katsayı	St. Hata	t	P
GİNİ <sub>t-1</sub>	-0.5838**	0.163	-3.57	0.038
GİNİ <sub>t-2</sub>	-0.3632**	0.138	-2.64	0.078
ENF	0.0583***	0.009	6.66	0.007
ENF <sub>t-1</sub>	0.0838***	0.009	9.21	0.003
ENF <sub>t-2</sub>	-0.0158	0.008	-1.96	0.145
DOLAYSIZ	-0.8785**	0.154	-5.72	0.011
DOLAYSIZ <sub>t-1</sub>	1.1334***	0.172	6.59	0.007
DOLAYSIZ <sub>t-2</sub>	1.0621***	0.176	6.04	0.009
DOLAYSIZ <sub>t-3</sub>	-1.6716***	0.157	-10.67	0.002
DOLAYLI	-0.8448**	0.250	-3.38	0.043
DOLAYLI <sub>t-1</sub>	1.7451**	0.305	5.73	0.011
DOLAYLI <sub>t-2</sub>	2.2913***	0.333	6.88	0.006
DOLAYLI <sub>t-3</sub>	-2.7407***	0.269	-10.19	0.002
GÜMRÜKVER	0.1722***	0.024	7.04	0.006
GÜMRÜKVER <sub>t-1</sub>	-0.0183	0.021	-0.87	0.450
GÜMRÜKVER <sub>t-2</sub>	-0.1936***	0.024	-8.12	0.004
GÜMRÜKVER <sub>t-3</sub>	-0.1515***	0.019	-7.99	0.004
KDV	-0.3426***	0.059	-5.78	0.010
KDV <sub>t-1</sub>	-0.0409	0.043	-0.95	0.411
KDV <sub>t-2</sub>	-0.4809***	0.072	-6.64	0.007
KDV <sub>t-3</sub>	0.0965	0.047	2.07	0.131
BÜTCEACİK	-0.0002**	0.000	-3.77	0.033
BÜTCEACİK <sub>t-1</sub>	0.0005***	0.000	9.13	0.003
BÜTCEACİK <sub>t-2</sub>	-0.0001	0.000	-2.26	0.109

R-squared=0.99, DW=2.11

Tamı Testleri:

Serisel Korelasyon (LM Test): F=0.69 (P=0.647)

Model Spesifikasyonu (Ramsey-RESET): F=0.38 (P=0.598)

Normallik (Jarque-Bera): JB=0.86 (P=0.649)

Değişen varyans (Breusch-Pagan-Godfrey): F=0.53 (P=0.825)

\* \*\*:01 anlamlılık düzeyinde anlamlı

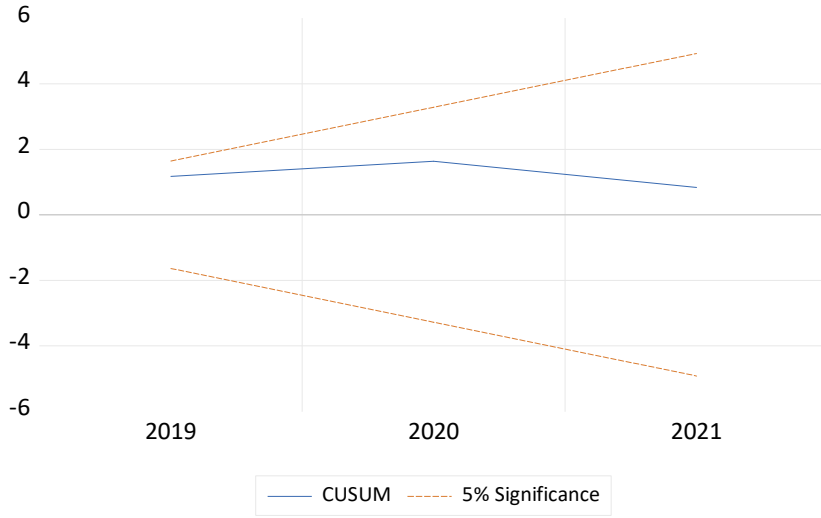
\* \*:05 anlamlılık düzeyinde anlamlı

\* :10 anlamlılık düzeyinde anlamlı

Ardından parametrelerin tek tek anlamlılığını ölçen t değeri hesaplanmıştır (-25.11). Bu değer de mutlak değerce tüm anlamlılık değerlerinden daha büyüktür. F testi de t testi de yokluk hipotezini reddeder. Sonuç olarak, analizde kullanılan seriler uzun vadede birlikte hareket eder ve ortak eğilime sahiptirler.

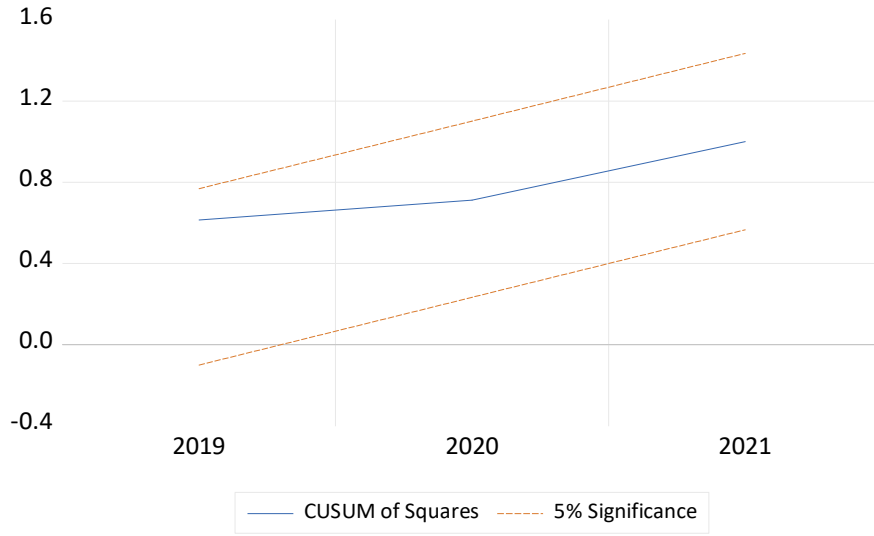
**Tablo 4:** Sınır Testi Sonuçları $H_0$ : Eşbütünleşme yoktur.

	a	I(0)	I(1)
F=30.03	10%	1.75	2.87
k=6	5%	2.04	3.24
	2.50%	2.32	3.59
	1%	2.66	4.05
	10%	-1.62	-3.7
t=-25.11	5%	-1.95	-4.04
	2.50%	-2.24	-4.34
	1%	-2.58	-4.67

**Grafik 1:** CUSUM

Grafik 1 ve Grafik 2’de gelir eşitsizliği için sırasıyla CUSUM ve CUSUM of Squares grafiklerini gösterir. Bu grafikler modelin kararlılığını test etmek için önemlidir. Her iki grafikte de görüldüğü üzere, çizgi güven aralığı içindedir. CUSUM çizgisinin güven aralığında olması; modelin katsayıları sabitliğini ve zamanla yapısal değişimler geçirmeyeceklerini vurgular. CUSUM of Squares çizgisinin güven aralığı içinde olması ise, kalıntıların varyansının sabit olduğunu ve kalıntıların dağılımında yapısal değişiklik olmadığını vurgular. Sonuç olarak her iki test, modelin yapısal değişimlere dirençli olduğunu ve analizlerde kullanılabilirliğini gösterir

Tablo 5’te Türkiye’de gelir eşitsizliği üzerinde uzun dönem etkileri olan değişkenler ve katsayıları verilmiştir. Tablo 5’te görülen tüm değişkenler istatistiksel olarak anlamlıdır. Türkiye’de enflasyon seviyesindeki %1’lik artış gelir eşitsizliğini %0,06 oranında artırmaktadır. Dolaysız vergilerde meydana gelecek %1’lik artış gelir eşitsizliğini %0,18 azaltırken; dolaylı vergilerde meydana gelecek %1’lik artış gelir eşitsizliğini %0,23 oranında artıracaktır. Gümrük vergilerinde oluşacak %1’lik artış gelir eşitsizliğini %0,09 oranında azaltacaktır. KDV’nin %1 oranında artırılması ise gelir eşitsizliğini %0,39 oranında azaltacaktır. Bütçe açığı gelir eşitsizliğiyle uzun vadede doğru orantılıdır ve istatistiksel olarak anlamlıdır. Yani bütçe açığı gelir eşitsizliğini artırıcı işarete çıkmıştır. Ancak etkisi yok denecek kadar azdır. Bu sebeple bütçe açığının eşitsizlik üzerinde artırıcı etkisinden söz etmek yanıltıcı olacaktır.

**Grafik 2: CUSUM of Squares****Tablo 5: Uzun Dönem Tahmin Sonuçları**

Bağımlı değişken: GİNİ	Katsayı	St. Hata	t	P
ENF	0.064***	0.008	8.17	0.004
DOLAYSIZ	-0.182***	0.026	-6.92	0.006
DOLAYLI	0.231*	0.074	3.11	0.053
GÜMRÜKVER	-0.098***	0.005	-18.21	0.000
KDV	-0.394**	0.077	-5.13	0.014
BÜTCEACIK	0.0001*	3.8E-05	3.09	0.054

\* \*\*:01 anlamlılık düzeyinde anlamlı

\* \*:05 anlamlılık düzeyinde anlamlı

\* :.10 anlamlılık düzeyinde anlamlı

Tablo 6'da gelir eşitsizliğinin kısa dönem tahminleri verilmiştir. Görüldüğü üzere tüm değişkenler anlamlıdır. Bu durum gelir eşitsizliği üzerinde birden çok parametrenin etkili olduğunu gösterir. Özellikle gelir eşitsizliğinin bir dönem gecikmeli değerinin anlamlı olması; geçmiş dönemlerin gelir eşitsizliği üzerinde etkisi olduğunu gösterir. Yani gelir eşitsizliğinin cari değeri bir önceki dönemin gelir eşitsizliğine bağlıdır. Eşbütünleşik değişkenlerin dengeden sapmalarını belirten hata terimi katsayısı (Ect-1) beklendiği gibi negatif ve anlamlı çıkmıştır. Değerin -1'den küçük olması dengesizliğin çok hızlı ortadan kalkacağını ifade eder. Sayısal olarak ifade etmek gerekirse; şokların ortadan kalkma hızı  $1 / 1.947 \approx 0.513$  olarak hesaplanmıştır. Bu da 6 ay gibi çok kısa bir süreden sonra dengesizliğin ortadan kalkacağı anlamına gelir.

**Tablo 6: Kısa Dönem Tahmin Sonuçları**

Bağımlı değişken: $\hat{GİNİ}_t$	Katsayı	St. Hata	t	P
$\hat{GİNİ}_{t-1}$	0.363***	0.037	9.916	0.002
AENF	0.058***	0.003	16.724	0.001
$ENF_{t-1}$	0.016***	0.003	5.757	0.010
DOLAYSIZ	-0.878***	0.062	-14.129	0.001
$DOLAYSIZ_{t-1}$	0.609***	0.048	12.597	0.001
$DOLAYSIZ_{t-2}$	1.672***	0.086	19.327	0.000
DOLAYLI	-0.845***	0.093	-9.055	0.003
$DOLAYLI_{t-1}$	0.449**	0.085	5.266	0.013
$DOLAYLI_{t-2}$	2.741***	0.150	18.267	0.000
GÜMRÜKVER	0.172***	0.011	15.548	0.001
$GÜMRÜKVER_{t-1}$	0.345***	0.014	25.380	0.000
$GÜMRÜKVER_{t-2}$	0.151***	0.007	20.213	0.000
KDV	-0.343***	0.022	-15.515	0.001
$KDV_{t-1}$	0.384***	0.023	16.535	0.001
$KDV_{t-2}$	-0.097**	0.020	-4.769	0.018
BÜTCE ACİK	0.000***	0.000	-11.793	0.001
$BÜTCE ACİK_{t-1}$	0.000***	0.000	7.111	0.006
$E_{ct-1}$	-1.947***	0.078	-25.112	0.000

\*\*\*:.01 anlamlılık düzeyinde anlamlı

\*\*:.05 anlamlılık düzeyinde anlamlı

\*:.10 anlamlılık düzeyinde anlamlı

Bölüm başında birim kök testi sonuçlarına değinilmişti. Aynı sebeplerden ötürü kişi başına düşen GSYİH için de ARDL yönteminin kullanılmasına karar verilmiştir. Kişi başına düşen ekonomik büyüme (GSYİH) ARDL model tahmini için gecikme uzunluğu maksimum 1 alınmıştır ve ARDL (2, 0, 0, 1, 0, 1, 0) modeli tahmin edilmiştir.

Tablo 7’de ARDL (2, 0, 0, 1, 0, 1, 0) model tahmin sonuçları verilmiştir. Bağımlı değişkenin kişi başına düşen ekonomik büyüme olarak alındığı modelde enflasyon, dolaylı vergilerin 1 yıllık gecikmesi ve gümrük vergileri istatistiksel olarak anlamlı iken diğer değişkenler anlamsız bulunmuştur. Analizin gerçekleştirilebilmesi için geçerli sonuçlar alınması gereken varsayım testleri, tanı testleri adı altında Tablo 7’de gösterilmiştir. Model normal dağılımlıdır ve serisel korelasyona, spesifikasyon hatalarına ve değişen varyans sorununa rastlanmamıştır.

Tablo 8’de seriler arasında uzun vadeli bir ilişkinin olup olmadığını test etmek için; Pesaran, Shin ve Smith (2001) tarafından önerilen sınır testi yaklaşımı sonuçları verilmiştir. Modelin genel anlamlılığını test eden F değeri-5.98 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan F değeri tüm anlamlılık düzeylerinden mutlak değerce daha büyük olduğu için eşbütünleşme yoktur önermesini sunan yokluk hipotezi reddedilir. Yani, seriler arasında uzun vadeli bir ilişkinin varlığı söz konusudur. Parametrelerin tek tek anlamlılığını ölçen t değeri ise-7.47 olarak bulunmuştur. Bu değer de mutlak değerce tüm anlamlılık değerlerinden daha büyük olduğu için yokluk hipotezi reddedilecek ve eşbütünleşmenin varlığından bahseden alternatif hipotez geçerli olacaktır. Sonuç olarak her iki test de seriler arasındaki uzun vadeli ilişkiyi onaylar.

Grafik 3. ve Grafik 4. kişi başına düşen GSYİH için sırasıyla CUSUM ve CUSUM of Squares grafiklerini gösterir. Modelin kararlılığını ölçen bu iki grafiğin sonuçlarına göre çizgiler güven aralığı içindedir. CUSUM çizgisinin güven aralığında olması; modelin katsayıları sabitliğini ve zamanla yapısal değişimler geçirmeyeceklerini vurgular. CUSUM of Squares çizgisinin güven aralığı içinde olması ise, kalıntıların varyansının sabit olduğunu ve kalıntıların dağılımında yapısal değişiklik olmadığını vurgular. Her iki test, modelin yapısal değişimlere dirençli olduğunu ve analizlerde kullanılabilirliğini; modelin iyi kurgulandığı ve parametrelerin istikrarlı olduğunu gösterir.



**Tablo 7:** ARDL (2, 0, 0, 1, 0, 1, 0) Model Tahmin Sonuçları

Bağımlı Değişken: GSYİH	Katsayı	St. Hata	t	P
GSYİH <sub>t-1</sub>	0.186	0.196	0.953	0.353
GSYİH <sub>t-2</sub>	0.157	0.154	1.020	0.321
ENF	-0.184**	0.081	-2.277	0.035
DOLAYSIZ	0.179	0.353	0.508	0.618
DOLAYLI	-0.081	0.649	-0.124	0.903
DOLAYLI <sub>t-1</sub>	2.640***	0.878	3.005	0.008
GÜMRÜKVER	0.295**	0.119	2.479	0.023
KDV	-0.577	0.585	-0.988	0.336
KDV <sub>t-1</sub>	-0.895	0.740	-1.209	0.242
BÜTCEACIK	0.000	0.000	0.805	0.431

R-squared=0.97, DW=2.08

Tanı Testleri:

Serisel Korelasyon (LM Test): F=0.35 (P=0.711)

Model Spesifikasyonu (Ramsey-RESET): F=1.69 (P=0.216)

Normallik (Jarque-Bera): JB=1.18 (P=0.554)

Değişen varyans (Breusch-Pagan-Godfrey): F=0.79 (P=0.637)

\* \*\*:01 anlamlılık düzeyinde anlamlı

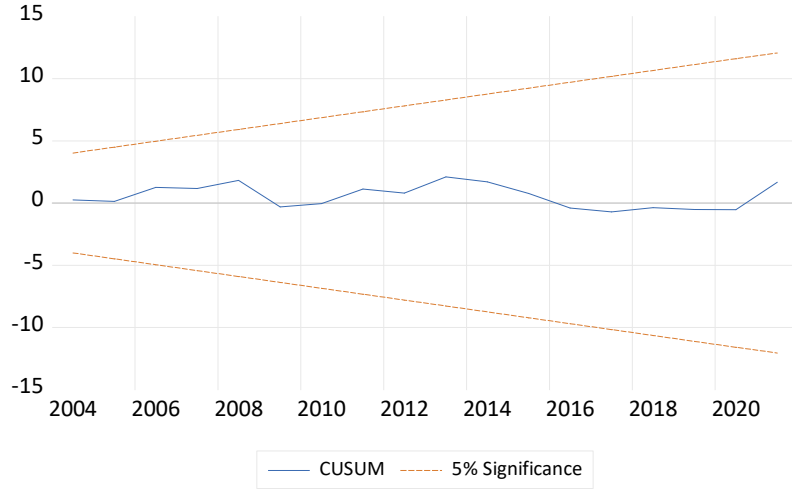
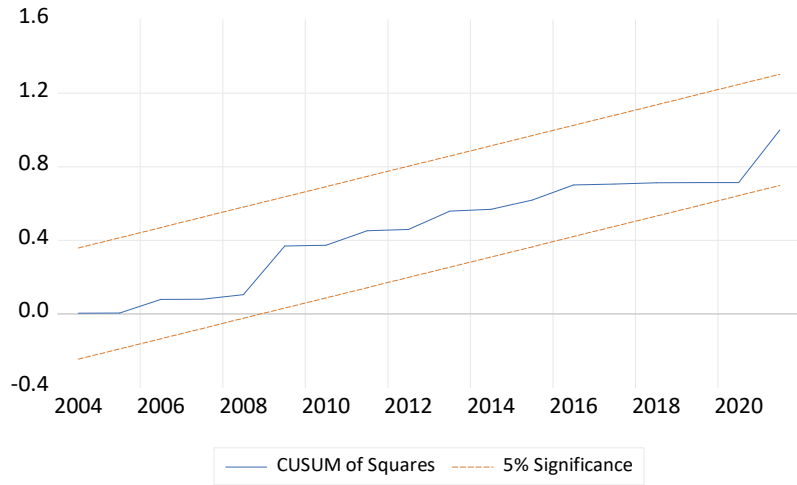
\* \*:05 anlamlılık düzeyinde anlamlı

\* :10 anlamlılık düzeyinde anlamlı

**Tablo 8:** Sınır Testi Sonuçları

$H_0$ : Eşbütünleşme yoktur.	A	I(0)	I(1)
F=5.98	10%	1.75	2.87
k=6	5%	2.04	3.24
	2.50%	2.32	3.59
	1%	2.66	4.05
	t=-7.47	10%	-1.62
	5%	-1.95	-4.04
	2.50%	-2.24	-4.34
	1%	-2.58	-4.67

Tablo 9’da Türkiye’nin kişi başına düşen GSYH’si yani ekonomik büyümesi ile uzun vadeli ilişki halinde olan değişkenlerin katsayıları verilmiştir. Sonuçlara göre enflasyon, dolaylı vergiler, gümrük vergileri ve KDV istatistiksel olarak anlamlı bulunurken, dolaysız vergiler ve bütçe açığı anlamsız bulunmuştur. İstatistiki olarak anlamlı değişkenlerin ekonomik büyümeye etkileri şöyledir; enflasyondaki %1’lik artış ekonomik büyümeyi %0.28 oranında azaltmıştır. Gümrük vergilerinde meydana gelecek %1’lik artış ise ekonomik büyümeyi %0.44 oranında artırmıştır. KDV’de uygulanacak %1’lik artış ekonomik büyümeyi %2.24 oranında azaltacaktır. Bu kendi artış değerinden daha büyük bir

**Grafik 3: CUSUM****Grafik 4: CUSUM of Squares****Tablo 9: Uzun Dönem Tahmin Sonuçları**

Bağımlı değişken: GSYİH	Katsayı	St. Hata	t	P
ENF	-0.280**	0.105	-2.67	0.016
DOLAYSIZ	0.273	0.518	0.53	0.604
DOLAYLI	3.897***	0.939	4.15	0.001
GÜMRÜKVER	0.449***	0.148	3.03	0.007
KDV	-2.241*	1.265	-1.77	0.093
BÜTCEACIK	0.0005	6.1E-04	0.82	0.421

\* \*\*:01 anlamlılık düzeyinde anlamlı

\* \*:05 anlamlılık düzeyinde anlamlı

\* :.10 anlamlılık düzeyinde anlamlı

azalma anlamına geleceği için büyüme hedefinde olan politika yapıcılar KDV'yi artırırken dikkatli olmalıdır. Dolaylı vergiler ise ekonomik büyüme ile uzun vadede doğru orantılı bir ilişki içerisinde. Dolaylı vergilerde meydana gelecek %1'lik artış ekonomik büyümeyi %3.89 oranında artıracaktır. Bu da kendi artışından çok daha büyük bir artıştır. Dolaysız vergilerde bütçe açığı da ekonomik büyüme ile doğru orantılı bir ilişki içerisinde ancak bu ilişkiler istatistiksel olarak anlamsızdır. Bütçe açığının katsayısının 0 olmasından dolayı, ilişki istatistiksel olarak anlamlı olsaydı dahi önemli bir etkiden söz edilemeyecekti.

