

E-ISSN: 2757-6728

# Maliye Çalışmaları Dergisi

## Journal of Public Finance Studies

Sayı/Issue: 72 Yıl/Year: 2024



**Dizinler / Indexing and Abstracting**

DOAJ (Directory of Open Access Journals)

ProQuest Central

EBSCO Central & Eastern European Academic Source

Cabells Journalytics

SOBIAD

 DOAJ DIRECTORY OF  
OPEN ACCESS  
JOURNALS

 ProQuest.

 EBSCO

 CABELLS  
SCHOLARLY ANALYTICS

 SOBIAD

**Sahibi / Owner**

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
*Istanbul University, Faculty of Economics, Department of Public Finance, Istanbul, Türkiye*

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Responsible Manager**

Doç. Dr. Şerif Emre Gökçay

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye  
*Istanbul University, Faculty of Economics, Department of Public Finance, Istanbul, Türkiye*

**Yazışma Adresi / Correspondence Address**

İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi  
Maliye Uygulama ve 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

---

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

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

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

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

**Doç. Dr. Başak BERGÜDER** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü – [berguder@istanbul.edu.tr](mailto:berguder@istanbul.edu.tr)

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

### Tanıtım Yöneticisi / Publicity Manager

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

### Dil Editörleri / Language Editors

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

**Prof. Şahin AKKAYA** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – [akkays@istanbul.edu.tr](mailto:akkays@istanbul.edu.tr)

**Prof. Ufuk BAKKAL** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – [ubakkal@istanbul.edu.tr](mailto:ubakkal@istanbul.edu.tr)

**Prof. Naci Tolga SARUÇ** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – [tolgasaruc@hotmail.com](mailto:tolgasaruc@hotmail.com)

**Prof. Nazan SUSAM** – İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – [nsusam@istanbul.edu.tr](mailto:nsusam@istanbul.edu.tr)

**Prof. Erkan AYDIN** – Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – [erkanaydin@marmara.edu.tr](mailto:erkanaydin@marmara.edu.tr)

**Prof. Emrah FERHATOĞLU** – Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Eskişehir, Türkiye – [emrahf@ogu.edu.tr](mailto:emrahf@ogu.edu.tr)

**Prof. Gülay AKGÜL YILMAZ** – Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye – [gulayyilmaz@marmara.edu.tr](mailto:gulayyilmaz@marmara.edu.tr)

**Prof. Gülsen GÜNEŞ** – Bahçeşehir Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, İstanbul, Türkiye – [profdrgulsenunes@gmail.com](mailto:profdrgulsenunes@gmail.com)

**Prof. 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. 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 SOVIAR** – 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 Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Akdeniz Üniversitesi Örneği  
*An Empirical Research on Tax Perception and Tax Awareness: The Case of Akdeniz University*  
**Suzan DEMİR, Servet AKYOL**
- 21 Erken Cumhuriyet Döneminde Tarım Politikalarını Desteklemeye Yönelik Bir Vergi Reformu: Aşar Vergisi'nin Kaldırılması  
*A Tax Reform to Support Agricultural Policies in the Early Republic Period: Abolition of Tithe*  
**Rıdvan ENGİN**
- 35 Vergi Yükünün Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi: BRICS-T Ülkeleri Üzerine Panel Eşik Değer Analizi  
*The Impact of Tax Burden on the Informal Economy: A Panel Threshold Analysis On BRICS-T Countries*  
**M. Fatih İLGÜN, Bilal ÇAKAN, Miyase AYDIN**
- 50 Roles of the Government Bond Yield and the Exchange Rate in the Monetary Conditions of Türkiye  
**Savaş KAPTAN**
- 64 Türkiye'de Mali Sürdürülebilirliğin Analizi: NARDL Yöntemi  
*Analysis of Fiscal Sustainability in Türkiye: NARDL Method*  
**Ebru KARAŞ**
- 79 Kamu Ekonomisi Başarısızlığı Olarak Mali Yanılsama: Ege Bölgesi Üzerine Bir Araştırma  
*Fiscal Illusion As Public Economy Failure: A Study on the Aegean Region*  
**Ulvi SANDALCI, İnci SANDALCI**
- 100 Avrupa Birliği Hibeleri Kapsamında Sağlanan Şartlı Vergi Muafiyet ve İstisnalarında Tarh Zamanaşımı  
*Limitation Period for Conditional Tax Exemptions Granted Under European Union Grants*  
**Birol UBAY**
- 114 Ülke Bazlı Raporlamalara (CbCR) Uyum Süreci: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme  
*The Process of Adaptation to Country by Contry Reporting (CbCR): An Evaluation on Turkey*  
**Esra UYGUN**