**Tablo 10: Kısa Dönem Tahmin Sonuçları**

Bağımlı değişken: GSYİH	Katsayı	St. Hata	t	P
GSYİH <sub>t-1</sub>	-0.157	0.116	-1.350	0.194
DOLAYLI	-0.081	0.450	-0.179	0.860
KDV	-0.577	0.345	-1.675	0.111
Ect-1	-0.657***	0.088	-7.471	0.000

\*\*\*:01 anlamlılık düzeyinde anlamlı

\*\*:05 anlamlılık düzeyinde anlamlı

\*:10 anlamlılık düzeyinde anlamlı

Tablo 10'da kişi başına düşen ekonomik büyümeye ait kısa dönem tahminleri verilmiştir. Görüldüğü üzere tüm değişkenler istatistiksel olarak anlamsızdır. Eşbütünlük değişkenlerin dengeden sapmalarının denge durumuna geri dönüşünü hesaplamaya yarayan hata terimi katsayısı (Ect-1) beklendiği gibi negatif ve anlamlıdır. Bu model için her yıl dengeden sapmaların %65.7'si düzelmektedir ve kısa dönemde meydana gelecek dengeden sapmalar, 1.52 yıl sonra düzelecek ve uzun dönem dengesini yakalayacaktır.

### 5.3. Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Türkiye için tahmin edilen modelde gelir dağılımının belirleyeni araştırılırken kullanılan değişkenler; dolaylı vergiler, dolaysız vergiler, enflasyon, gümrük vergileri, katma değer vergisi, bütçe açığı ve GİNİ katsayısıdır. Çalışmada "bu değişkenler gelir dağılımını nasıl etkiliyor" sorusunun analizi yapılmıştır. Dolaylı vergilerin büyüme üzerindeki etkilerini tespit etmek için, bağımsız değişkenlerin aynı olduğu ancak bağımlı değişkenin kişi başına düşen GSYH olarak alındığı bir ekonomik büyüme modeli uygulanmıştır. Dolaylı vergilerin, gelir eşitsizliği ve ekonomik büyüme üzerindeki etkisi araştırılırken KDV ve gümrük vergileri yardımcı değişken olarak modele ayrı ayrı eklenmiştir. Burada dolaylı vergilerin toplam etkisinin yanı sıra dolaylı vergilerin ayrı ayrı etkilerini irdelemek hedeflenmiştir. ÖTV gibi diğer dolaylı vergiler, çalışmanın uygulandığı dönem içerisinde verilerinin bulunmaması ve/veya eksik olması nedeniyle modele eklenememiştir.

Daha önce yapılan çalışmalar ve analizler incelendiğinde gelir dağılımını etkileyen değişkenlerin ne yönde bir etkisi olduğu konusunda henüz ortak bir kaniya varıldığını söylemek mümkün değildir. Hem teorik hem de ampirik çalışmalarda farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Burada farklı sonuçlar çıkmasının temelinde, çalışmalarda ele alınan ülkeler ve ekonomik yapısı, ele alınan dönemin koşulları, sosyal yapısı gibi pek çok etken bulunmaktadır.

Çalışmada elde edilen analiz sonuçlarına göre;

- Enflasyon oranı eşitsizliği artırır, büyümeyi azaltır. Bilindiği gibi enflasyon gelir dağılımını etkileyen unsurlardan bir tanesidir. Enflasyonun artması durumunda, düşük gelirli kesimin satın alma gücünde bir düşüş yaratacak ve aynı zamanda düşük gelirli bireylere yapılan yardımda yetersiz kalarak, yüksek gelirli kesim ile düşük gelirli gelir arasındaki gelir farkını arttıracaktır. Diğer yandan enflasyon, faiz oranlarının yükselmesine sebep olabilmektedir. Bu durumda faiz zengin kesime dolaylı yoldan bir getiri sağlarken, zengin ve yoksul kesim arasındaki farkın açılmasına sebep olacaktır. Enflasyon nedeniyle asgari ücretin reel değerindeki düşüşte gelir dağılımındaki adaletsizliği arttırmaktadır. Enflasyon ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki ise literatürde yapılan çalışmalarda farklılık göstermektedir. Çalışmamızda enflasyon oranının büyümeyi azalttığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonucu Fischer'ın görüşüyle açıklayacak olursak; yüksek enflasyon, devletin etkin bir makroekonomik politika sağlayamadığını ve ekonomide etkinliği kaybettiğini bunun sonucunda da enflasyon ve ekonomik büyüme arasında ters oranlı bir ilişki olduğunu savunmaktadır (Berber ve Artan, 2004, s.4). Çalışmanın bu sonucu, literatürdeki Dişbudak ve Süslü (2007)'nin çalışmasıyla benzerlik göstermektedir.

- Çalışmanın uzun dönem tahmin sonuçlarına göre; Dolaysız vergilerdeki artış eşitsizliği azaltırken büyüme üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Dolaysız vergilerin, mükellefin ödeme gücünü dikkate alması, yansıtılmaması, artan oranlı tarife, vergi muafiyet ve istisnaların uygulanabilirliği bakımından gelir eşitsizliğini azalttığı genel kabul görmüştür. Ekonomik büyüme açısından ise, dolaysız vergilerin gelirleri ve buna bağlı olarak toplam talebi düşürmesinden dolayı genel olarak ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediği savunulmaktadır. Bu çalışmada göre ise dolaysız vergilerin büyüme üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın bu sonucu literatürdeki Güldal ve İnal (2021), Hazman, Yayla ve Karamıklı (2021), Tuncer ve Demirtaş (2021), Eser ve Genç (2019), Demirgil (2019) ve Polat (2021)'in çalışmalarından farklılık göstermektedir.
- Dolaylı vergiler eşitsizliği artırır, büyümeyi de artırır. Dolaylı vergiler, bireylerin ödeme gücünü dikkate almaması yani geliri düşük olan bireylerin de yüksek olan bireylerin de aynı vergiyi ödemesi, yansıtılması kolay olması gibi nedenlerle gelir dağılımını olumsuz etkilediği düşüncesi literatürde de kabul görmektedir. Ekonomik büyüme açısından, dolaylı vergiler harcamalar üzerinden alındığı için bireylerin vergiden kaçınmak amacıyla tüketimlerinin azalmasını, buna bağlı olarak tasarrufların ve yatırımların arttırılmasını sağlayarak ekonomik büyümeyi olumlu etkilemektedir. Çalışmanın bu sonucu literatürde Karabulut (2020), Martinez ve ark. (2012), Şener (2020)'in çalışmaları ile benzerlik göstermektedir.
- Gümrük vergileri eşitsizliği azaltırken büyümeyi artırır. Liberal iktisatçılar uluslararası ticarete serbestliğin, dünya üretimini arttıracığını savunmuşlardır (Bulutoglu, 2004, s.270). Dış ticarete liberal uygulamaların yaygınlaştığı gümrük duvarlarının kaldırıldığı bu dönemde büyüme ve gelir eşitsizliği olumlu etkilenmiş görünmektedir.
- KDV eşitsizliği azaltır, büyümeyi de azaltır. Literatür de katma değer vergisinin gelir eşitsizliğini arttırdığı görüşü hâkim olsa da KDV'nin gelir dağılımını olumlu etkileyeceği durumlarda mevcuttur. Öncelikle, Türkiye'de olduğu gibi düşük gelirli kesimlerin bütçelerinde önemli yer tutan zorunlu tüketim malları için düşük vergi oranları yapısı kullanılarak gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkiler azaltılabilmektedir. Ayrıca katma değer vergisi gelirleri sağlık, eğitim, düşük gelirli bireylere sosyal yardımlar gibi faktörler için kullanılırsa düşük gelirli bireylerin hayat standartlarını düzeltmeye katkı sağlar ya da işsizlikle mücadele politikaları için kullanılırsa düşük gelirli bireyler için istihdama katkı sağlayarak, KDV tahsilatı ile harcama artışı arasında çok kısa bir zaman olması vergilerin hemen harcama/hizmet olarak vatandaşa dönmesinden dolayı da eşitsizliği azaltmaya faydalı olur. Ekonomik büyüme açısından ise, katma değer vergisindeki artış, tüketimleri azaltıp toplam talepte azalmaya neden olarak ekonomik büyümeyi olumsuz etkilemektedir. Diğer bir etkisi de finansal piyasalar üzerindedir. Vergi yükünün artması para piyasalarındaki fonların azalmasına ve faiz oranlarının yükselmesine neden olup, yatırım oranları ile milli gelir oranlarını olumsuz etkileyerek ekonomik büyümenin azalmasına neden olmaktadır (Sağdıç ve Aydın, 2021, s.29).
- Bütçe açığı eşitsizliği artırır ancak büyüme üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi bulunmamıştır. Ekonomide bütçenin açık vermesi durumunda borçlanma ya da para basarak finanse edilmektedir. Bütçe açığının para basarak finanse edilmesi ekonomide enflasyonist ortama neden olarak reel gelirlerin aşınmasına sebep olmaktadır. Böyle bir durumda her kesim aynı etkiyi almayıp sabit gelirli aleyhine gelir dağılımı olumsuz etkilenecektir. Borçlanma ile finansmanında ise borçlanma zengin kesimden sağlanacağı için borcun geri ödemesinde de yine bu kesim faiz geliri elde ederek gelir eşitsizliğinin artmasına neden olmaktadır (Şimşek, 2000, s.69).

## 6. Sonuç

1980'li yıllardan itibaren artmaya başlayan gelir dağılımı eşitsizliğine, devletler maliye politikası araçlarını kullanarak müdahale edebilmektedir. Bu araçlar kamu harcamaları ve vergilerdir. Vergiler 1930'lu yıllara kadar yalnızca finansman kaynağı olarak görülmekteydi. Müdahaleci devlet anlayışının öne çıkması ile vergilerin bu esas amacının yanına bir de gelir dağılımında adalet eklenmiştir. Vergiler aracılığıyla gelir dağılımına müdahalede verginin türü, yapısı, payı gibi unsurlar önemlidir. Bu nedenle dolaysız vergilerin, ödeme gücünü dikkate alması, artan oranlı yapıda olması, yansıtılmasının zor olması gibi nedenlerle gelir dağılımını olumlu etkilediği görüşü yaygındır. Dolaylı vergilerin ise ödeme gücünü dikkate almaması, yansıtılmasının kolay olması gibi özelliklerinden dolayı gelir dağılımında adaleti olumsuz etkilediği görüşü vardır.

Çalışmanın amacı Türkiye ekonomisinde dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisini en güncel verilerle inceleyerek literatürdeki çalışmalara katkı sağlamaktır. Çalışmada kullanılacak yöntemi tespit etmek için değişkenlere öncelikle ADF birim kök testi, DF-GLS birim kök testi ve Phillips-Perron birim kök testi olmak üzere 3 farklı birim kök testi uygulanmıştır. Burada amaç, farklı test istatistikleri kullanarak sonuçlar elde eden farklı birim kök testleriyle, sonuçları daha güvenilir şekilde ele almaktır. Birim kök testlerinden elde edilen sonuçlar neticesinde değişkenlerin

hem I(1) hem de I(0) düzeyinde durağan olması, çalışmada kullanılacak yöntemin ARDL sınır testi yaklaşımı olarak belirlenmesine neden olmuştur. Çalışmada kullanılacak yöntem karar verildikten sonra, hem gelir eşitsizliği modeli hem de ekonomik büyüme modelinde kullanılacak ARDL sınır testi yaklaşımı için gerekli olan varsayımlar irdelenmiştir. Her iki modele de; serisel korelasyon için LM testi, model spesifikasyonlarını incelemek için Ramsey-RESET testi, normallik varsayımını sınamak için Jarque-Bera testi ve değişen varyans için Breusch-Pagan-Godfrey testi uygulanmıştır. Bu tanı testlerinin sonucunda kurulan modelin ARDL yöntemi varsayımlarını karşıladığı görülmüştür. Yani her iki model için de bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasında doğru bir ilişki kurulduğu ve modelde eksik ya da gereksiz bağımsız değişken olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır. Tanı testlerinin ardından, ARDL yöntemi uygulanabilmesi için bir başka kriter olan serilerin eşbütünlük olma durumu Pesaran, Shin ve Smith (2001) tarafından önerilen sınır testi yaklaşımı ile test edilmiştir. Çalışmada kullanılan her iki model için de serilerin eşbütünlük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. ARDL sınır yaklaşımı yöntemini kullanmak için kurulan modellerin uygun olduğunun test edilmesi ve modellerin eşbütünlük olma şartını da karşılaması sonucunda ise her iki model için ARDL sınır yaklaşımı kullanılarak kısa ve uzun dönem tahmin sonuçları test edilmiştir. Çalışmada kullanılan modeller; bağımlı değişkenin gelir eşitsizliği olduğu ve bağımsız değişkenlerin dolaylı vergiler, dolaysız vergiler, enflasyon, gümrük vergileri, KDV ve bütçe açığı olduğu ilk model ile bağımsız değişkenlerin aynı olduğu ancak bağımlı değişkenin kişi başına düşen GSYİH olarak alındığı ekonomik büyüme modelidir.

Çalışmada literatürde genellikle kabul gören dolaylı vergilerin gelir dağılımını olumsuz etkilediği, dolaylı vergilerin GSMH'ya oranında meydana gelecek %1'lik artışın gelir eşitsizliğini %0.23 oranında artıracığı sonucuna varılmıştır. Dolaylı vergilerde meydana gelecek %1'lik artışın ise ekonomik büyümeyi %3.89 oranında artıracığı sonucuna ulaşılması dikkat çekicidir. Burada hükümetin vergi politikası ve uygulama şekli üzerinde durulmalıdır. Nitekim dolaylı vergilerden elde edilen ekonomik büyüme, faydalı ve eşit şekilde dağıtılmadığı takdirde ya da eşitsizliği azaltma hedefli hizmet yatırımlarında kullanılmadığı takdirde ve ekonomik büyümeden yüksek gelirli bireyler ve şirketler daha fazla yararlandığı takdirde, dolaylı vergilerin gelir eşitsizliği üzerinde olumsuz etki yaratması beklenebilir. Politika yapımcılar dolaylı vergiler üzerinde düzenleme yaparken ekonomik büyümeye olan güçlü olumlu etkisini göz önünde bulundurmalı ancak bu vergileri gelir eşitsizliğini hafifletici yatırımlar yaparak kullanmaya özen göstermelidir.

Çalışmada dikkat çeken bir diğer önemli sonuç ise, KDV ve gümrük vergilerindeki artışın gelir eşitsizliği üzerinde olumlu etkileri olduğu sonucuna varılmasıdır. Bu durumda gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler yaratan dolaylı vergilerde, KDV ve gümrük vergisi dışındaki diğer vergilerin -veri yetersizliğinden dolayı çalışmaya dahil edilemeyen ÖTV gibi vergilerin- payı olabileceği düşünülebilir. Ayrıca gümrük vergisinin ekonomik büyüme üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu sonucu, gelir eşitsizliğini azaltma etkisi ile bağlantılı olabilir. Gümrük vergisinde meydana gelecek %1'lik artış gelir eşitsizliğini %0.09 oranında azaltırken, büyümeyi %0.45 oranında artırmaktadır. Sonuçlara bakıldığında gümrük vergilerindeki artışın gelir eşitsizliğini azalttığı, ancak çok küçük bir oranda azalttığı görülmektedir. Bu durumda dolaylı vergilerin düzenlemelerinde olduğu gibi, gümrük vergilerinde yapılacak düzenlemelerde de büyümeye olan olumlu etki göz önünde bulundurulmalı ancak gelir eşitsizliğini hafifletmeye yönelik harcamaların payı artırılmalıdır. Böylece gümrük vergilerinin, gelir eşitsizliğini azaltmadaki rolü artırılabilir. KDV'nin eşitsizlik ve büyüme üzerindeki etkileri de beklenmedik şekilde dikkat çekicidir. KDV'nin GSMH'daki payında %1'lik artış gelir eşitsizliğini %0.39 oranında azaltırken, büyümeyi %2.24 oranında azaltacaktır sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla çalışmada, dolaylı vergilerin toplamı söz konusu olduğunda tasarrufları vergi dışı bırakarak ekonomik büyümeye katkı sağlamasına dönük iktisadi yaklaşımlar geçerli iken KDV söz konusu olduğunda ekonomik büyüme üzerindeki olumsuz etkisinin oldukça büyük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Burada gelir eşitsizliğinin azalması durumu görüldüğü gibi olumlu olmayabilir. Bu durum, KDV'nin büyüme üzerindeki etkilerinin iyi analiz edilmesi gerektiğini göstermektedir. KDV artışından kaynaklı, maliyetlerin artması ve bireylerin tüketimini sınırlandırması karşısında işletmeler işten çıkarma ve maliyetleri azaltma yoluna gidebilir. Bu durumda ekonomik büyüme olumsuz etkilenmeyeceği gibi, işletmelerden çıkarılacak bireylerin, nispeten daha yüksek gelirli olması ve işten çıkarılması durumunda gelir eşitsizliğine azalma olarak yansiyabilir. Gelir eşitsizliğindeki gerileme olumlu olarak görülse de büyüme oranındaki azalmaya bağlı olarak bu daha büyük ve genel bir fakirleşme anlamına gelebilir. Burada KDV düzenlemeleri yapılırken gelir eşitsizliği üzerindeki etkisinden ziyade büyüme üzerindeki etkisi dikkate alınmalıdır.

Kurulan modeli desteklemesi amacıyla yardımcı değişken olarak dahil edilen dolaysız vergilerin büyüme ve gelir eşitsizliği üzerindeki etkilerine bakıldığında; dolaysız vergilerde meydana gelecek %1'lik artış gelir eşitsizliğini %0.18 oranında azaltır. Bu bulgu literatürdeki çalışmalarla uyumaktadır. Dolaysız vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisi ise istatistiksel olarak anlamsız bulunmuştur. Enflasyon oranında meydana gelecek %1'lik artış ise gelir eşitsizliğini %0.06 oranında artırırken, ekonomik büyümeyi %0.28 oranında azaltır. Her iki durum için de olumsuzluk yaratan enflasyonla mücadeleyi temel alan para politikalarının gelir dağılımını olumsuz etkilemeyen vergi politikaları ile entegre edilmesinin önemi aşikardır. Bütçe açığının etkilerine bakıldığında; büyüme üzerine etkisi



istatistiksel olarak anlamsız, gelir eşitsizliği üzerine etkisi ise olumlu ancak yok denecek kadar azdır. Bütçe açığının bu olumlu etkisini arttırmaya yönelik politikalar izlenmelidir.

**Etik Kurul Onayı:** Etik kurul onayı gerekmemektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız

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

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

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

**Ethics Committee Approval:** Ethics committee approval is not required.

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

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

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

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

#### Yazarların ORCID ID'leri / ORCID IDs of the authors

Büşra ÖZDEN	0009-0000-8049-2313
Hale BALSEVEN	0000-0001-9639-8903
Fulya ÇELEBİ	0000-0002-4725-8389

#### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Balseven, H. ve Tuğcu, C. T. (2017). Analyzing the effects of fiscal policy on income distribution: A comparison between developed and developing countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2), 377-383.
- Berber, M. ve Artan, S. (2004). Enflasyon ve ekonomik büyüme ilişkisi: Türkiye örneği. *Discussion Paper No.* 2004/21.
- Bilgiç, A. (2015). *Türkiye'de uygulanan vergilendirme politikalarının gelir dağılımı üzerindeki etkileri: 1990-2013 dönemi.* (Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Breusch, T. S., & Pagan, A. R. (1979). A simple test for heteroscedasticity and random coefficient variation. *Econometrica*, 47(5), 1287-1294.
- Bulutoğlu, K. (1988). *Kamu ekonomisine giriş* (8.bs). İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Bükey, A. M. ve Çetin, B. I. (2017). Türkiye'de gelir dağılımına etki eden faktörlerin en küçük kareler yöntemi ile analizi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 103-117.
- Caminada, K., & Goudswaard, K. (1999). Social policy and income distribution: An empirical analysis for the Netherland. *Leiden University Department of Economics Research Memorandum*, 1-33.
- Ciminelli, G., Ernst, E., Merola, R., & Giuliadori, M. (2019). Vergiye dayalı konsolidasyonun kompozisyonunun gelir eşitsizliği üzerindeki etkileri. *Avrupa Politik Ekonomi Dergisi*, 57, 107-124.
- Çetilkol, G. (2013). *Türk vergi sisteminin Avrupa Birliği vergi sistemine dolaylı vergiler bakımından uyumlaştırılması* (Doktora Tezi). DEÜ Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- Çoban, S. (2019). *Dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi: Türkiye analizi.* (Dönem Projesi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Demirgil, B. (2018). Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi: Ampirik bir çalışma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19(2), 118-131.
- Durak, S. ve Akalın, G. (2022). Türkiye'de gelir dağılımının belirleyicileri. *Anadolu İktisat ve İşletme Dergisi*, 6(2), 69-86.
- Dickey, D. A., & Fuller, W. A. (1979). Distribution of the estimators for autoregressive time series with a unit root. *Journal of the American Statistical Association*, 74, 427-431.
- Dişbudak, C. ve Süslü, B. (2007). Türkiye'de kişisel gelir dağılımını belirleyen makroekonomik faktörler. *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, 65, 1-23.
- Eser, L. Y. ve Genç, M. C. (2020). Gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi: OECD ülkeleri örneği. *Maliye Dergisi*, 178, 224-239.
- European Commission (2022). Taxation trends in the European Union.
- Güldal, T. ve İnal, V. (2021). Gelişmekte olan ve gelişmiş ülkelerde vergi politikalarının ekonomik büyüme ve gelir dağılımına etkileri. *Vergi*

- Raporu, (259), 99-125.
- Gülmeç, A. ve Altıntaş, N. (2015). Türkiye’de ticari açıklık ve enflasyonun gelir dağılımına etkisi: Ekonomik bir analiz. *Kafkas University. Faculty of Economics and Administrative Sciences. Journal*, 6(9), 31.
- Günel, T. (2019). Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin gelir dağılımına etkisi: Ekonometrik bir uygulama. *Journal of Yaşar University*, 14(55), 277-287.
- Hayrullahoğlu, B. ve Tüzün O. (2020). *The effect of taxes on income distribution: An analysis for Turkey and other selected OECD countries*. Proceedings of the Third Economics, Business and Organization Research (EBOR) Conference. 20-22 November 2020, Rome, Italy.
- Hazman, G. G., Yayla, Y. E. ve Karamıklı, A. (2021). AB ülkeleri ve Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi: panel veri analizi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 58(657), 9-31.
- İnal, V. (2020). *Vergi politikalarının ekonomik büyüme ve gelir dağılımı üzerindeki etkisi*. (Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Jarque, C. M., & Bera, A. K. (1987). A Test for normality of observations and regression residuals. *International Statistical Review / Revue Internationale de Statistique*, 55(2), 163-172.
- Karabulut, Ş. (2020). Impact of indirect taxes on income distribution. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(1), 92-100.
- Kanberoglu, Z. ve Arvas, M. (2014). Finansal kalkınma ve gelir eşitsizliği: Türkiye örneği, 1980-2012. *Sosyoekonomi*, 21(21).
- Karayılmazlar, E. ve Berk, E. (2017). Bütçe açığının, cari açık, ekonomik büyüme ve enflasyon üzerindeki etkileri: Türkiye örneği. *Pamukkale Journal of Eurasian Socioeconomic Studies*, 4(1), 26-36.
- Lee, Y., & Gordon, R. H. (2005). Tax structure and economic growth. *Journal of public economics*, 89(5-6), 1027-1043.
- Lord, I. (2021). Indirect tax: Definition, types & examples. Study.com: Business Lesson Plans. Retrieved from: <https://study.com/academy/lesson/indirect-tax-definition-types-examples.html>
- Lumbantobing, R. I. A., & Ichihashi, M. (2012). The effect of tax structure on economic growth and income inequality. *Hiroshima University: IDEC Discussion paper*, 1-26.
- Maina, A. W. (2017). The effect of consumption taxes on poverty and income inequality in Kenya. *International Journal of Accounting and Taxation*, 5(2), 56-82.
- Martinez Vazquez, J., Vulovic, V., & Liu, Y. (2009). Direct versus indirect taxation: Trends, theory and economic significance. *Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies*, 1-2.
- Menemencioğlu, G. (2004). *Katma değer vergisinin gelir dağılımına etkileri*. (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Mert, M., & Çağlar, A. E. (2019). Eviews ve Gauss uygulamalı zaman serileri analizi. Ankara: *Detay Yayıncılık*.
- Noyan, E. ve Avşarlıgil, N. (2017). Türkiye’de 1980 sonrası dönemde uygulanan dolaylı ve doğrudan vergi politikaları üzerinden müşevvik sorunun ekonometrik analizi. *Alanya Akademik Bakış*, 1(3), 49-59.
- O’Donoghue, C., Baldini, M. ve Mantovani, D. (2004). Modelling the redistributive impact of indirect taxes in Europe: An application of Euromod. *Working Paper*, No. EM7/01.
- Önder, İ. (2012). Katma değer vergisinin ekonomik etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (30).
- Örnek, İ. ve Elveren, A. Y. (2010). Trade liberalization and income inequality in Turkey: An empirical analysis. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(2), 62-70.
- Özden, B. (2023). *Dolaylı vergilerin gelir dağılımına etkisi: Türkiye ve seçilmiş ülkeler analizi*. (Yüksek Lisans Tezi). Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya
- Pesaran, M. H., Shin, Y., & Smith, R. J. (2001). Bounds testing approaches to the analysis of level relationships. *Journal of Applied Econometrics*, 16(3), 289-326.
- Pesaran, M. H., & Shin, Y. (1999). An autoregressive distributed-lag modelling approach to cointegration analysis. In Steinar Strøm (Ed.), *Econometrics and Economic Theory in the 20th Century: The Ragnar Frisch Centennial Symposium* (pp. 371-413). Cambridge: Cambridge University Press.
- Phillips, P. C. B., & Perron, P. (1988). Testing for a unit root in time series regression. *Biometrika*, 75(2), 335-346.
- Polat, M. A. (2021). Vergilendirme politikalarının gelir dağılımı üzerindeki etkileri: AB ülkeleri ve Türkiye için yeni nesil bir panel veri analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 12(29), 131-148.
- Sağdıç, E. N. ve Aydın, D. (2021). Dolaylı ve dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasındaki nedensellik ilişkisi: Türkiye örneği (2006-2018). *International Journal of Public Finance*, 6(1), 21-46.
- Savrul, B. K. ve Taşkın, A. (2020). Dolaylı ve dolaysız vergilerin Türkiye’deki gelir dağılımı üzerine etkileri. *Eurasian Academy of Sciences Social Sciences Journal*, 1-19.
- Snowdon, C. (2013). Aggressively regressive: the “sin taxes” that make the poor poorer. *Institute of Economic Affairs*, 8-9.
- Şener, N. B. (2020). *Dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerine etkisi: Panel veri analizi ile ülkeler arası bir karşılaştırma*. (Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şimşek, M. (2000). Bütçe açıklarının finansmanı ve ekonomik etkileri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (16), 49-73.
- Tunçer, M. ve Demirtaş, N. (2021). Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi: OECD ülkeleri için panel veri analizi. *Vergi Raporu*, (263), 241-253.

**Atıf Biçimi / How cite this article**

Ozden, B., Balseven, H., & Celebi, F. (2023). Dolaylı vergilerin gelir dağılımına etkisi: Türkiye üzerine ampirik bir analiz. *Maliye alışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 70, 84-104. [10.26650/mcd2023-1350457](https://doi.org/10.26650/mcd2023-1350457)

## Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Kuşaklar Teorisi Bağlamında Analizi

### Analysis of Tax Morale and Tax Awareness in the Context of Generations Theory

Mustafa TOPSAKAL<sup>1</sup> , Erdal GÜMÜŞ<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Doktora Öğrencisi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir, Türkiye

<sup>2</sup>Prof. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Eskişehir, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Erdal GÜMÜŞ

E-posta/E-mail : egumus25@gmail.com

#### ÖZ

Bu çalışmanın amacı kuşaklar teorisi bağlamında bireylerin, vergi ahlakını ve vergi bilincini etkileyen faktörler hakkında düşüncelerinin tespit edilmesidir. Bu doğrultuda anket yöntemi ile geliştirilen çeşitli önermeler Eskişehir ilinde yaşayan X, Y ve Z kuşaklarının oluşturduğu 430 katılımcıya yöneltilmiştir. Elde edilen veriler Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleri uygulanarak analiz edilmiştir. Araştırmada Z kuşağındaki katılımcıların, X ve Y kuşaklarındaki katılımcılara kıyasla farklı düşüncelere sahip oldukları tespit edilmiştir. Özellikle, vergi ödemenin kutsal bir görev, ahlak ve etik ile ilişkili olduğu ve vergi ödemenin vicdani rahatlık sağladığına yönelik düşüncelerde Z kuşağının en düşük, X kuşağının ise en yüksek ölçek ortalamasına sahip olduğu sonuçları elde edilmiştir. Ayrıca, dini inançlarına bağlı olanların vergilendirmeye daha iyi uyum sağlayabilecekleri düşüncesine katılmadıkları tespit edilmiştir. Katılımcılar, vergilendirmenin adil olmadığını değerlendirdiklerinde veya ekonomik sorunların yoğunlaştığı durumlarda vergi kaçırmanın normal bir davranış olarak görülebileceğini de ifade etmişlerdir. Bununla birlikte 15-24 yaş aralığındaki katılımcıların %60'ının gelecekte vergisini tam olarak ödemeyi düşündükleri ve gelecekte vergi kaçırma düşüncesine sahip olmadıkları sonuçları elde edilmiştir. Çalışmada elde edilen sonuçların vergi idaresine politika oluşturma açısından yol göstereceği, bu bağlamda vatandaşların vergi ahlaklarının ve vergi bilinçlerinin artırılmasında katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi ahlakı, vergi bilinci, X kuşağı, Y kuşağı, Z kuşağı

**JEL Kodu:** H20, H26, H30

#### ABSTRACT

Based on the context of generational theory, this study aimed to determine individual thoughts about factors affecting tax morale and tax awareness. In this context, participants living in Eskişehir and representing the X, Y, and Z generations responded to varied propositions delivered to them using the questionnaire method. The obtained data were analyzed using the Kruskal-Wallis and Mann-Whitney U tests. The findings revealed that the opinions of Generation Z participants differed from the views of Generations X and Y. In particular, Generation Z evinced the lowest scale average in perceiving the payment of taxes as a sacred moral and ethical duty and attaining moral comfort through the payment of taxes. The study further found that faithful adherents to religious beliefs do not perceive themselves as more capable of complying with taxation. Participants also stated that tax evasion may be viewed as a normal behavior when taxation is regarded as unfair or when economic problems intensify. Conversely, 60% of the participants in the 15–24 age range stated that they would consider paying their taxes in full and do not plan to evade taxes in the future. The study's results are expected to guide the policy-making efforts of the tax administration. In this context, the study will contribute to the enhancement of the tax morality and tax awareness of citizens.

**Keywords:** Tax morale, tax awareness, generation X, generation Y, generation Z

**JEL Code:** H20, H26, H30

Submitted / Başvuru : 19.06.2023

Revision Requested/  
Revizyon Talebi : 14.09.2023

Last Revision Received/  
Son Revizyon : 29.09.2023

Accepted/Kabul : 09.10.2023



This article is licensed  
under a Creative Commons  
Attribution-NonCommercial  
4.0  
International License (CC BY-NC 4.0)

## EXTENDED ABSTRACT

Taxes denote a significant source of a nation's income. Taxes are collected from real and legal persons within the framework of laws and regulatory practices determined by nations. In actuality, individuals may not always comply with the tax laws or practices established by their countries because individual attitudes and behaviors toward taxes vary and are influenced by diverse factors. The scholarly domains of tax morale and tax awareness examine the reasons underlying such divergences. In this context, tax morale pertains to individual attitudes and behaviors governing the declaration of incomes and the payment of taxes. Conversely, tax awareness concerns individual knowledge about the purposes of taxation, the subject matters and legal texts related to tax, and individual rights apropos taxes.

The analysis of the existing studies on tax morale and tax awareness reveals that scholars have attempted to measure the direction of the relationships between relevant factors to determine whether individuals exhibit high or low tax morale/tax awareness. The present study examines age-related tax morale and tax awareness because age is a factor accepted in the extant literature. However, unlike previously conducted studies, the present investigation utilizes the generational theory framework to evaluate the age factor in the context of tax morale/tax awareness. Therefore, it aims to determine the views of different age groups about factors affecting tax morale and tax awareness.

The data set required for the research was obtained using the survey method. The administered questionnaire comprised 28 propositions. An aggregate of 430 people residing in Eskisehir, Turkey, as of 2021, participated in the study. The respondents were classified according to their ages into groups designating Generations X, Y, and Z. The Kruskal–Wallis and Mann–Whitney U tests were applied to the obtained data to determine the differences between the three groups

The study results disclosed the effectiveness of certain characteristic generational features vis-à-vis specific issues about the development of tax morale and tax awareness. Significantly, Generation X participants believed that paying taxes was a sacred civic duty. Generation X participants also stated that the decision to pay or not pay taxes was related to an individual's moral level and commitment to religious views. Some Generation Y respondents supported these ideas, whereas some did not. Most Generation Z respondents disagreed with these views. Another notable result of this study concerned the effects of social media on tax morale and tax awareness. The answers recorded by the participants allowed the determination that social media, like other mass broadcasting organs, is significantly positioned to influence the tax morale and tax awareness of citizens. The opinions expressed by the participants revealed that the social environment also effectively influences tax morale and tax awareness. Interestingly, the participants thought that it was necessary to pay taxes but also stated that they could evade taxes in times of economic crisis or when the tax system was unfair. This result underscores the importance of a stable economy and a fair tax system in preventing tax evasion and increasing tax morale. The study also measured the general tax knowledge of Generation Z, specifically the participants aged between 15 and 17 years. The obtained results elucidated that Generation Z respondents residing in Eskisehir exhibited low tax awareness. Thus, individuals younger than 18 years could experience negative consequences because of exposure to false or subjective information obtained from their environment or other sources. In the future, experts must impart objective tax education to individuals aged below 18 years to ensure a society with high tax morale and tax awareness.

### 1. Giriş

Bireyler vergiye karşı tepkilerini çeşitli davranış biçimleri ile göstermektedirler. Literatürde bireylerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını açıklamaya çalışan vergi ahlakı ve vergi bilinci alanları bireyler üzerinde etkili olan çeşitli faktörleri incelemektedir. Faktörlerden birisi olan yaş faktörü, bireylerdeki yaş farklılıklarının vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerindeki olası etkilerine ilişkindir. Bu çalışmada ise yaş faktörü kuşaklar teorisi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu doğrultuda araştırmanın amacı farklı yaş gruplarındaki bireylerin, vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerinde etkili olan faktörler hakkındaki düşüncelerini tespit etmeye yöneliktir. Ayrıca kuşakların birbirleri hakkındaki düşüncelerinin, 15-17 yaş aralığındaki bireylerin vergi bilinci düzeylerinin ve Z kuşağının gelecekte vergiye karşı nasıl bir tutum içerisinde olacağına ilişkin çalışmanın diğer amaçlarıdır.

Araştırmada ihtiyaç duyulan veriler anket yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. Bu doğrultuda Eskişehir ili sınırları içerisinde ikamet eden ve X, Y ve Z kuşaklarını temsil eden 15-55 yaş aralığındaki 430 katılımcıya ulaşılmıştır. Araştırmada gruplar arası farklılıkların tespit edilebilmesi için Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleri kullanılmıştır. Araştırma ile kuşaklar teorisi çerçevesinde, vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerinde etkili olan faktörlerin etki derecesini bireylerin bu faktörlere yönelik düşünceleriyle bağdaştırarak incelemenin literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Araştırmanın sonuçlarına bağlı olarak bireylerin vergi ahlaklarının ve vergi bilinçlerinin gelişiminin sağlanması için farklı düşünce yapısına sahip kuşaklara yönelik politika önerilerinin geliştirilmesi ise çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.



Araştırma beş bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde vergi ahlakının, vergi bilincinin ve kuşaklar teorisinin kavramsal çerçevesine değinilecektir. İkinci bölümde vergi ahlakı ve vergi bilinci alanında yapılan literatürdeki ampirik çalışmalardan bahsedilecektir. Üçüncü bölümde araştırmanın amacına ve kullanılan yöntemlere yer verilecektir. Dördüncü bölümde ise ampirik araştırma sonucu elde edilen bulgular değerlendirilecektir ve son olarak sonuç bölümü ile çalışma tamamlanacaktır.

## 2. Kavramsal Çerçeve

### 2.1. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci

Literatürde vergi ahlakı kavramının çeşitli tanımlamalara sahip olduğu görülmektedir. Şen ve Sağbaşı (2016) vergi ahlakını, bireylerin “her türlü vergi ödevlerini kanunlara uygun ve tam olarak yerine getirmeleri” olarak tanımlamaktadırlar. Song ve Yarbrough (1978) ise bireylerin vergilerini ödedikleri sırada içinde buldukları tutum ve davranışlar bütünü olarak ifade etmektedirler. Torgler (2007) tarafından yapılan bir diğer tanımda ise vergi ahlakı, bireyin vergisel işlemlerini yerine getirme konusundaki içsel motivasyonu olarak ifade edilmektedir. İçsel motivasyon kavramı ise bireyin bir faaliyeti ya da bir işi yaptığı sırada aldığı haz, içinde bulunduğu psikolojik durum olarak tanımlanmaktadır (Gange ve Deci, 2005, s. 331).

Araştırma ile ilgili olan bir diğer kavram vergi bilinci kavramıdır. Vergi ahlakı kavramında olduğu gibi vergi bilinci kavramının da literatürde oldukça fazla tanıma sahip olduğu görülmektedir. Şen ve Sağbaşı (2016) vergi bilincini, bireylerin “verginin kamu hizmetlerinin finansmanı için alındığının farkında olmaları” olarak tanımlamaktadırlar. Uyanık (2019) ise literatürdeki vergi bilinci tanımının genel bir özetini, bireyin vergi ödemesi gerektiğinin farkında olması şeklinde açıklamaktadır. Bu tanımlara ek olarak vergi bilinci kavramının bireyin vergi kanunlarını, vergi mevzuatını, vergi uygulamalarını anlama düzeyi ve temel vergi bilgisi olarak da ifade edildiği görülmektedir (Paco ve Quezon, 2022, s. 6266).

Araştırmada vergi ahlakı ve vergi bilinci kuşaklar teorisi kapsamında incelendiğinden bir sonraki alt başlıkta kuşak kavramı ile ilgili tanımlara ve teorilere yer verilmiştir.