### DERLEME MAKALESİ / REVIEW ARTICLE

- 127 Yenilikçi Bir Yaklaşım Olarak E-Katılımcı Bütçeleme  
*E-Participatory Budgeting as an Innovative Approach*  
**Yücel DEMİRKILIÇ, Mehmet Hanefi TOPAL**

## EDİTÖRDEN / EDITORIAL

Yayın hayatına 1955 yılında *Maliye Enstitüsü Konferansları* adı altında başlayarak daha sonra *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* adını alan derginin, *Maliye Çalışmaları Dergisi* (“*Journal of Public Finance Studies*”) adı ve uluslar arası standartlara uygun yeni tasarımıyla 2024 yılı Kasım ayına ait 72. sayısını bilim ve akademi dünyasının takdir ve değerlendirmesine sunmaktan mutluluk duyuyoruz.

Bu sayıda; Suzan DEMİR ve Servet AKYOL’un “*Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Akdeniz Üniversitesi Örneği*”; Rıdvan ENGİN’in “*Erken Cumhuriyet Döneminde Tarım Politikalarını Desteklemeye Yönelik Bir Vergi Reformu: Aşar Vergisi’nin Kaldırılması*”; M. Fatih İLGÜN, Bilal ÇAKAN ve Miyase AYDIN’ın “*Vergi Yükünün Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi: BRICS-T Ülkeleri Üzerine Panel Eşik Değer Analizi*”; Savaş KAPTAN’ın “*Roles of the Government Bond Yield and the Exchange Rate in the Monetary Conditions of Türkiye*”; Ebru KARAS’ın “*Türkiye’de Mali Sürdürülebilirliğin Analizi: NARDL Yöntemi*”; Ulvi SANDALCI ve İnci SANDALCI’nın “*Kamu Ekonomisi Başarısızlığı Olarak Mali Yanılsama: Ege Bölgesi Üzerine Bir Araştırma*”; Birol UBAY’ın “*Avrupa Birliği Hibeleri Kapsamında Sağlanan Şartlı Vergi Muafiyet ve İstisnalarında Tarh Zamanaşımı*”; Esra UYGUN’un “*Ülke Bazlı Raporlamalara (CbCR) Uyum Süreci: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme*”; Yücel DEMİRKILIÇ ile Mehmet Hanefi TOPAL’ın “*Yenilikçi Bir Yaklaşım Olarak E-Katılımcı Bütçeleme*” başlıklı makaleleri yer almaktadır

Maliye Çalışmaları Dergisi Baş Editör Yardımcısı ve Yazı Kurulu üyelerinden Dr. Öğretim Üyesi Zinnur TUNÇ, 72. sayının yayın sürecinin yönetim ve denetiminde özveriyle görev yaptı. Yazı Kurulu üyelerimiz Doç. Dr. Başak ERGÜDER, Dr. Öğretim Üyesi Aysel ARIKBOĞA ve Dr. Öğretim Üyesi Önder BİNGÖL dergimizin yayına hazırlık sürecinde fiili ve fikri katkılarda bulundular. Editörler Kurulu üyelerimiz ile makalelerin hakem değerlendirme süreçlerinde yer almayı memnuniyetle kabul eden çeşitli yükseköğretim kurumlarına mensup akademisyenler katkılarını cömertçe sundular. Nihayet, makalelerin yazarları çalışmalarını toplumun yararlanmasına ve değerlendirmesine açtılar. Bu zorlu süreçte; İstanbul Üniversitesi Yayınevi Ofisi, yöneticileri ve başta Sayın Eda KOLUKISA DOĞRU olmak üzere tüm personeliyle daha önce olduğu gibi her türlü katkıyı sağladı.

Sürecin her aşamasında emeği geçenlere teşekkür ediyor, dergimizin bilim ve akademi dünyasına yararlı olmasını diliyorum.

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN  
Baş Editör  
İstanbul Üniversitesi, Kasım 2024.

# Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Akdeniz Üniversitesi Örneği\*

## An Empirical Research on Tax Perception and Tax Awareness: The Case of Akdeniz University

Suzan DEMİR<sup>1</sup> , Servet AKYOL<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Maliye Bilim Uzmanı, Antalya, Türkiye

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

**Sorumlu yazar/**

**Corresponding author :** Servet Akyol

**E-posta/E-mail :** sakyol@akdeniz.edu.tr

\*Bu makale, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Doç. Dr. Servet AKYOL danışmanlığında Suzan DEMİR tarafından hazırlanan “Yükseköğretim Öğrencilerinin Vergi Algısı ve Vergi Bilinci: Akdeniz Üniversitesi Örneği” adlı yüksek lisans tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

### ÖZ

Vergiler toplumsal yaşamdaki en önemli iktisadi olaylardan bir tanesini oluşturur. Vergi bir taraftan kamusal hizmetlerin ve kamu kesiminin finansman kaynağını oluşturur, diğer taraftan iktisadi aktörlerin gelir, servet ve harcama düzeyini etkiler. Vergiler vatandaşlar/mükellefler ile devlet arasındaki ilişkiye dayanır. Vergi ve vergi toplama faaliyeti siyasal karar alma süreçleri tarafından belirlenmekle birlikte, bir toplumun sosyo-kültürel yapısı ile de yakından ilişkilidir. Bu nedenle vergi politikalarının uygulanması vatandaşların/mükelleflerin vergiye yönelik algıları ve bilinçleri ile yakından ilgilidir. Bu çalışmanın amacı Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin vergi bilincini ve algısını etkileyen faktörleri araştırmaktır. Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin demografik özellikleri, cinsiyetleri, öğrenim görülen fakülte ve bölümleri ile öğrenim düzeylerinin vergi bilinci ve vergi algısı açısından anlamlı bir farklılık olup olmadığı bu araştırmanın konusudur. Araştırmanın örneklemini 619 üniversite öğrencisi oluşturmaktadır. Bu anketler SPSS 27 paket program ile analiz edilmiştir. Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin büyük çoğunluğu vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak algılamaktadır. Buna karşın öğrenciler Türk Vergi Sistemi'ne karşı olumsuz bir tutum sergilemektedir. Öğrencilerin önemli bir bölümü vergilerin ödenmemesi durumunda kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünmektedir. Analiz sonuçlarına göre vergiler seçmen tercihlerini belirlemede etkili bir unsur değildir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi algısı, Vergi bilinci, Akdeniz Üniversitesi

**JEL Kodları:** H20, H26, H29

### ABSTRACT

Taxes are one of the most important economic events in society. On the one hand, taxes constitute the source of financing for public services and the public sector, and on the other hand, they affect income, wealth, and expenditures of economic actors. Taxes are based on the relationship between citizens and taxpayers and the state. Taxes and tax collection activities are determined by political decision-making processes but are also closely related to the sociocultural structure of a society. Therefore, the implementation of tax policies is closely related to citizens' and taxpayers' perceptions and awareness of taxes. The aim of this study is to investigate the factors affecting the awareness and perception of tax in Akdeniz University students. The subject of this study is whether there is a significant difference between the demographic characteristics, gender, faculties and departments, and education levels of Akdeniz University students in terms of tax awareness and tax perception. The sample of the research comprises 619 university students. The questionnaires were analysed with SPSS 27 package programme. Most Akdeniz University students perceive tax as a civic duty. However, students have a negative attitude towards the Turkish Tax System. A significant proportion of students believe that public services will be disrupted if taxes are not paid. According to the results of the analysis, taxes are not an effective factor in determining voter preferences.

**Keywords:** Tax, Tax perception, Tax awareness, Akdeniz University

**JEL Classification Codes:** H20, H26, H29

**Başvuru / Submitted :** 06.07.2024

**Revizyon Talebi/  
Revision Requested :** 29.07.2024

**Son Revizyon/  
Last Revision Received :** 01.08.2024

**Kabul / Accepted :** 12.08.2024

**Online Yayın/  
Published Online :** 11.09.2024



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



## EXTENDED ABSTRACT

Tax is one of the most important economic events in modern economic relationships. On the one hand, tax constitutes the financing source of public services and the public sector; on the other hand, it affects income, wealth, and expenditures of economic actors. Tax and tax collection activities are determined by political decision-making processes and are closely related to the sociocultural structure of a society. As fiscal events, taxes are affected by political and economic developments and social and cultural developments. In this regard, taxation is a fiscal sociological phenomenon. A fiscal event has social, cultural, and religious aspects, and without considering these aspects, it is not possible to understand and explain social reality.

Tax perceptions of individuals and societies, how they evaluate taxes, and their reactions to taxes can be explained by tax psychology. Analysing why individuals and taxpayers react to taxes is extremely important for achieving the goals and objectives expected from taxation and ensuring voluntary tax compliance. Tax awareness is the level of willingness to fulfil tax-related obligations of citizens who know the importance of tax in terms of the realization of public services. Social awareness of the necessity of taxation is crucial for establishing tax consciousness. Political powers should convince society that taxes they collect will be returned to society in an efficient and effective manner. How an individual perceives taxes and the tax awareness that follows are affected by many psychological and sociological factors. While tax audits and penalties increase tax awareness to a certain level, increasing tax awareness in society depends mostly on sociological and psychological factors.