### 2.2. Kuşaklar Teorisi

Karl Mannheim *Das Problem der Generationen* adlı eserinde kuşak kavramını, belirli bir zamanda ve belirli bir yerde gerçekleşen tarihsel olaylar doğrultusunda olgunluğa erişen bireylerin oluşturduğu grup olarak tanımlamaktadır (Mannheim, 1952).

Strauss ve Howe (1991) ise geliştirdikleri ilgi çekici teoriler doğrultusunda kuşak kavramını, bireylerin şahit oldukları dönemlere ait tarihsel olaylar tarafından şekillendirilen arketiplerinin farklı karakterler oluşturması olarak ifade etmektedirler. Bu tanımda kullanılan arketip kelimesi kalıp, şablon veya örnek anlamlarına gelmektedir. Kuşak teorisi çerçevesinde ise arketip kelimesi bireylerin uzun dönemler boyunca karşılaştıkları benzer olaylar karşısında gösterdikleri tutum ve davranışların belirli bir süre sonra kalıplaşarak benzer tutum ve davranışlara dönüşmesini ve kuşaklar boyunca aktarılacak yinelenmesi durumunu ifade etmektedir. Strauss ve Howe’un (1997) bir diğer çalışması olan *Dördüncü Dönüş Teorisi* adlı eserde arketip döngüsü süreci detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Bu teoriye göre birçok ülkenin her dört kuşakta bir önemli olaylara veya değişikliklere şahitlik edeceği ve her dört kuşakta bir aynı arketiplerden oluşan bir döngünün oluşacağı öne sürülmektedir. Mevsimlere benzetilen ve 80 ile 100 yıllık bir süreci kapsayan bu döngü teorisi: Yükseliş (High) Dönemi – Peygamberler Arketipi, Uyanış (Awakening) Dönemi – Göçebeler Arketipi, Çözülme (Unraveling) Dönemi – Kahramanlar Arketipi ve Kriz (Crisis) Dönemi – Sanatçılar Arketipi olmak üzere dört dönemden oluşmaktadır.<sup>1</sup>

Strauss ve Howe tarafından öne sürülen teori doğrultusunda belirtilen dönemlerin ve arketiplerin hem tarihsel olaylarla hem de günümüzdeki kuşakların karakteristik özellikleriyle de uyduğu görülmektedir.<sup>2</sup>

## 3. Literatür Taraması

Vergi ahlakı ve vergi bilinci kavramlarının oluşumu ve gelişimi sırasında birçok içsel ve dışsal faktörler etkili olmaktadır. Bu faktörler demografik, ekonomik ve hukuki, sosyo-kültürel ve çevresel faktörler olmak üzere dört başlık altında incelenmektedir.

Demografik faktörler bireylerin kişisel özellikleri ile ilgili olan, yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, medeni ve mesleki

<sup>1</sup> Bkz. Strauss, W. & Howe, N. (1997). *The Fourth Turning: What the Cycles of History Tell Us About America's Next Rendezvous with Destiny*. New York: Broadway Books, s.8.

<sup>2</sup> Bkz. Topsakal, M. (2022). *Z Kuşağının Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci: Eskişehir İli Örneği* (Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, s.32-46.

durumlarını ifade etmektedir. Ekonomik ve hukuki faktörler ise iki alt başlıkta incelemektedir. Ekonomik faktörler bireylerin gelir düzeylerini, hissettikleri vergi yükünü, vergilemedeki adaleti ve kayıt dışı ekonomiyi ifade etmektedir. Hukuki faktörler ise daha çok vergi kanunları ile ilgili olan vergi mevzuatını, vergi oranlarını, vergi aflarını, vergi cezalarını ve yasal yaptırımları içermektedir. Sosyo-kültürel faktörler bireylerin içerisinde buldukları toplum hakkındaki düşüncelerini barındırmaktadır. Bu faktörler, bireylerin hükümete karşı duydukları güveni ve düşünceleri, ulusal gururlarını, vatandaşlık bilinçlerini ve dini inançları konusundaki görüşleriyle ilgilidir. Çevresel faktörler birey-birey veya birey-kamu arasında gerçekleşen ilişkiler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda birey ile vergi idaresi arasındaki ilişki, birey ve muhasebe meslek mensupları arasındaki ilişki ve birey ile diğer vatandaşlar arasındaki ilişki çevresel faktörleri oluşturmaktadır. Ayrıca, günümüzde televizyon, radyo ve gazete gibi iletişim araçlarının yerini almaya başlayan sosyal medya da çevresel faktörlerin arasında sayılabilmektedir.

Vergi ahlakının oluşumunda ve gelişiminde etkili olabilecek faktörlerden birisi olan yaş faktörü bireylerin gelişimleri sırasında yaşadıkları veya yaşamadıkları olayların süreç içerisinde kendilerinde oluşturduğu etkileri, bir olgunlaşma sürecini, bir düşünce değişimini yansıtmaktadır.

Yaş ile vergi ahlakı arasındaki ilişkide genel varsayım; yaşlı bireylerin elde ettikleri maddi ve manevi birikimlerini kaybetme riskini göze almamaları, genç bireylerin ise bu tarz bir birikime sahip olmamaları nedeniyle risk alabilecek kapasitede oldukları şeklindedir. Bir diğer ifadeyle, yaş ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Literatürde bu ilişki ile ilgili çeşitli sonuçların elde edildiği görülmektedir. Title (1980) yaşlı bireylerin devletin yaptırımlarına karşı gelme konusunda daha çekingen oldukları ve yaşlı bireylerin yıllar içerisinde kazandığı maddi mallar ve statüler nedeniyle vergi kaçırma maliyetini yüklenmeye teşebbüs etmeyeceklerini, bu nedenle de yaşlı bireylerin vergiye uyum göstereceklerini öne sürmektedir (Aktaran: Torgler, 2003, s. 53).

Vogel (1974) İsveç'te 1796 mükellefin katıldığı mülakat çalışmasında yaş ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğunu tespit etmiştir. Song ve Yarbrough (1978) ise nüfusu 34.000 olan ve 287 kişinin katıldığı anket çalışması ile Kuzey Karolina'daki bireylerde vergi ahlakı ve yaş arasında anlamlı bir korelasyon bulunmamasına rağmen 40 yaş altındaki bireyler ile 65 yaş üzerindeki bireylerde vergi ahlakı seviyesinin düşük olduğunu ileri sürmüşler. Clotfelter (1983) IRS'nin 1969 yılında uyguladığı Vergi Mükellefi Uyumu Ölçüm Programı (TCMP) anketinden elde edilen veriler aracılığıyla yaptığı çalışmada bireylerin yaşı ile vergi kaçırma eğilimleri arasında negatif bir ilişkinin olduğunu, genç bireylerin vergi kaçırma eğilimlerinin orta yaş ve yaşlılara göre daha düşük olduğunu sonucuna ulaşmıştır. Torgler ve Murphy (2004), Avustralya'da 1981-1995 yılları arasındaki WVS (Dünya Değerler Anketi) verileri kullanılarak hazırladıkları çalışmanın sonucunda yaş ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğunu tespit etmişler. Öncü araştırmalara ek olarak bazı araştırmalarda yaş ile vergi ahlakı arasında pozitif yönlü ilişkilerin olduğu (Cyan, Koumpias ve Martinez-Vazquez, 2016, s. 28; Dörrenberg ve Peichl, 2018, s. 3; Ergün, 2016, s.70; Slemrod, 1985, s. 237; Yurdakul, 2013) bazı araştırmalarda ise ilişkinin negatif yönlü olduğu da tespit edilmiştir (Ayas ve Saruç, 2015, s. 184; Sandalcı, 2015, s. 143). Ayrıca bazı araştırmalarda yaş ile vergi ahlakı arasında herhangi bir ilişkinin bulunmadığı sonucunun da elde edildiği görülmektedir (Can ve Duran, 2015, s. 62; Parlaungan, 2017, s. 187-188; Spicer ve Becker, 1980, s. 172-175; Tuay ve Güvenç, 2008, s. 141).

Vergi ahlakı ve vergi bilincinin önemi giderek artmakta ve buna paralel olarak son yıllarda bu alanda daha fazla araştırma yapıldığı görülmektedir. Bazı araştırmalarda kadınların daha yüksek vergi ahlakına sahip oldukları (Doerrenberg ve Peichl, 2018; Gökbunar, Selim ve Yanıkkaya, 2009; Torgler ve Valev, 2010; Vogel, 1974), eğitim düzeyinin vergi ahlakını pozitif yönde etkilediği (Daude, Guitierrez ve Melguizo, 2012; McGee, 2007; Parlaungan, 2016; Saruç ve Sağbaş, 2004; Song ve Yarbrough, 1978) görülmektedir.

Ekonomik ve hukuki faktörler ile vergi ahlakını araştıran pek çok çalışmada orta ve yüksek gelirli bireylerin daha yüksek vergi ahlakına sahip oldukları görülmektedir (Çelikkaya ve Gürbüz, 2008; Hızarcı ve Yiğit, 2023; Torgler ve Schaltegger, 2005). Diğer bazı araştırmalarda da adaletli bir vergi sisteminin vergi ahlakını pozitif yönde etkilediğine ilişkin sonuçlar elde edilmiştir (Alexander ve Orlic, 2022; Şahin ve Hatırlı, 2016). Adaletsiz bir vergi sisteminin ise vergi kaçırma eğilimini arttırabileceğini ifade eden çalışmalarda bulunmaktadır (Torgler, Demir, Macintyre ve Schaffner, 2008; Tuay ve Güvenç, 2008). Yapılan vergi aflarının vergi ahlakını olumsuz yönde etkilediğinin ifade edildiği çalışmalarda bulunmaktadır (Çelikkaya ve Gürbüz, 2006; Çiçek, 2006; Özgün ve Yüksel, 2017; Tuay ve Güvenç, 2008).

Sosyo-kültürel ve çevresel faktörler ile vergi ahlakını inceleyen pek çok çalışma da bulunmaktadır. Milli duyguları yüksek, hükümete ve kurumlarına güvenen bireylerin vergi ahlaklarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (Daude, Guitierrez ve Melguizo., 2013; Kondelaji, Sameti, Amiri ve Moayedfar, 2016; Leonardo ve Vazquez, 2016; Murphy, 2004; Sa, Martins ve Gomes, 2015; Scholz ve Lubell, 1998; Şahin ve Hatırlı, 2014). Vergi idaresi tarafından sunulan nitelikli hizmetlerin bireylerin vergi ahlaklarını olumlu yönde etkilediğine yönelik sonuçlara ulaşılmıştır (Feld ve Frey, 2002; Torgler ve Vazquez, 2009). Diğer vatandaşların tutum ve davranışlarının da vergi ahlaklarını etkilediği

görülmektedir (Scholl ve Lubell, 1998; Demir, 2008; Filippin, Fiorio ve Viviano, 2013; Serim, 2015; Özgün ve Yüksel, 2017). Bazı çalışmalarda da dini inancı yüksek vatandaşların vergi ahlaklarının da yüksek olduğunu ifade eden çalışmalarda bulunmaktadır (McGee, 2006; Torgler, 2006; Torgler ve Schaltegger, 2005; Vythelingum, Soondram ve Jugumath, 2017).

## 4. Amaç ve Yöntem

### 4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı bireyleri kuşak kavramı doğrultusunda belirli gruplara ayırarak, bireylerin vergi ahlakı ve vergi bilinci kavramlarının oluşumunda ve gelişiminde etkili olan faktörler hakkındaki düşüncelerini karşılaştırmalı bir şekilde analiz etmektedir. İlave olarak, kuşakların vergisel açıdan birbirleri hakkındaki düşünceleri ve Z kuşağının vergi uygulamalarına karşı gelecekteki olası tutum ve düşüncülerinin tespiti araştırmanın diğer amaçlarını oluşturmaktadır.

### 4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini Eskişehir ilinde ikamet eden 15-55 yaş aralığında bulunan 523.540 birey oluşturmaktadır. Bu sayı dikkate alındığında en az 384 bireyden oluşan örneklemin evreni temsil edeceği görülmektedir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2014, s. 50).

### 4.3. Anket Uygulaması

Araştırmada ihtiyaç duyulan veri seti 28 önermeden oluşan ve 5'li Likert ölçeği kullanılarak hazırlanan anket yöntemiyle elde edilmiştir. 25 önerme üç kuşak için aynı, 26, 27 ve 28 numaralı önermelerde üç kuşak (X, Y ve Z) için farklı ifadeler bulunmaktadır. Anket uygulaması kolayda örnekleme yöntemi kullanılarak gerek kapalı zarflar içerisinde gerekse çevrimiçi uygulamalar aracılığıyla katılımcılara yöneltilmiştir. 10 Mayıs - 30 Haziran 2021 tarihleri arasında gerçekleştirilen anket uygulaması sonucunda 430 katılımcıdan veri sağlanmıştır.

Bu çalışma Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler İnsan Araştırmaları Etik Kurulu Başkanlığından onay alınarak gerçekleştirilmiştir. Katılımcılardan bilgilendirilmiş onam alınmıştır.

### 4.4. Güvenilirlik (Cronbach's Alfa) ve Geçerlilik (Faktör Analizi) Testleri

Araştırmada içsel tutarlılığın ölçümünde yaygın olarak kullanılan Cronbach's Alfa katsayısı dikkate alınmıştır. Alfa katsayısı 0 ile 1 arası değerler almakta ve kabul edilebilir sınır değerinin 0,70 olarak belirlendiği görülmektedir (Coşkun, Yıldırım ve Altunışık, 2019, s. 124). Bu araştırmada hesaplanan Cronbach's Alfa katsayısı 0,846 olarak bulunmuştur ve kullanılan ölçeğin güvenilir olduğu tespit edilmiştir.

### 4.5. Faktör Analizi

Araştırmalarda kullanılacak olan ölçeklerin belirli bir geçerliliğe sahip olması gerekmektedir. Bu doğrultuda kullanılan faktör analizi birbiriyle ilişki içerisinde olduğu düşünülen çok sayıda değişkenlerin arasındaki ilişkinin yapısına dair ipuçları sağlamak amacıyla kullanılmaktadır (Coşkun ve ark., 2019, s. 261). Faktör analizi yapılmadan önce kullanılacak veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığını test etmek için uygulanan Kaiser-Meyer-Olkin (0,84) ve Barlett Küresellik testi (Sig. 0,00) sonuçları incelenmiştir ve veri setinin faktör analizine uygun olduğu tespit edilmiştir.

Direct Oblimin yöntemi kullanılarak yapılan Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) sonucunda: 25 önermeden oluşan veri seti 7 faktör altında dağılım göstermektedir. Önermelerin dağılımı sırasında faktör yükleri 0,4 ve üzeri oranlar dikkate alınarak dağılım gerçekleştirilmiştir. Faktör analizine göre bu çalışmada kullanılan ölçeğin geçerliliğe sahip olduğu anlaşılmaktadır.

### 4.6. Normallik Testi

Normallik testi araştırmalarda veri setinin hangi analiz yöntemine daha uygun olduğunu tespit etmek için kullanılmaktadır. Bu bağlamda verilerin normal dağılıp dağılmadığını tespit etmek için birkaç test bulunmaktadır. Bu araştırmada verilerin normal dağılıp dağılmadığını tespit etmek için birinci aşamada Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testi uygulanmıştır. İkinci aşamada ise Çarpıklık (Skewness) ve Baskınlık (Kurtosis) değerleri ve verilerin dağılımını gösteren çeşitli grafikler incelenmiştir.

Kolmogorov-Smirnov testleri sonucunda verilerin anlamlılık değerlerinin  $p < 0,05$ 'in altında olduğu tespit edilmiştir. İkinci aşamada verilerin Skewness ve Kurtosis değerlerinin normal dağılım değerlerinin dışında olduğu ve verilerin

dağılımının bulunduğu grafiklerde verilerin normal dağılım göstermediği tespit edilmiştir. Bu bağlamda normal dağılmadığı tespit edilen veri seti, parametrik olmayan analiz teknikleri kullanılarak incelenmiştir.

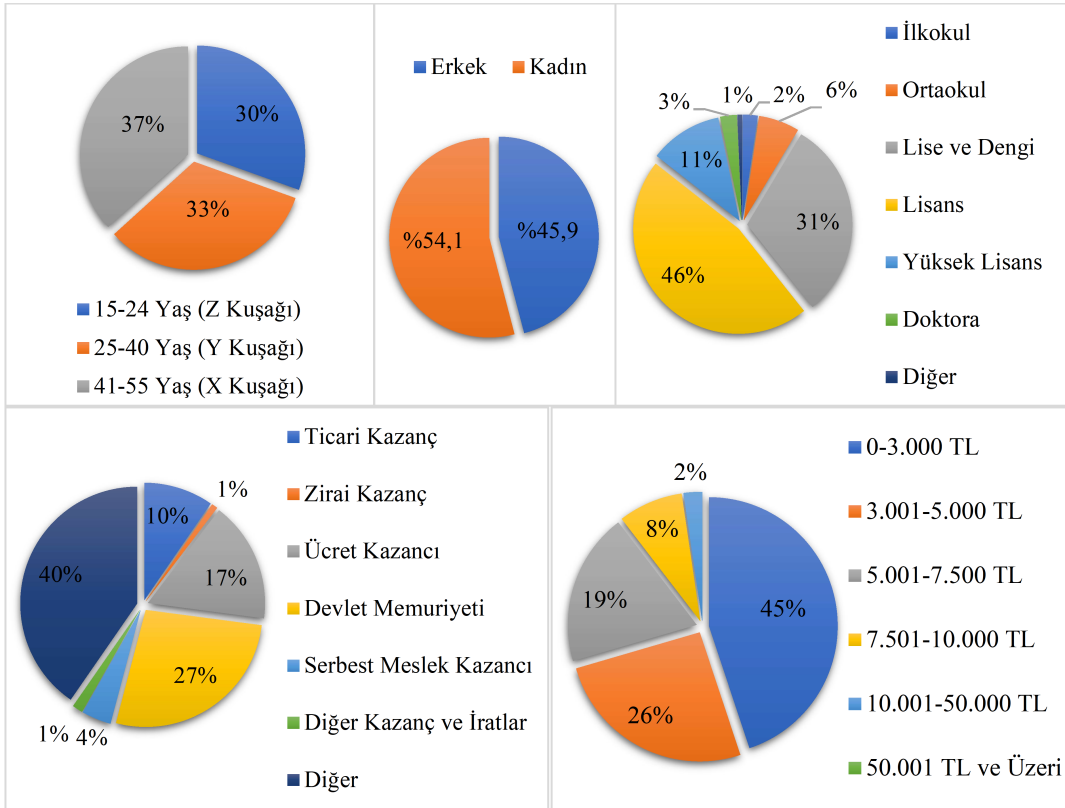
#### 4.7. Araştırmada Kullanılan Analiz Teknikleri

Anket uygulaması sonucunda katılımcılar belirli kuşak gruplarına ayrılmıştır ve elde edilen verilere önerme bazında Kruskal-Wallis Testi ile Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Anlamlılık düzeyinin  $p < 0,05$  ve  $p < 0,10$  olarak kabul edileceği testler sonucunda anlamlı farklılıkların bulunduğu önermeler çapraz tablolar aracılığıyla incelenmiştir.

#### 4.8. Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı

Katılımcıların demografik dağılımları Şekil 1’de yer almaktadır. Katılımcıların %30’unun 15-24 yaş aralığında, %33’ünün 25-40 yaş aralığında ve %37’sinin 41-55 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Katılımcıların %88’inin lise ve dengi üzerinde eğitim düzeyine sahip olduğu görülmektedir. Araştırmada bireylerin mesleki durumlarını belirlemek için Gelir Vergisi Kanunu’nda belirtilen 7 gelir unsuru baz alınmıştır. Buna ek olarak olası farklılıkların tespit edilmesi amacıyla devlet memuru ve diğer seçeneğini de (öğrenci, ev hanımı, emekli veya kendi isteğiyle çalışmayan) çoklu seçenekler arasında eklenmiştir. Bu doğrultuda katılımcıların %10’unun ticari kazanç elde ettiği, %1’inin zirai kazanç elde ettiği, %27’sinin devlet memuru olduğu, %17’sinin ücret kazancı elde ettiği ve %40’ının diğer seçeneğini işaretledikleri görülmektedir.

Şekil 1: Katılımcıların Demografik Dağılımları



Katılımcıların gelir dağılımına bakıldığında; %44,9’unun 0-3.000 TL arasında gelir elde ettiği görülmektedir<sup>3</sup>. Oranın yüksek olmasının nedeni, mesleki durumunu diğer olarak ifade eden katılımcılar arasında öğrenci, emekli, ev hanımı veya kendi isteğiyle çalışmayan bireylerin de bulunuyor olmasıdır.

<sup>3</sup> Araştırmada kullanılan veri seti 10 Mayıs 2021 ve 30 Haziran 2021 tarihleri arasında elde edilmiştir. Bu bağlamda 0-3.000 TL arasındaki gelir düzeyi ilgili dönemin net asgari ücreti olan 2.825,90 TL temel alınarak belirlenmiştir.

## 5. Bulgular

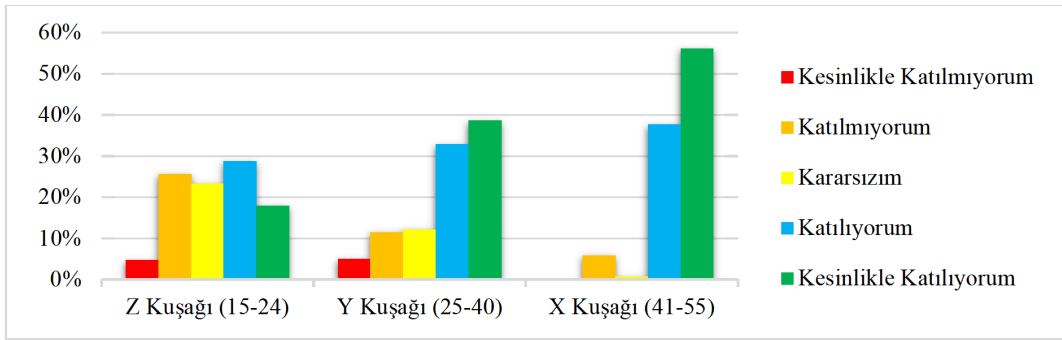
Ampirik araştırmada elde edilen verilere önerme bazında Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleri uygulanmıştır. Test sonuçları doğrultusunda veriler, kuşaklar arası anlamlı farklılıkların bulunduğu önermeler ve anlamlı farklılıkların bulunmadığı önermeler olmak üzere iki alt başlık halinde incelenmiştir.

### 5.1. Kuşaklar Arası Anlamlı Farklılıklarının Bulunduğu Önermeler

Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testleri sonucunda 25 önermenin 17'sinde kuşaklar arası anlamlı farklılıkların bulunduğu tespit edilmiştir. Bu doğrultuda X, Y ve Z kuşaklarının 5'li Likert ölçeği ile hazırlanan önermelere verdikleri yanıtlar yüzdelik bar grafiği kullanılarak grup bazında incelenmiştir.

Şekil 2'de katılımcıların "Vergi vermenin her vatandaş için kutsal bir görev olduğunu düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtlar bulunmaktadır.

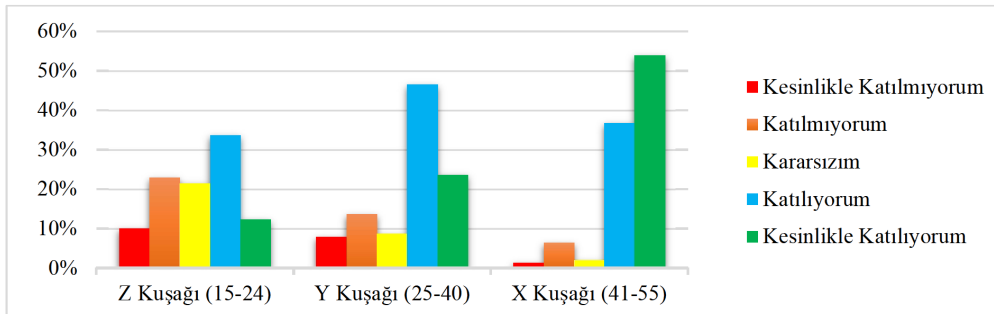
Şekil 2: Önerme 1



Kuşakların 1 numaralı önermeye verdikleri yanıtların dağılımında, X kuşağındaki katılımcıların %94'ü, Y kuşağındaki katılımcıların %70'i ve Z kuşağındaki katılımcıların %47'si vergi vermenin her vatandaş için kutsal bir görev olduğu düşüncesini desteklemektedir. Bununla birlikte Z kuşağındaki katılımcıların %30'unun, Y kuşağındaki katılımcıların %16'sının ve X kuşağındaki katılımcıların %6'sının vergi vermenin her vatandaş için kutsal bir görev olmadığını düşündükleri görülmektedir. Bu bağlamda yaştaki artışla birlikte bireylerin vergi vermenin her vatandaş için kutsal bir görev olduğuna yönelik düşüncelerinin de giderek arttığı görülmektedir. Bir diğer ifadeyle, 1 numaralı önermedeki ifade ile yaş değişkeni arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.

Şekil 3'te katılımcıların "Vergisini ödemeyen bir vatandaşın ahlaki değerler açısından zayıf olduğunu düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtlar bulunmaktadır.

Şekil 3: Önerme 2

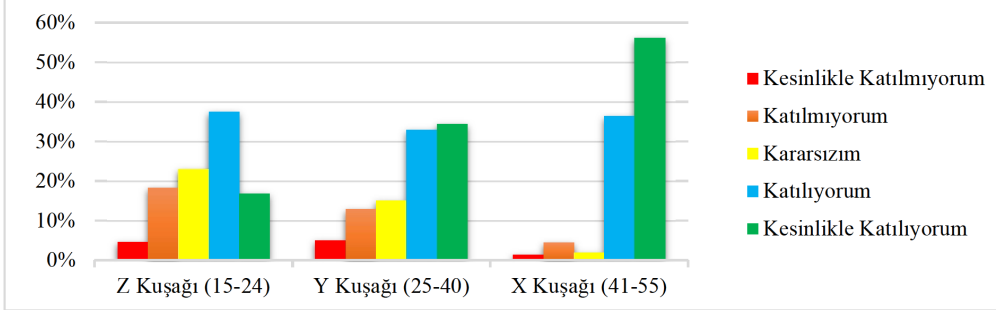


X kuşağındaki katılımcıların %90'ının, Y kuşağındaki katılımcıların %70'inin ve Z kuşağındaki katılımcıların %46'sının vergisini ödemeyen bir vatandaşın ahlaki değerler açısından zayıf olduğunu düşüncesini destekledikleri görülmektedir. Yaş değişkeni ile 2 numaralı önerme arasında pozitif yönlü bir ilişkinin varlığı görülmektedir. Z kuşağı kapsamındaki katılımcıların bu önermeyi en az destekleyen kuşak oldukları ve bu durum üzerinde önemle durulması gerekli görülmektedir.



Şekil 4'te katılımcıların “Vergisini tam olarak ödeyen bir vatandaşın vicdanen rahat edeceğini düşünüyorum”, önermesine verdikleri yanıtlar bulunmaktadır.

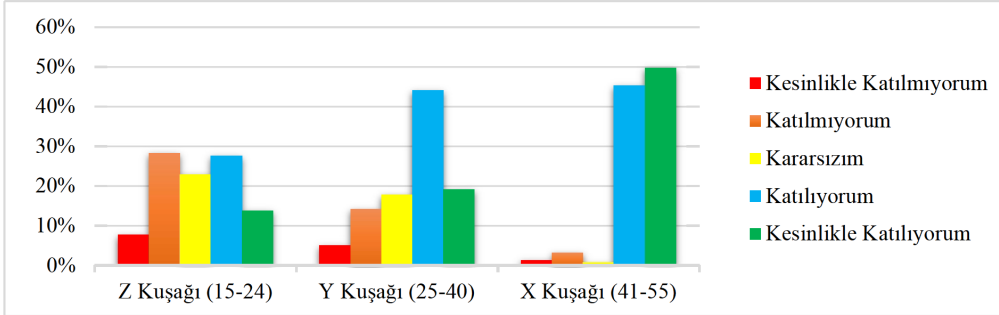
**Şekil 4: Önerme 3**



Vergisini tam olarak ödeyen bir vatandaşın vicdanen rahat edeceği düşüncesini katılımcıların büyük çoğunluğu desteklemektedir. X kuşağı %92, Y kuşağı %67 ve Z kuşağı %54'lük katılım oranına sahiptir. Bu durumda 3 numaralı önerme ile yaş değişkeni arasında pozitif yönlü bir ilişki söz edilebilmektedir.

Şekil 5'te katılımcıların “Vergi ödemenin etik değerlerle doğrudan ilgili olduğunu düşünüyorum”, önermesine verdikleri yanıtlar görülmektedir.

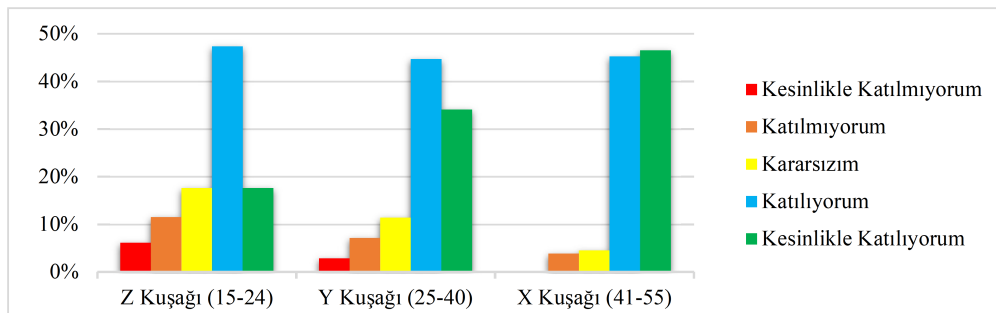
**Şekil 5: Önerme 4**



Verilen yanıtlarda X kuşağındaki katılımcıların %95'i, Y kuşağındaki katılımcıların %63'ü ve Z kuşağındaki katılımcıların %40'ı vergi vermenin etik değerlerle doğrudan ilişkili olduğunu düşündükleri görülmektedir. Bu bağlamda yaştaki artışla birlikte bireylerin vergi ödeme ile etik değerler arasında daha güçlü bir ilişki kurduğu öne sürülebilmektedir.

Şekil 6'da katılımcıların “Kamu hizmetlerinin karşılanması için vergilerin gerekli olduğunu düşünüyorum”, önermesine verilen yanıtlar bulunmaktadır.

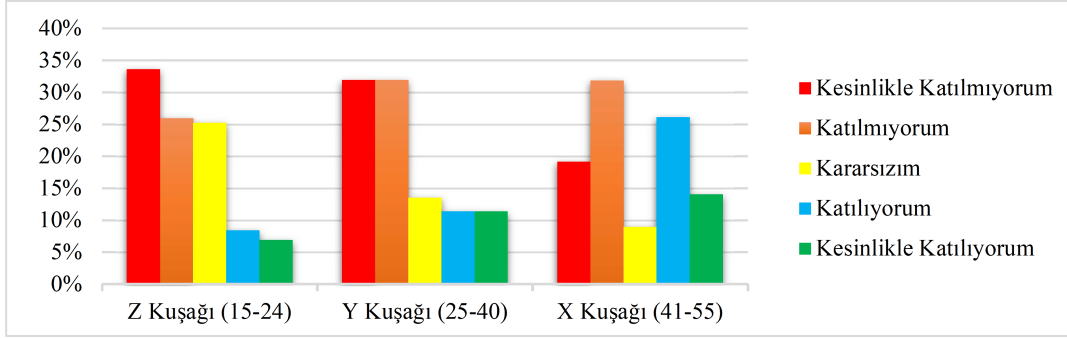
**Şekil 6: Önerme 6**



X kuşağındaki katılımcıların %91'inin, Y kuşağındaki katılımcıların %80'inin ve Z kuşağındaki katılımcıların %65'inin kamu hizmetlerinin karşılanması için vergilerin gerekli olduğunu düşündükleri görülmektedir. Bu bağlamda yaştaki artışla birlikte bireylerde vergilerin kamu hizmetlerinin karşılanması için gerekli olduğu düşüncesinin de arttığı ileri sürülebilmektedir. Şekle bakıldığında önermeye verilen katılım şiddetinin de yaşla birlikte artış gösterdiği görülmektedir.

Şekil 7'de katılımcıların 8 numaralı "Dini inançları kuvvetli bireylerin vergiye daha iyi uyum sağladıklarını düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtlar bulunmaktadır.

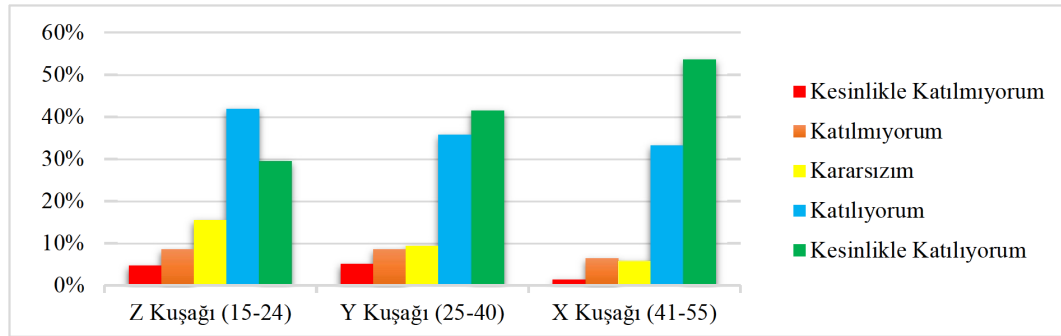
Şekil 7: Önerme 8



Verilen yanıtlar doğrultusunda genel olarak katılımcıların yarısından fazlasının (%58'i) dini inançları kuvvetli bireylerin vergiye daha iyi uyum sağladıkları düşüncesine katılmadıkları görülmektedir. Bu ifadeyi en az destekleyen %64'lük oranla Y kuşağıdır. İkinci sırada Z kuşağı (%60) ve üçüncü sırada X kuşağı (%50) gelmektedir. Bu ifadeye verilen yanıtlar doğrultusunda vergiye uyum ile dini inanç arasındaki ilişkinin zayıf olduğu tespit edilmiştir.

Şekil 8'e bakıldığında katılımcıların 9 numaralı "Vergi sorumluluğunu yerine getirmeyen bireylerin varlığının diğer bireylerin vergisel yükümlülüklerini de olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtlar görülmektedir.

Şekil 8: Önerme 9

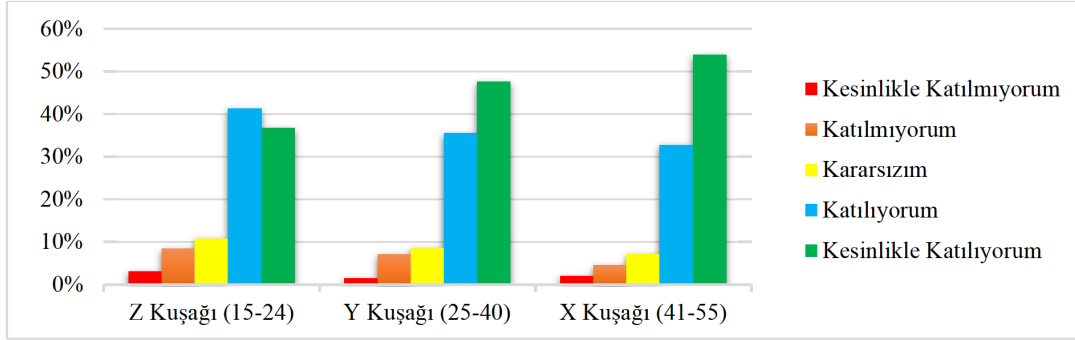


Katılımcıların %79'unun sosyal çevrelerinde vergi sorumluluklarını yerine getirmeyen bireylerin diğer bireyleri olumsuz yönde etkileyebileceklerini düşündükleri görülmektedir. Bu bağlamda sosyal çevrenin vergi ahlakını etkilediği öne sürülmektedir. Kuşaklar arası bir değerlendirme yapıldığında, Z kuşağındaki katılımcıların %70'inin, Y kuşağındaki katılımcıların %77'sinin ve X kuşağındaki katılımcıların %87'sinin 9 numaralı ifadeyi desteklediği, bir diğer ifadeyle, yaş değişkeni ile 9 numaralı ifade arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Yaş ilerledikçe deneyimler de daha kıymetli olmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergisel sorumluluklarını yerine getiren mükelleflerin çevrelerinde rol model olarak gösterilmesi yararlı görülebilir.

Şekil 9'da katılımcıların 10 numaralı "Vergi cezalarının uygulanabilirliği azaldıkça vergi kaçırma davranışında da artış olacağını düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtlar bulunmaktadır.

Katılımcıların %83'ünün vergi cezalarının uygulanabilirliği ve vergi kaçırma davranışı arasında kurdukları ilişkinin negatif yönlü olduğu, bir diğer ifadeyle, katılımcılar vergi cezalarındaki uygulanabilirlik arttıkça vergi kaçırma

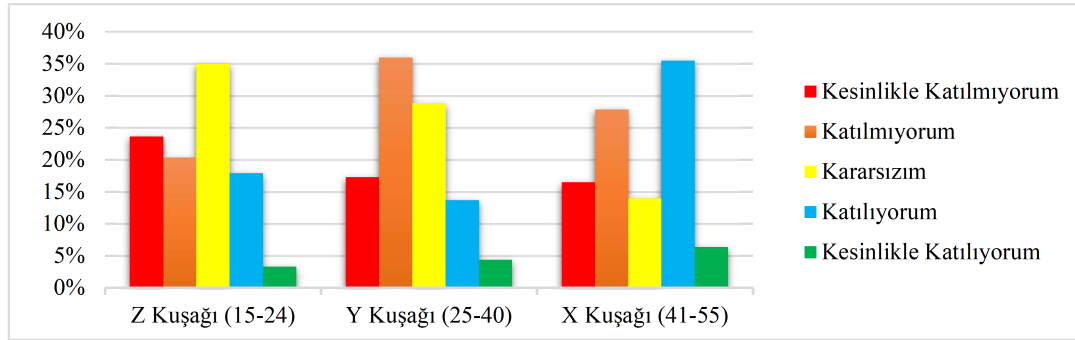
Şekil 9: Önerme 10



davranışının da azalacağını düşünmektedirler. Kuşaklar arası bir değerlendirme, Z kuşağındaki katılımcıların %78'i, Y kuşağındaki katılımcıların %83'ü ve X kuşağındaki katılımcıların %87'si 10 numaralı ifadeyi desteklemektedirler. Bu bağlamda 10 numaralı ifade ile yaş değişkeni arasında pozitif yönlü bir ilişkiden söz edilebilmektedir.

Şekil 10'da katılımcıların 13 numaralı "Hükümetlerin politikalarını benimseyen vergi mükelleflerinin vergisel sorumluluklarını tam olarak yerine getirdiklerini düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtlar gösterilmektedir.

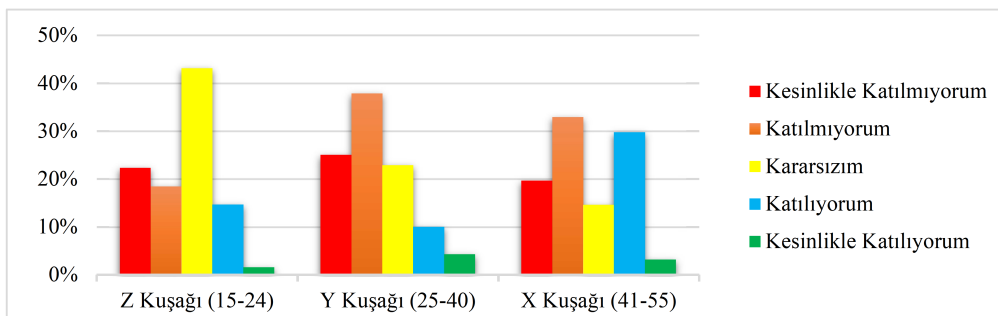
Şekil 10: Önerme 13



Z kuşağındaki katılımcıların %35'i, Y kuşağındaki katılımcıların %29'u ve X kuşağındaki katılımcıların %14'ü 13 numaralı ifade hakkında herhangi bir düşüncelerinin olmadığını belirtmişlerdir. Bununla birlikte %42'lik oranla X kuşağının hükümet politikalarını benimseyen mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirdiği düşüncesini en çok destekleyen kuşak olduğu görülmektedir. Y kuşağı ise %53'lük oranla bu ifadeye en çok katılmıyorum yanıtını veren kuşak olmaktadır. X ve Z kuşaklarında bu ifade %44'lük oranla desteklenmemektedir.

Şekil 11'de katılımcıların 16 numaralı "Ülkemizdeki eğitim sisteminin vergi farkındalığına yeterince yer verdiğini düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtların dağılımı bulunmaktadır.

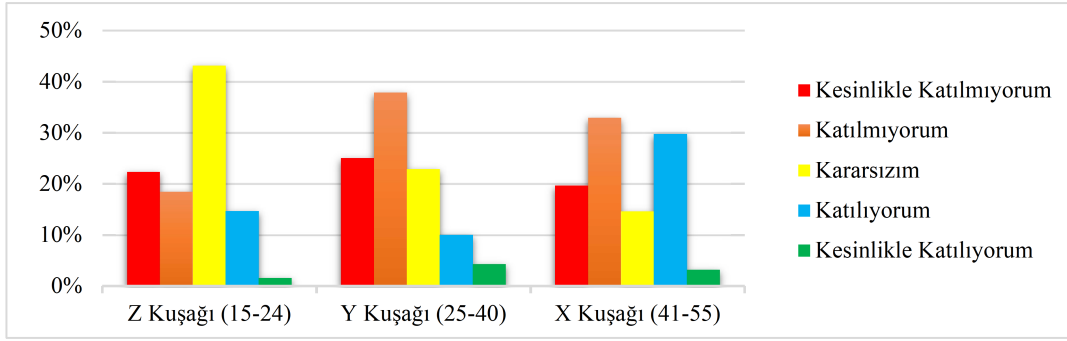
Şekil 11: Önerme 16



Bu önerme katılımcılar tarafından desteklenememiştir. Eğitim sürecinde vergi veya vergi ile ilgili temel bilgilerin yeteri düzeyde işlenmediğine işaret edilmektedir. Y kuşağındaki katılımcıların %77'sinin, Z kuşağındaki katılımcıların %68'inin ve X kuşağındaki katılımcıların %59'unun ülkemizdeki eğitim sisteminin vergi farkındalığını artırma konusunda yetersiz kaldığını düşündükleri görülmektedir.

Şekil 12'de katılımcıların 17 numaralı "Vatandaşların ihtiyaç duyduğu bilgileri vergi idaresinin yeterli düzeyde sağladığını düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtlar bulunmaktadır.

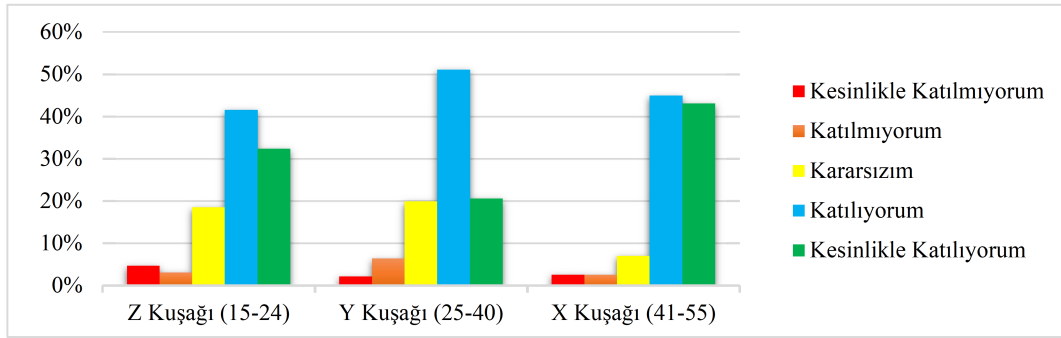
Şekil 12: Önerme 17



Z kuşağındaki katılımcıların %43'ünün, Y kuşağındaki katılımcıların %23'ünün ve X kuşağındaki katılımcıların %15'inin 17 numaralı ifadeye kararsızım yanıtını verdikleri görülmektedir. Katılımcılardaki kararsızlığın yaş ile birlikte giderek azalmasının nedenleri arasında yaştaki artışla birlikte vergi idaresinin performansı hakkında daha çok deneyim sahibi olunabileceğinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Bununla birlikte katılımcıların %68'i vergi idaresinin vatandaşların ihtiyaç duydukları bilgileri yeterli düzeyde sağlamadıklarını düşündükleri tespit edilmiştir. X kuşağının %33'lük oranla bu ifadeyi desteklediği görülmektedir.

Katılımcıların 18 numaralı "Vergi konusuna eğitim müfredatlarında daha fazla yer verilmesi ile vatandaşların vergi bilincinin arttırılabileceğini düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtlara bakıldığında:

Şekil 13: Önerme 18

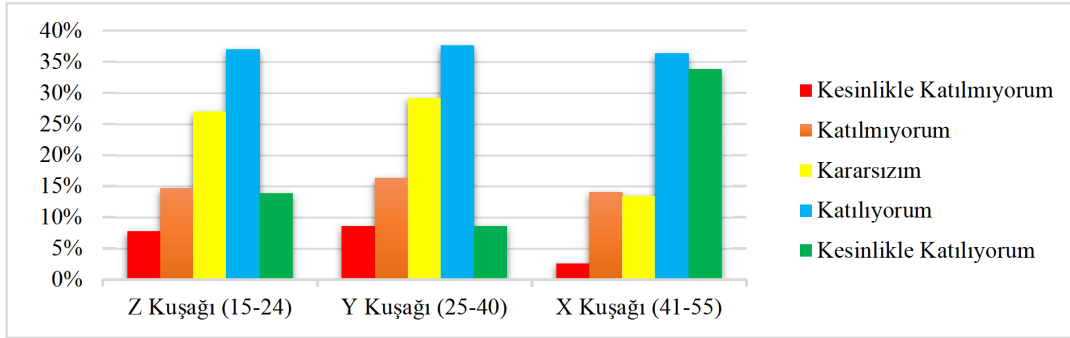


Katılımcıların %78'inin vergi bilincinin arttırılması konusunda eğitim müfredatlarına vergi konusunun dâhil edilmesinin pozitif yönlü bir etkisinin olacağını düşündükleri görülmektedir. Dolayısıyla, eğitim programlarının kapsamına temel vergi konuları da eklenerek bu konuların yeterli düzeyde işlenmesi önerilmektedir. Bunun gerçekleşmesi durumunda uzun vadede toplumun vergi bilincinin önemli düzeyde artacağı düşünülmektedir.

Şekil 14'te katılımcıların "Eğitim düzeyi yükseldikçe vergiye olan gönüllü uyumun da artacağını düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtlar bulunmaktadır.

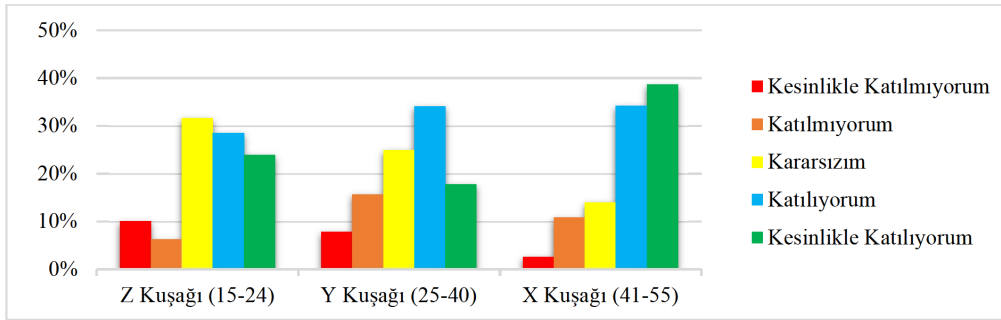
Bu önermeye verilen yanıtlarda, X kuşağındaki katılımcıların %70'inin, Z kuşağındaki katılımcıların %51'inin ve Y kuşağındaki katılımcıların %47'sinin eğitim düzeyi ile vergi uyumu arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu düşündükleri görülmektedir. Bu bağlamda 19 numaralı önerme ve eğitim düzeyindeki artışın vergi uyumunu pozitif yönde etkilemesi düşüncesi arasında pozitif yönlü bir ilişkiden söz edilebilmektedir.

Şekil 14: Önerme 19



Şekil 15'te katılımcıların "Sosyal medyanın vergi bilincini arttırmada önemli bir faktör olduğunu düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtların yüzdeler dağılımı bulunmaktadır.

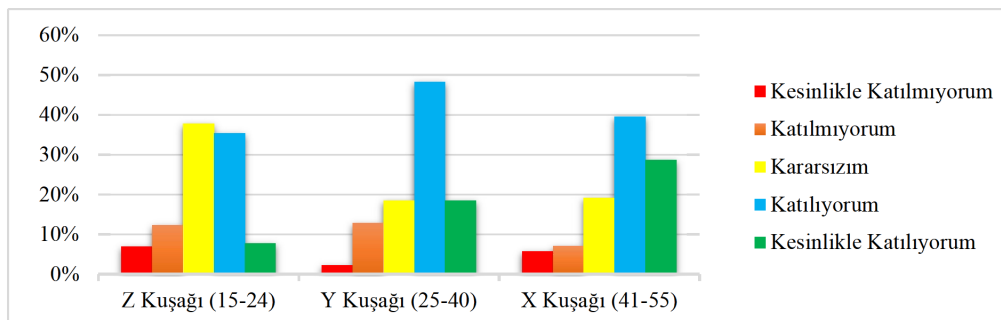
Şekil 15: Önerme 20



Kuşaklar arası bir değerlendirme yapıldığında Z kuşağındaki katılımcıların %32'sinin ve Y kuşağındaki katılımcıların %25'inin sosyal medyanın vergi bilincini arttırmada önemli bir faktör olması hakkında kararsızım yanıtını verdikleri dikkat çekmektedir. Şekil 15 incelendiğinde, X kuşağındaki katılımcıların %73'ü, Y ve Z kuşaklarındaki katılımcıların %52'si sosyal medyanın vergi bilincini artırma konusunda önemli bir faktör olabileceğini öne sürmektedirler.

Katılımcıların "İnsanların vergi uygulamalarına gereken önemi vermediklerini düşünüyorum", önermesine verdikleri yanıtların yüzdeler dağılımı bulunmaktadır.

Şekil 16: Önerme 21



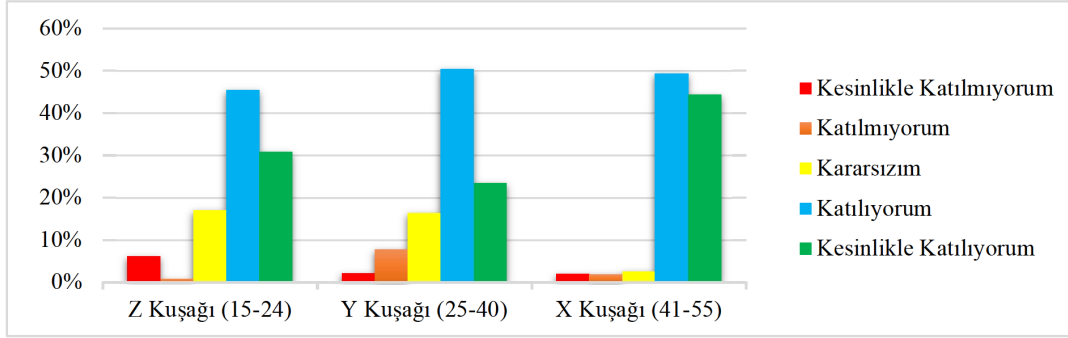
Verilen yanıtlar doğrultusunda X kuşağındaki katılımcıların %68'inin, Y kuşağındaki katılımcıların %66'sının ve Z kuşağındaki katılımcıların %43'ünün insanların vergi uygulamalarına gereken önemi vermediklerini düşündükleri görülmektedir. Z kuşağındaki katılımcıların %38'i bu ifadeye kararsızım yanıtını vermiştir. Bu durumunun 15-24 yaş aralığındaki katılımcıların akran çevrelerinde vergi konusunun yaygın olmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir.



40 yaş üstü olan X kuşağının yüksek bir oranda bu önermeye katılmaları önemli ve üzerinde durulması gerekli bir durumdur. Vergi idaresinin bu noktayı özellikle değerlendirmesi önerilmektedir.

Katılımcıların “Vergi yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmemesinin gelecekte daha yüksek vergi yükü olarak karşımıza çıkacağını düşünüyorum”, önermesine verdikleri yanıtlar bulunmaktadır. Bu doğrultuda:

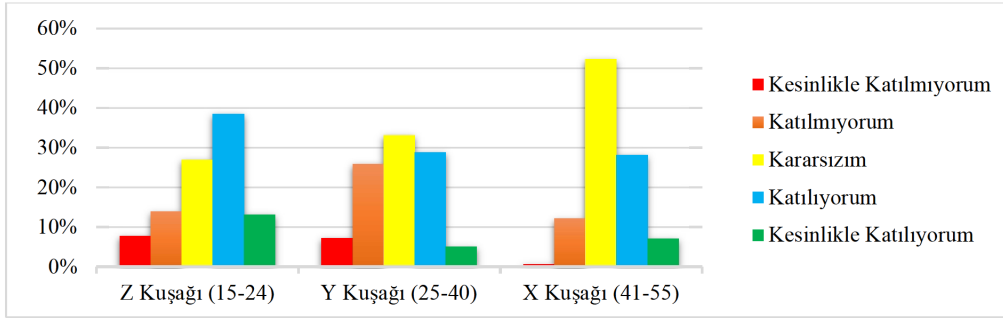
**Şekil 17: Önerme 24**



Katılımcıların %82'sinin zamanında ödemedikleri vergilerin gelecekte daha yüksek bir vergi yükü yaratacağı bilincine sahip oldukları görülmektedir. Bununla birlikte X kuşağı %93'lük katılım oranıyla bu ifadeyi en çok destekleyen kuşaktır. Z ve Y kuşaklarında katılım oranlarının %70'in üzerinde olmasıyla birlikte Z kuşağındaki katılımcıların %17'si ve Y kuşağındaki katılımcıların %16'sı kararsızım yanıtını vermişlerdir.

Sosyal medyanın vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerinde olası etkileri üzerine hazırlanan 25 numaralı önerme “Vergi ile ilgili gelişmelerin daha çok sosyal medyadan takip edildiğini düşünüyorum”, ifadesini içermektedir.

**Şekil 18: Önerme 25**



18 numaralı şekle bakıldığında Z kuşağındaki katılımcıların %27'sinin, Y kuşağındaki katılımcıların %33'ünün ve X kuşağındaki katılımcıların %52'sinin bu ifadeye kararsızım yanıtını verdikleri görülmektedir. Yaştaki artışla birlikte katılımcıların 25 numaralı önerme hakkında herhangi bir düşüncelerinin olmaması ile ilgili çeşitli nedenler öne sürülebilmektedir. Bu bağlamda bilgiye erişim konusunda internet veya sosyal medya Z ve Y kuşaklarında ön plandayken, X kuşağında ise gazete ve televizyon gibi araçların ön planda olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte bu ifadeye en çok katılıyorum yanıtını veren kuşağın %51'lik oranla Z kuşağı olduğu, en çok katılmıyorum yanıtını veren kuşağın ise %33'lük oranla Y kuşağı olduğu görülmektedir.

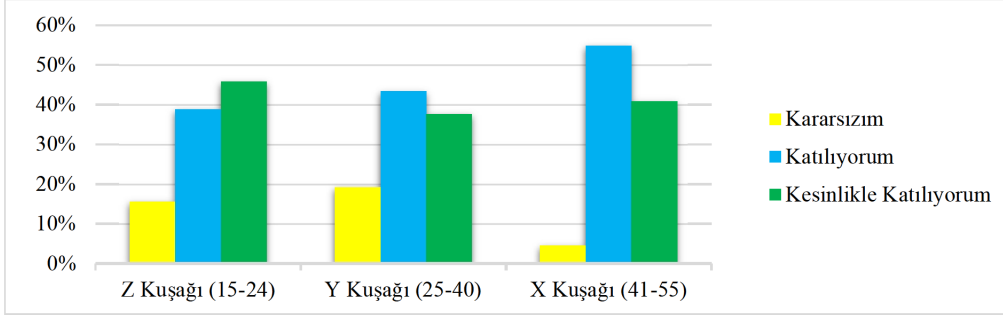
X, Y ve Z kuşaklarında katılımcılara vergi ahlakı ve vergi bilinci üzerinde etkili olan faktörlere ilişkin yöneltilen 25 önermenin 17'sinde kuşaklar arası anlamlı farklılıkların bulunduğu tespit edilmiştir. Kuşaklar arasında anlamlı farklılıkların bulunmadığı 8 önerme ise bir sonraki alt başlıkta değerlendirilmektedir.

## 5.2. Kuşaklar Arası Anlamlı Farklılıklarının Bulunmadığı Önermeler

Araştırmada katılımcılara yöneltilen ve yapılan testler sonucunda 8 önermenin kuşaklar arasında anlamlı farklılıkları içermediği tespit edilmiştir. Bu önermeler çapraz tablolar aracılığıyla incelenmiştir.

5 numaralı önermede katılımcılara “Vergi sistemindeki adalet algısı azaldıkça vergi kaçırma davranışına hak verilebileceğini düşünüyorum”, ifadesi yöneltilmiştir.

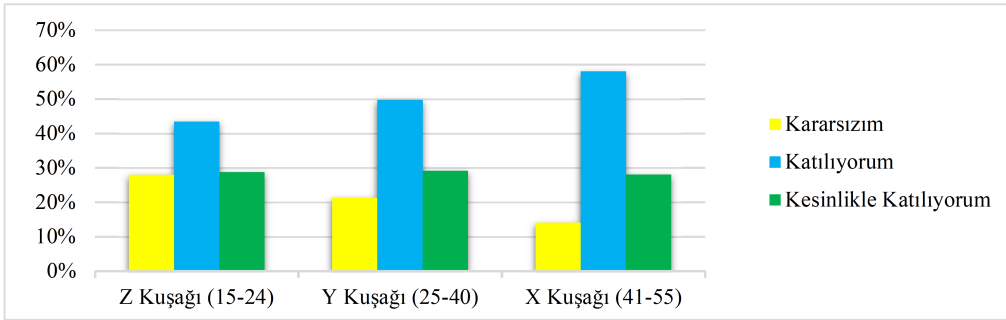
Şekil 19: Önerme 5



Katılımcıların %86’sının vergi sistemindeki adalet algısının azaldığı durumlarda vergi kaçırma davranışına hak verilebileceğini düşündükleri tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların vergi kaçırma davranışına tamamen karşı olmadıkları, adil olmayan bir vergi sisteminin bireylerin vergi kaçırmasına neden olabileceğini düşündükleri ileri sürülebilir. Bu önermede kuşaklar arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır.

7 numaralı önermede katılımcılara “Kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyi yükseldikçe daha fazla vergi ödenmesi gerektiğini düşünüyorum”, ifadesi yöneltilmiştir.

Şekil 20: Önerme 7



Katılımcıların %80’inin kamu hizmetlerinden daha çok faydalanan bireylerin daha fazla vergi ödemeleri gerektiğini düşündükleri görülmektedir. Bu durum ödeme gücü yerine yarar ilkesine göre bir vergilendirme algısının da bulunduğunu göstermektedir. Kuşak farkı burada görülmemektedir.

11 numaralı önermede katılımcılara “Bireylerin siyasal görüşlerinin, vergi sorumluluklarının yerine getirilmesinde önemli bir faktör olduğunu düşünüyorum”, ifadesi yöneltilmiştir.

Verilen yanıtlar doğrultusunda katılımcıların %40’ı siyasi görüşlerin vergi sorumluluğu üzerinde etkili olabileceğini düşünmekteyken, %44’ü siyasi görüşün vergi sorumluluğu üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı görüşünü ileri sürmektedirler. Verilen yanıtlara bağlı olarak net bir yargıya varılamamaktadır.

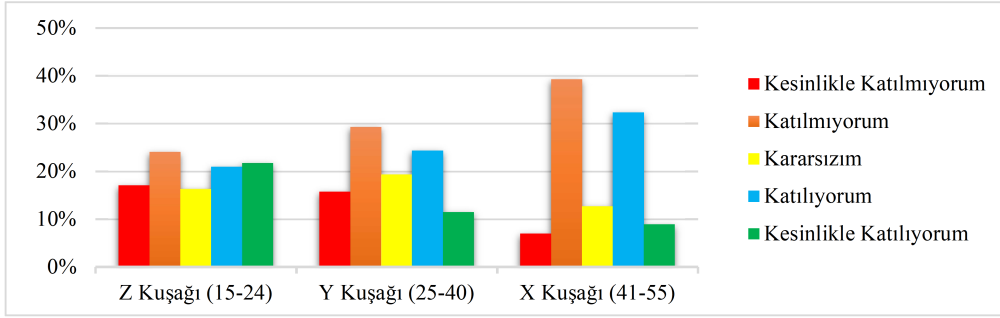
12 numaralı önermede katılımcılara “Hükümetlerin uyguladıkları politikalar değiştikçe vatandaşların da vergi ödeme davranışlarını değiştireceklerini düşünüyorum” ifadesi yöneltilmiştir.

Katılımcıların %74’ünün hükümet politikalarının vatandaşların vergi ödeme davranışları üzerinde etkili olduğunu düşündükleri görülmektedir. Bu bağlamda katılımcıların düşünceleri doğrultusunda hükümet politikaları ve vergi ahlakı arasında bir ilişki olduğu öne sürülebilmektedir. Bu önermeye verilen yanıtlar değerlendirildiğinde, vatandaşların kendi faydalarını gözeterek vergisel yükümlülüklerini yerine getirdikleri görülmektedir.

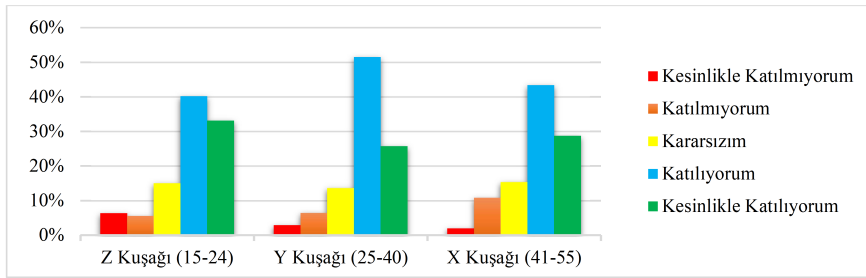
14 numaralı önermede katılımcılara “Ülkemiz vergi sisteminin kolay ve anlaşılabilir bir yapıda olduğunu düşünüyorum”, ifadesi yönelmiştir.

Katılımcıların %60’ının ülkemizdeki vergi sisteminin kolay ve anlaşılabilir bir yapıda olmadığını düşündükleri görülmektedir. Bununla birlikte Z kuşağındaki katılımcıların %21’i, Y kuşağındaki katılımcıların %22’si ve X

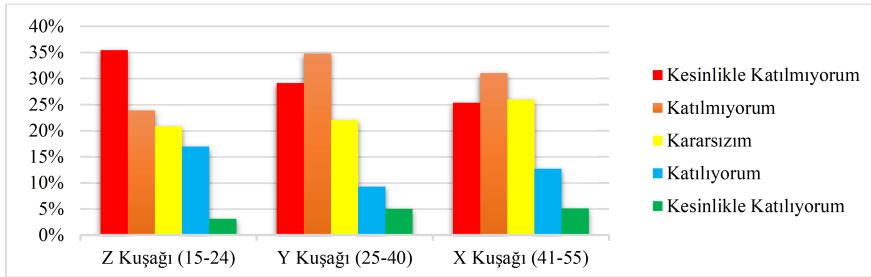
Şekil 21: Önerme 11



Şekil 22: Önerme 12

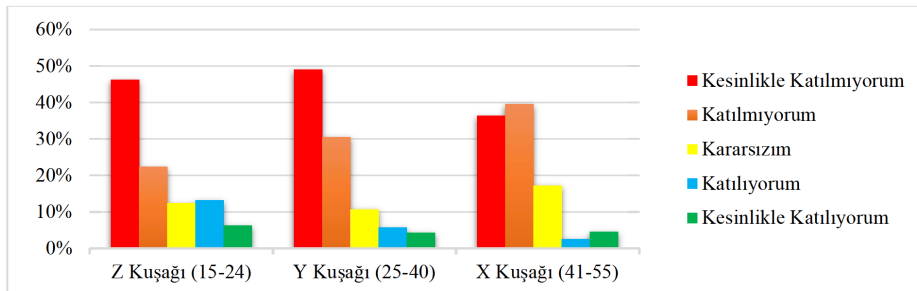


Şekil 23: Önerme 14



kuşağındaki katılımcıların %26'sı ülkemizdeki vergi sisteminin kolay ve anlaşılabilirlik açısından herhangi bir fikirlerinin olmadığını belirtmişlerdir.

Şekil 24: Önerme 15

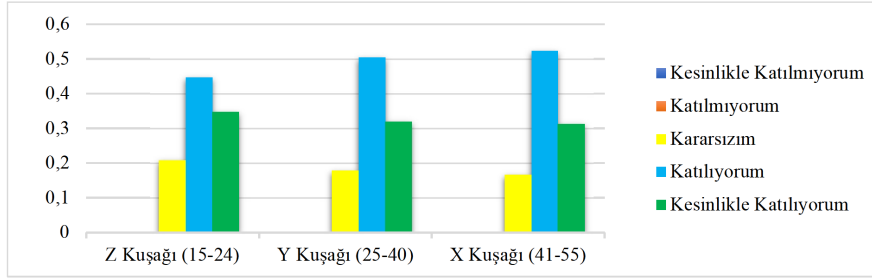


15 numaralı önermede katılımcılara “Ülkemiz vergi sisteminin, vergi adaletini sağladığımı düşünüyorum” ifadesi yöneltilmiştir.

Verilen yanıtlara doğrultusunda katılımcıların %75'inin ülkemizdeki vergi sisteminin vergi adaletini sağlamadığı düşüncesinde oldukları görülmektedir. Bu durum vergi idaresi için oldukça önemli bir tespittir. Vergi sisteminde adaletin zayıflaması, bir taraftan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışını artırırken bir diğer taraftan da gelir dağılımı eşitsizliğini yükseltir. Vergi idaresinin bu sonuçları değerlendirmesi önerilmektedir.

22 numaralı önermede katılımcılara “Ekonomik sorunların yoğunlaştığı dönemlerde vergi kaçırmanın normal bir davranış olduğunu düşünüyorum”, ifadesi yöneltmiştir.

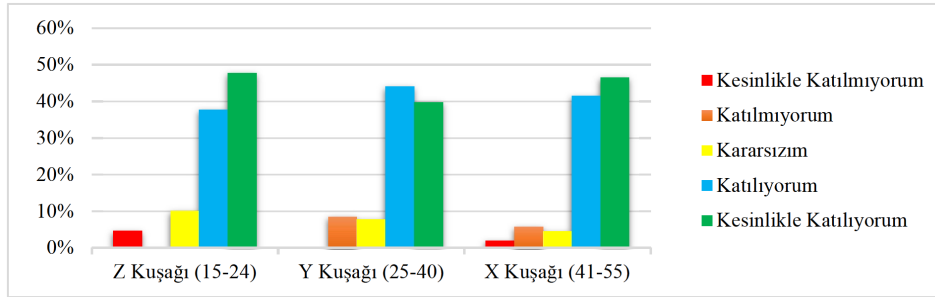
Şekil 25: Önerme 22



Katılımcıların %82'sinin ekonomik sorunların yoğunlaştığı dönemlerde vergi kaçırılabilirliğini düşündükleri sonucu elde edilmiştir. Elde edilen bu sonuç 5 numaralı önerme ile birlikte değerlendirildiğinde bireylerin vergi kaçırma eğilimlerini veya vergi kaçırma yönelmelerine neden olabilecek faktörler arasında ekonomik sorunların da eklenebileceğini göstermektedir.

23 numaralı önermede ise katılımcılara “Satıcıların vergi kaçırmasına engel olmak için alışveriş sırasında fiş/fatura alınması gerektiğini düşünüyorum” ifadesi yöneltmiştir.

Şekil 26: Önerme 23



Diğer vergi mükelleflerinin vergi kaçırmalarına engel olmak veya vergisel sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamak toplumsal vergi bilincinin farklı bir boyutudur. Mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin hesaplanması sırasında kullanılan fiş/fatura gibi evrakların ticari işlemler sırasında müşteri tarafından talep edilmesinin vergi kaçakçılığına engel olabileceği düşüncesi katılımcıların %86'sı tarafından desteklendiği görülmektedir.

Genel bir değerlendirme yapıldığında, kuşaklar arası anlamlı farklılıkların bulunmadığı 8 önerme aracılığıyla katılımcıların ülkemizdeki vergi sistemi hakkında, vergilemedeki adalet ve eşitlik, siyasi görüşlerin vergisel sorumluluklar üzerindeki etkileri hakkında ortak düşüncelere sahip oldukları tespit edilmiştir. Buna ek olarak, katılımcılar farklı durumlarda vergi kaçakçılığına hak verilebileceğini düşünmektedirler.

### 5.3. Z Kuşağının Muhtemel Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci

Bu araştırmanın amaçlarından birisi 15-17 yaş aralığındaki bireylerin vergi ile ilgili temel bilgi düzeylerinin ve 15-24 yaş aralığındaki bireylerin vergiye karşı gelecekteki olası tutumlarının tespiti edilmesidir. Bu doğrultuda Z kuşağındaki katılımcılara açık uçlu ve 5'li Likert ölçek ile hazırlanan çeşitli önermeler yöneltmiştir.

15-17 yaş aralığındaki katılımcılara yöneltilen açık uçlu önermeler doğrultusunda:

İlk önerme “Vergiyi kime öderiz?” ifadesidir. Verilen yanıtlar doğrultusunda katılımcıların %86,5'ı vergilerin devlete ödendiğini belirtmişlerdir.

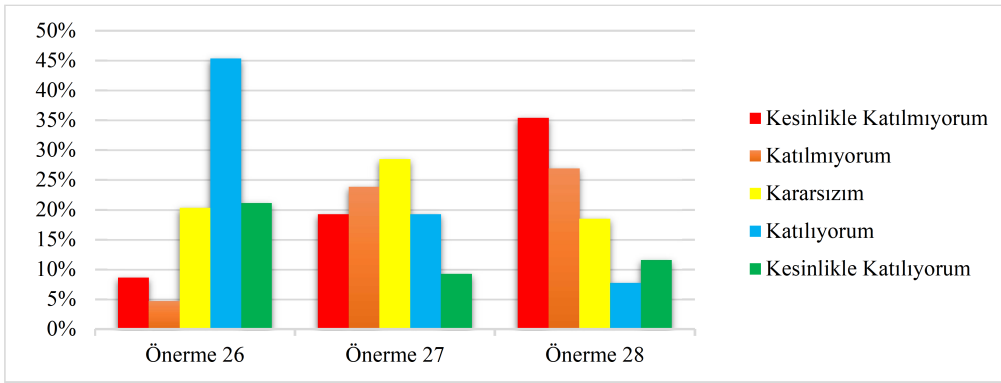
İkinci ve üçüncü sırada katılımcılara “Okulda vergiye dair herhangi bir eğitim aldınız mı?” ve “Verginin ne olduğuna dair herhangi bir araştırma yaptınız mı?” ifadeleri yöneltilmiştir. Verilen yanıtlar doğrultusunda katılımcıların %90,3’ü eğitim hayatlarında vergiye dair herhangi bir seminer veya ders almadıklarını, %86,5’i ise kendilerinin de herhangi bir araştırma yapmadıklarını belirtmişlerdir.

Dördüncü sırada katılımcılara “Vergi kelimesini ilk nerede duydunuz?” önermesi yönlendirilmiştir. Verilen yanıtlar doğrultusunda katılımcıların %36,5’i vergi kelimesini televizyon, haber ve internet gibi medya kanalı aracılığıyla duydıklarını, %32,6’sı okulda duydıklarını, %25’i ailelerinde duydıklarını ve %1,9’u vergi dairesinde duydıklarını belirtmişlerdir.

Beşinci önermede ise katılımcılara “Hiç vergi ödediniz mi? Cevabınız evet ise ödediğiniz bir verginin ismini lütfen belirtiniz”, ifadesi yöneltilmiştir. Verilen yanıtlar doğrultusunda 15-17 yaş aralığındaki katılımcıların %80,7’si sosyal yaşamlarında vergi ödemediklerini belirtmişlerdir. Bu bağlamda 15-17 yaş aralığındaki katılımcıların sosyal yaşamlarında satın aldıkları mal ve hizmetlerin fiyatı içinde ödedikleri vergilerin bilincinde olmadıkları anlaşılmaktadır. Bazı katılımcılar ise reklam vergisi, kaldırım vergisi, KDV, MTV ve ÖTV ödediklerini ifade etmişlerdir.

Araştırmada veri toplamak için hazırlanan, 28 önermeden oluşan anket formunun son 3 önermesi araştırmanın amacı doğrultusunda kuşaklar arası farklı ifadeler içermektedir. Bu bağlamda Z kuşağının vergiye karşı gelecekteki olası tutumlarını tespit etmek amaçlı yöneltilen önermelere verilen yanıtlar aşağıda yer almaktadır.

**Şekil 27: Z Kuşağının Görüşleri**



Şekil 27’ye bakıldığında Z kuşağının 26, 27 ve 28 numaralı önermelere verdiği yanıtlar bulunmaktadır.

26 numaralı önermede Z kuşağına “Gelecekte vergimi tam olarak ödemeyi düşünüyorum”, ifadesi yöneltilmiştir. Z kuşağının %66’sının gelecekte vergisini tam olarak ödeyeceğini, %20’sinin kararsız kaldığını ve %14’ünün gelecekte vergisini tam olarak ödemeyeceğini belirttikleri görülmektedir.

27 numaralı önermede Z kuşağına “Gelecekte vergiye karşı olumsuz bir tutum sergileyeceğimi düşünüyorum”, ifadesi yöneltilmiştir. Z kuşağının %43’ünün gelecekte vergiye karşı olumsuz bir tutum sergilemeyeceklerini, %28’inin kararsız olduğu ve %28’ünün gelecekte vergiye karşı olumsuz bir tutum sergileyeceğini belirttikleri görülmektedir.

28 numaralı önermede ise Z kuşağına “Gelecekte vergi kaçırmayı düşünüyorum”, ifadesi yöneltilmiştir. Z kuşağının %62’sinin gelecekte vergi kaçırmayı düşünmediklerini belirttikleri görülmektedir. Bununla birlikte katılımcıların %18’inin kararsızım yanıtını verdiği ve %20’inin ise gelecekte vergi kaçırmayı düşündüğünü belirttikleri görülmektedir.

Z kuşağının 26, 27 ve 28 numaralı önermelere verdiği yanıtların genel bir değerlendirmesi yapıldığında: Bireylerin %28’inin gelecekte vergiye karşı olumsuz bir tutum sergileyeceklerini belirtmelerine rağmen bu oranın vergi kaçakçılığı konusunda %20’ye, verginin tam ödenmemesi konusunda %14’lere gerilediği görülmektedir. Bu bağlamda vergiye karşı olan negatif yaklaşımın, vergi kaçakçılığı ile sonuçlanacağı konusunda kesin bir yargıdan söz edilememektedir. Bununla birlikte 15-24 yaş aralığındaki bireylerin bir kısmında tespit edilen vergiye karşı olumsuz tutumun altında yatan nedenler bu araştırmanın kapsamı dışındadır.

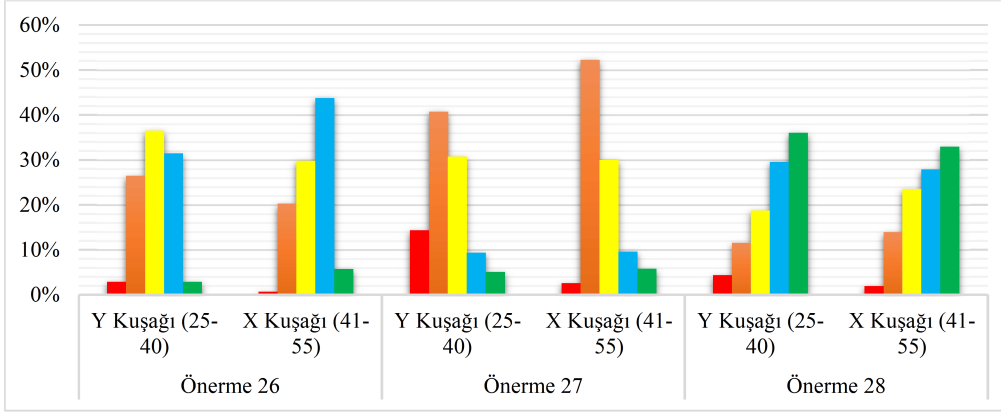
#### 5.4. Y ve X Kuşaklarının Z Kuşağı Hakkındaki Görüşleri

Araştırmada 25-55 yaş aralığındaki Y ve X kuşaklarındaki katılımcıların hem Z kuşağı hem de kendi kuşaklarında bulunan bireyler hakkındaki düşüncelerini tespit etmek amaçlı, farklı ifadeler içeren 26, 27 ve 28 numaralı önermeler yönlendirilmiştir.

26 numaralı önermede Y ve X kuşaklarına “Genç kuşağın vergiyi diğer kuşaklardan daha iyi tanıdığını düşünüyorum”,



Şekil 28: Y ve X Kuşaklarının Görüşleri



ifadesi yöneltilmiştir. Verilen yanıtlar doğrultusunda Y ve X kuşaklarındaki katılımcıların %55'i genç kuşağın vergi hakkında kendileri kadar bilgi sahibi olmadıklarını düşünmektedirler. Bununla birlikte her iki kuşaktaki katılımcıların %30'u bu ifadeyle ilgili herhangi bir düşüncesinin olmadığı yanıtını verdikleri görülmektedir.

27 numaralı önermede Y ve X kuşaklarına “25 yaş ve üzeri bireylerin vergi uygulamalarına karşı gereken önemi göstermediğini düşünüyorum”, ifadesi yöneltilmiştir. Y kuşağındaki katılımcıların %34'ü ve X kuşağındaki katılımcıların %50'si 25 yaş üzerindeki bireylerin vergi uygulamalarına gereken önemi vermediklerini düşünmektedirler. Y kuşağındaki katılımcıların %29'u ve X kuşağındaki katılımcıların %21'i ise 25 yaş üzeri bireylerin vergi uygulamalarına gereken önemi verdiklerini düşünmektedirler.

28 numaralı önermede Y ve X kuşaklarına “Gençlerin yüksek vergi yükünden dolayı vergi mükellefi olmayı istemediklerini düşünüyorum”, ifadesi yöneltilmiştir. Elde edilen yanıtlar doğrultusunda Y kuşağındaki katılımcıların %65'i ve X kuşağındaki katılımcıların %61'i gençlerin yüksek vergi yükünden dolayı vergi mükellefi olmak istemedikleri düşüncesini desteklemektedirler.

## 6. Sonuç

Ampirik araştırma doğrultusunda elde edilen sonuçların genel bir değerlendirmesi yapıldığında;

Z kuşağındaki katılımcıların bir kısmının, X ve Y kuşaklarındaki çoğunluğa kıyasla vergi ödemeyi kutsal bir vatandaşlık görevi olarak görmediği ve vergi ödememenin veya ödememenin ahlakla bir ilişkisinin olmadığını düşündükleri sonucu elde edilmiştir. X kuşağındaki katılımcılarda ise verginin kutsal bir görev olarak algılandığı, vergi ile etik arasında ilişki kurulduğu ve vergisini ödemeyen bir bireyin ahlaken zayıf biri olarak kabul edilebileceğinin baskın bir şekilde desteklendiği tespit edilmiştir. Bu konular Y kuşağındaki katılımcılar açısından değerlendirildiğinde bir fikir ayrılığı tespit edilmiştir. Y kuşağındaki katılımcıların bir kısmının Z kuşağı ile benzer düşünceleri paylaştığı, bir kısmının ise X kuşağı ile benzer düşünceleri paylaştığı sonucu elde edilmiştir.

Araştırmada ortaya çıkan bir diğer husus ise vergi ahlakını etkileyebilecek faktörler arasında televizyon, radyo ve gazete gibi iletişim araçlarının yanı sıra sosyal medyanın da eklenip eklenemeyeceğidir. Araştırmada elde edilen bulgulara bakıldığında katılımcıların birçoğunun sosyal medyanın vergi ile ilgili gelişmelerin takip edilebileceği ve vergi bilincini arttırmada etkisinin olabileceği düşüncesini onayladıkları görülmektedir. Literatürde ise sosyal medyanın vergi ahlakı üzerinde etkili olup olmadığı konusunda yeterli çalışma bulunmasa dahi Oats ve Onu (2015) sosyal medyanın önemsiz olayları sansasyonel hale getirme gücüne sahip olduğu ve sosyal medyadaki haberciliğin hızlı bir şekilde yayılmasının, vergi ahlakı alanında da etkiler yaratabileceğinden bahsetmektedirler. Yazarlar kamu kurumlarının sosyal medya sayfası oluşturmasını, bireylerin bilgiye daha hızlı bir şekilde ulaşabilmeleri açısından oldukça yararlı olabileceğini belirtmektedirler. Bununla birlikte sosyal medyada, bireyler tarafından vergiye karşı bir protesto hareketi, olumsuz görüşlere veya devletin imajını zedeleyen haberlere yer verilmesi de tam aksi yönde bir durum oluşturabileceğini ileri sürmektedirler. Bu nedenle kamu kurumlarının bu dönüşüme katılmalarının genç kuşaklara ve gelecek kuşaklara ulaşılması açısından önem arz ettiği düşünülmektedir. Özellikle sosyal medya platformları (Twitter, Youtube, Instagram vs.) üzerinden vergi bilincinin artması için sadece kamu kurumlarını temsil eden onaylanmış hesaplar tarafından bilgi dezenformasyonu oluşmadan vergi ve vergi uygulamaları hakkında doğru bilgilendirmelerin yapılması, gerektiğinde bilgi düzeltilmesinin yapılması, eğitici içeriklerin oluşturulması önerilmektedir. Bu kapsamda kamu kurumlarına olan

pozitif ilginin artması için genç ve gelecek kuşaklara yönelik çeşitli etkinliklerin ve programların oluşturulması da seçenek olarak düşünülebilir.

Literatürde vergi ahlakını etkileyebilecek bir diğer faktör ise sosyal çevrenin bireyde yarattığı etkidir. Birçok araştırmada bireyin içinde bulunduğu sosyal çevrenin bireylerin alacağı kararlar üzerinde etki yaratabileceği öne sürülmektedir (Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004, s. 22; Demir, 2008, s. 190; Filippin, Fiorio ve Viviano, 2013, s. 190; Kondelaji, Sameti, Amiri ve Moayedfar, 2016, s. 592; Özgün ve Yüksel, 2017, s. 46; Scholz ve Lubell, 1998, s. 412). Bu araştırmada da katılımcıların sosyal çevrenin vergi ahlakı üzerinde etkili olabileceğini düşündükleri sonucu elde edilmiştir.

Araştırmada katılımcıların vergilerin kamu harcamalarının finanse edilmesi için gerekli olduğu ve ödenmeyen vergilerin gelecekte daha büyük bir vergi yükü olarak karşılarını çıkabileceği bilincine sahip oldukları tespit edilmiştir. Bununla birlikte ekonomik sorunların yaşandığı ve vergi sisteminin adaletli olmadığını düşündükleri durumlarda vergi kaçırılabilirliğini de belirttikleri görülmektedir. Bu yanıtlara ek olarak katılımcılar ülkemizdeki vergi sisteminin adaleti sağlamadığını düşünmektedirler. Bu bağlamda katılımcıların vergi kaçırma konusuna tamamiyle karşı olmadıkları olası durumlarda vergi kaçırma eğilimlerinin artabileceği sonucu elde edilmiştir. Elde edilen bu bulgular sonucunda ise vergi sisteminin adaletli olmadığına yönelik bir algının veya ekonomik sorunların vergi ahlakını negatif yönde etkileyeceği öne sürülebilir.

Araştırmada elde edilen bir diğer sonuç ise katılımcıların ülkemizdeki vergi sisteminin kolay ve anlaşılabilir bir yapıda olmadığını ve vergi idaresinin ihtiyacı karşılamadığını düşünmeleridir. Bu durumun farklı araştırmalarda da bireylerin vergi ahlaklarını olumsuz yönde etkileyebileceği öne sürülmektedir (Alexander ve Orlic, 2022, s. 13; Feld ve Frey, 2002, s. 23; Oliver ve Bartley, 2005, s. 65-66; Torgler ve Vazquez, 2009, s. 15).

Z kuşağı ile ilgili elde edilen bir diğer sonuç ise 15-17 yaş aralığındaki katılımcıların vergi hakkında yeterli düzeyde bilgiye sahip olmadığıdır. Bu durum 15-17 yaş aralığındaki bireylerin vergiye yönelik bilgilerinin çevrelerinden veya sosyal medyadan, doğru ve objektif olmayan bir şekilde alabileceklerini, bu nedenle de vergi ahlakı ve vergi bilinci açısından sakıncalara neden olabileceği anlamına gelmektedir. Bu bağlamda 15-17 yaş aralığındaki Z kuşağının ve gelecek kuşakların kamu ile birey arasındaki ilişkileri ifade eden kavramları en tarafsız ve en doğru bir şekilde öğrenebilmeleri için bu eğitimin okullarda, uzman kişiler tarafından sağlanması gerektiği düşünülmektedir.

Z kuşağının vergiye karşı gelecekteki olası tutumunda ise göz ardı edilmeyecek düzeydeki katılımcı kitlesinin kararsız kaldığı veya negatif bir tutum içerisinde olabileceği tespit edilmiştir. Bu durumun gelecekte kamu ve birey arasındaki ilişkilerde sorun yaratabileceği, genç kuşağın kamuya karşı olan negatif duruşunun bürokraside ve sosyal hayatta çarpıklıklara neden olabileceği düşünülmektedir.

**Etik Kurul Onayı:** Bu çalışma Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler İnsan Araştırmaları Etik Kurulu Başkanlığı'ndan onay alınarak gerçekleştirilmiştir. Sayı: E-64075176-050.01.01-174322/ Karar: 2021.08.05.

**Bilgilendirilmiş Onam:** Çalışma için bilgilendirilmiş onam alınmıştır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız

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

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

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

**Ethics Committee Approval:** This study was conducted with approval from Eskişehir Osmangazi University Social and Human Sciences Human Research Ethics Committee. Number: E-64075176-050.01.01-174322/ Decision: 2021.08.05.

**Informed Consent:** Informed consent was obtained for the study. Peer-review: Externally peer-reviewed.

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- E.G., M.T.; Data Acquisition- M.T.; Data Analysis/Interpretation- E.G., M.T.; Drafting Manuscript- M.T.; Critical Revision of Manuscript- E.G.; Final Approval and Accountability- E.G., M.T.

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

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

#### Yazarların ORCID ID'leri / ORCID IDs of the authors

Mustafa TOPSAKAL 0000-0002-3519-3805  
Erdal GÜMÜŞ 0000-0002-8593-9265

#### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Alexander, P., & Balavac-Orlic, M. (2022). Tax morale: Framing and fairness. *Economic Systems*, 46(1), 1-20. <https://doi.org/10.1016/j.ecosys.2021.100936>
- Ayas, I. ve Saruç, N.T. (2015). Vergi kültürü ve vergi ahlakı: İtalya-Türkiye. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 17(2), 179-188.
- Bayraklı, H. H., Saruç, N. T. ve Sağbaş, İ. (2004). Vergi kaçırımı etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergi kaçaklarının önlenmesi: Anket çalışmasının bulguları. A. Gerçek (Ed.), 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları* kitabı içinde (224-279). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Can, E. ve Duran, İ. (2015). Demografik faktörlerin vergi ahlakı üzerindeki etkisi: İstanbul ili örneği. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 52(606), 55-71.
- Coşkun, R., Yıldırım, E., ve Altunışık, R. (2019). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri SPSS uygulamalı*. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Clotfelter, C. T. (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The Review of Economics and Statistics*, 65(3), 363-373. <https://doi.org/10.2307/1924181>
- Cyan, M. R., Koumpias, A. M., & Martinez-Vazquez, J. (2016). The determinants of tax morale in Pakistan. *Journal of Asian Economics*, 47(1), 23-34. <https://doi.org/10.1016/j.asieco.2016>
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2008). Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkileyen çeşitli değişkenler arasındaki ilişkinin analizi. *Sosyoekonomi*, 8(8), 23-54.
- Daude, C., Gutierrez, H. & Melguizo, A. (2012). What drives tax morale? *Working Paper* No. 315, OECD Development Centre. <https://doi.org/10.1787/18151949>
- Demir, İ. C. (2008). *Vergi ahlakı belirleyeni Ege bölgesi örneği*. (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Doerrenberg, P., & Peichl, A. (2018). Tax morale and the role of social norms and reciprocity evidence from a randomized survey experiment. *CESifo Working Paper Series*, No: 7149, 5-16.
- Ergün, İ. (2016). Vergi ahlakı: Uygulamalı örnek (Tekirdağ örneği). (Doktora Tezi). *Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Tekirdağ.
- Feld, L. P. & Frey, B. S. (2002). Deterrence and morale in taxation: An empirical analysis. *CESifo Working Paper, Category 1: Public Finance*, No: 760.
- Filippin, A., Fiorio C.V. & Viviano, E. (2013). The effect of tax enforcement on tax morale. *European Journal of Political Economy*, (32), 320-331. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2013.09.005>
- Gagne, M. & Deci, E. L. (2005). Self-determination theory and work motivation. *Journal of Organizational Behavior*, 26(4), 331-362. <https://doi.org/10.1002/job.322>
- Gökbunar, A. R., Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2007). Türkiye'de vergi ahlakını belirleyen faktörler üzerine bir araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*, 18(63), 69- 94.

- Hızarcı B. B. ve Yiğit Ç. U. (2023). Dünya değerler anket verileri ile Türkiye’de vergi ahlakının değişiminin incelenmesi. *Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi*, (11), 1-13. DOI: 10.58627/dpuibf.1172010
- Kondelaji, H. M., Sameti, M., Amiri, H. & Moayedfar, R. (2016). Analyzing determinants of tax morale based on social psychology theory: Case study of Iran. *Iranian Economic Review*, 20(4), 581-598. <https://doi.org/10.22059/IER.2016.59611>
- Leonardo, G., & Vazquez, M. J. (2016). Politicians, bureaucrats, and tax morale: What shapes tax compliance attitudes? *International Studies Program Working Paper* 16- 08, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies.
- Mannheim, K. (1952). The sociological problems of generations. *Essays on the Sociology of Knowledge*, 163-195.
- McGee, R. W. (2007). Ethics and tax evasion: Empirical studies of Korea, Japan and China. *Andreas School of Business Working Paper*, Barry University. <https://doi.org/10.2139/ssrn.971029>
- McGee, R. W. (2006). The ethics of tax evasion: A survey of Vietnamese opinion. *Andreas School of Business Working Paper Series*, Barry University. [https://doi.org/10.1007/978-0-387-25712-9\\_36](https://doi.org/10.1007/978-0-387-25712-9_36)
- Murphy, K. (2004). The Role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. *Law and Human Behavior*, 28(2), 187-209. <https://doi.org/10.1023/B:LAHU.0000022322.94776.ca>
- Oats, L., & Onu, D. (2016). Cozy deals, social media and tax morale. *Tax Notes International*, 1(84), 69-75.
- Oliver, T., & Bartley, S. (2005). Tax system complexity and compliance costs-some theoretical considerations. *Economic Roundup*, The Treasury, Australian Government, (3), 53-68.
- Özgün, Z. ve Yüksel, C. (2018). Mersin’de vergi mükelleflerinin vergi algısı, vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeyinin ölçülmesi. *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Dergisi*, 1(2), 33-48.
- Paco, D. L. J. A., & Quezon, M. S. (2022). Tax awareness and compliance of micro and small enterprises. *Journal of Positive School Psychology*, 6(4), 6264-6281.
- Parlaungan, G. (2017). *The tax morale of individual taxpayers in Indonesia by demographic factors*. Curtin University.
- Sa, C., Martins, A., & Gomes, C. (2015). Tax morale determinants in Portugal. *European Scientific Journal*, 11(10), 236-254.
- Sandalcı, U. (2015). *Vergi ahlakını belirleyen faktörlerin analizine yönelik bir uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). T. C. KütaHYa Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, KütaHYa.
- Serim, N. (2015). Gönüllü vergi uyumunu arttırmada kamu otoritesinin düzenleyici rolünün ve mükellef çevresinin önemi: Sıralı probit model yaklaşımı. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 141-156.
- Scholz, J. T., & Lubell, M. (1998). Trust and taxpaying: Testing the heuristic approach to collective action. *American Journal of Political Science*, 42(2), 398-417. <https://doi.org/10.2307/2991764>
- Slemrod, J. (1985). An empirical test for tax evasion. *The Review of Economics and Statistics*, 2(67), 232-238. <https://doi.org/10.2307/1924722>
- Song, Y.-d. & Yarbrough, T. E. (1978). Tax ethics and taxpayer attitudes: A survey. *Public Administration Review*, 38(5), 442-452. <https://doi.org/10.2307/975503>
- Spicer, M. W. & Becker, L. A. (1980). Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. *National Tax Journal*, 33(2), 171-175.
- Strauss, W., & Howe, N. (1991). *Generations the history of America’s future, 1584 to 2069*. New York: Perennial.
- Strauss, W., & Howe, N. (1997). *The fourth turning: What the cycles of history tell us about America’s next rendezvous with destiny*. New York: Broadway Books.
- Şahin, M. ve Hatırlı, S. A. (2016). Türkiye’de vergi uygulamaları ve vergi ahlakı ilişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane illeri örneği. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 7(18), 253-272. <http://dx.doi.org/10.17823/gusb.388>
- Şen, H. ve Sağbaşı İ. (2016). *Vergi teorisi ve politikası* (2.bs). Ankara: Kalkan Matbaacılık.
- Topsakal, M. (2022). *Z kuşağının vergi ahlakı ve vergi bilinci: Eskişehir ili örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- Torgler, B. (2003). Tax morale and institutions. *Crema Working Papers*, No: 2003-09.
- Torgler, B., Demir, I. C., Macintyre, A., & Schaffner, M. (2008). Causes and consequences of tax morale: An empirical investigation. *Economic Analysis and Policy*, 38(2), 313-339. [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50023-3](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50023-3)
- Torgler, B., & Murphy, K. (2004). Tax morale in Australia: What shapes it and has it changed over time. *Journal of Australian Taxation*, 7(1-2), 298-335.
- Torgler, B., & Schaltegger, C. A. (2005). Tax morale and fiscal policy. *CREMA Working Paper Series* 2005-30, Center for Research in Economics, Management and the Arts.
- Torgler, B. & Valev, N. T. (2010). Gender and public attitudes toward corruption and tax evasion. *Contemporary Economic Policy*, 28(4), 554-568. <https://doi.org/10.1111/j.1465-7287.2009.00188.x>
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2008). *Türkiye’de mükelleflerin vergiye bakışı*. Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51.
- Uyanık, A. (2019). Vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumun vergi gelirlerine etkilerinin değerlendirilmesi. *T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Maliye Dergisi*, (177), 354-386.
- Vazquez, J. M., & Torgler, B. (2009). The evolution of tax morale in modern Spain. *Journal of Economic Issues*, 43(1), 01-28. <https://doi.org/10.2753/JEI0021-3624430101>

- Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden, An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27(4), 449-513. <https://doi.org/10.1086/NTJ41861983>
- Vythelingum, P., Soondram, H., & Jugurnath, B. (2017). An assessment of tax morale among Mauritian taxpayers. *Journal of Accounting and Taxation*, 9(1), 1-10. <http://dx.doi.org/10.5897/JAT2016.0224>
- Yazıcıoğlu, Y. & Erdoğan, S. (2014). *SPSS uygulamalı bilimsel araştırma yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi ahlakı ve vergi ahlakını belirleyen faktörlerin analizi: Bursa ili örneği*. Bursa: Dora Basım.

#### **Atıf Biçimi / How cite this article**

Topsakal, M., & Gumus, E. (2023). Vergi ahlakı ve vergi bilincinin kuşaklar teorisi bağlamında analizi. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 70, 105-126. <https://doi.org/10.26650/mcd2023-1316695>



### **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 kitesini 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/principlestransparency-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-GayrıTicari 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 çalışmalarını Creative Commons Atıf-GayrıTicari 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 katılımın gerektirdikleri ve varsa riskleri hakkında tam olarak bilgilendirilmelidir.
- Araştırma katılımcılarının sağladığı bilgilerin gizliliği ve yanıt verenlerin gizliliği sağlanmalıdır. Araştırma katılımcıların 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 kuruluştan çalışma yapılacağına dair onay alınmalıdır.
- İnsan ögesi bulunan çalışmalarda, “yöntem” bölümünde katılımcılardan “bilgilendirilmiş onam” alındığının ve çalışmanın yapıldığı kurumdaki 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. Telif hakkı 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 etmektir. 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, yazıya 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 yayımlanmış 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 araştırmacının 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 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.

### **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/iumamk> 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. Yayınlanmak 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 özün 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 önemini 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 önemini 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:

- A 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 İçinde 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;**

(Sayıner 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 atıf 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 Yayınlanmış 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

Semercioğlu, C. (2015, Haziran). Sıradanlığın rayihası. *Sabit Fikir*, 52, 38–39.

### Tez, Sunum, Bildiri

#### a) Türkçe Tezler

Sarı, E. (2008). *Kültür kimlik ve politika: Mardin'de kültürlerarasılık*. (Yayınlanmamış 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 politicals, social and cultural practices in Ege University* (Doctoral dissertation). Retrieved from: <http://library.iyte.edu.tr/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 Yayınlanan 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 Yayınlanan 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.com.tr>

**c) Web Page/Blog Post**

Bordwell, D. (2013, June 18). David Koepf: 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. Yayın 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

YAZARLARA BİLGİ / INSTRUCTIONS TO AUTHORS

- 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 almamış olması 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>" 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/>" CC BY-NC 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

[commons.org/licenses/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 codecision 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 journalscope. 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 <https://dergipark.org.tr/tr/login> that can be accessed at <https://dergipark.org.tr/en/pub/iumamk> 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, email 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.
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 paranthesis, separate them with (;).

#### Samples:

##### *More than one citation;*

(Esin, et al., 2002; Karasar, 1995)

##### *Citation with one author;*

(Akyolcu, 2007)

##### *Citation with two authors;*

(Sayiner & Demirci, 2007)

##### *Citation with three, four, five authors;*

First citation in the text: (Ailen, Ciembrune, & Welch, 2000) Subsequent citations in the text: (Ailen, et al., 2000)

##### *Citations with more than six authors;*

(Çavdar, et al., 2003)

### 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) Turkish Book*

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) Turkish Article**

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) English Article**

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**

Yaylalı-Yıldız, B. (2014). *University campuses as places of potential publicness: Exploring the politicals, social and cultural practices in Ege University* (Doctoral dissertation). Retrieved from 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>

**d) Dissertation/Thesis abstracted in Dissertations Abstracts International**

Appelbaum, L. G. (2005). Three studies of human information processing: Texture amplification, motion representa-

tion, 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). *in Fact: 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.



YAZARLARA BİLGİ / INSTRUCTIONS TO AUTHORS

- 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



İstanbul 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.)	
--	--

**Responsible/Corresponding Author:**  
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 aslı 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 Atıf-Gayri Ticari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı ile yayınlamasına izin verirler. Creative Commons Atıf-Gayri Ticari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı, eserin ticari kullanım dışında her boyut ve formatta kullanımına, kopyalanmasına, çoğaltılmasına ve orijinal esere uygun şekilde atıfta 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 edilmeden önce makalelerle ilgili dokümanlar (fotoğraf, orijinal şekil vb.) karar tarihinden başlamak üzere bir yıl süreyle İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ'nce 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 kanuna aykırı ifade bulunmadığını, araştırma yapılırken kanuna 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 kanıtlanabilir şekilde onaylı olması gerekir.

<b>Responsible/Corresponding Author;</b> Sorumlu Yazar;	<b>Signature / İmza</b>	<b>Date / Tarih</b>
		...../...../.....