Individual factors affecting attitudes and behaviours towards tax are factors arising from the individual. These factors are subjective and vary from individual to individual. In this study, the factors that determine tax awareness and tax perception are demographic characteristics of the individual (gender, age, education, income level, etc.), tax morality, subjective tax burden, ability to pay taxes, political power, loyalty and trust in the state, perceived level of public expenditures, and taxpayers' views on other taxpayers.

The aim of this study is to investigate the factors affecting the tax awareness and perception of Akdeniz University students. There are many factors that affect individuals' tax awareness and tax perception. In this framework, the subject of this study is whether there is a significant difference between the demographic characteristics, gender, faculties and departments, and education levels of Akdeniz University students in terms of tax awareness and tax perception. Developing future tax policies considering the results of this research will help to reach tax capacity by increasing tax compliance, which will lead to an increase in tax revenues. This study is the second to investigate tax perception and tax awareness at the Akdeniz University scale and therefore contributes to the development of the existing literature. This study aims to determine how Akdeniz University students perceive taxes, their attitudes towards the Turkish Tax System, the impact of taxes on students' voting preferences, their attitudes towards tax amnesty practises and evasion activities, and their level of tax awareness.

Many studies have investigated higher education students' tax perceptions and awareness in Turkey. These studies can be summarized at a few points in terms of sample scope. First, a significant number of studies have measured the tax perception and tax awareness of FEAS students (Ömürbek, et al., 2007; Sağlam, 2013; Serinkan and Erdoğan, 2017; Ayrangöl et al., 2017; Barlas and Güney, 2017; Başdağ, 2017; Karlılar and Kırıl 2018; Tabakan and Orçun, 2018; Gürçam and Moç, 2019; Yanık and Doğan, 2022). The studies in the second part consisted of studies conducted at a single university as a whole or at different universities (Aydemir, 2013; Akkara and Gencel, 2016; Teyyare and Kumbaşlı, 2016; Çiçek and Bitlisli, 2017; Bulu, 2018; Karacan, 2019; Özdemir, 2021). The few studies in the last section cover two different departments such as finance-theology (Yeşilyurt, 2015; Kırıl, 2018) and different faculties such as law-theology (Koban and Bulu, 2017).

The research population is students studying at Akdeniz University in the 2021-2022 academic year. As of 2021, 66,209 students are studying at Akdeniz University. This figure was rounded up and taken as 66,000. Because of the preliminary sampling, it was concluded that approximately 300 samples should be collected from the population. In this study, the sample size was decided to be 300 or more. A total of 656 surveys were administered to the students; 37 were not included in the analysis because some of the surveys were too damaged to be included in the analysis. The surveys were analysed with SPSS 27 package programme. In this study, a questionnaire was created using demographic information and statements obtained from studies on the subject in the literature. The questionnaire consisted of two parts. The first part includes the demographic information of the students consisting of 21 questions, and the second part includes 38 statements prepared according to a 5-point Likert scale to determine the attitudes and behaviours of the students towards tax.

The SPSS package programme used for statistical analysis in the field of social sciences was used to analyse the dataset. After the data were entered, they were checked. Incorrect data were corrected, and the data were made ready for analysis. Frequency analysis was used to determine the numerical distribution of the data (in terms of numbers).

Descriptive statistics were used to determine variance, standard deviation, and percentage values related to the data obtained.

In this study, the Independent Sample t-test or its nonparametric equivalent Mann-Whitney U test was used to determine whether there was a significant difference between two independent groups, and One-Way Analysis of Variance (One Way Anova) or its nonparametric equivalent Kruskal–Wallis tests were used to determine whether there was a significant difference between more than two independent groups. Tukey and Schfee tests from post-hoc tests were used to determine the differences between the groups. The results obtained were interpreted at the 95% confidence interval and  $P < 0.05$  significance level. Normality and reliability analyses of the dataset were performed.

Factors affecting the tax perception and awareness of Akdeniz University students include the view of political power, the structure of taxes, the views of taxpayers on other taxpayers, the perception of public expenditures, tax justice, tax amnesties, and the level of deterrence of audits and penalties. Most Akdeniz University students perceive taxation as a civic duty and can establish a financial link between taxes and public services. It has been determined that most students do not know which taxes they pay, at what rates, and how much of their monthly income they pay in taxes. A significant proportion of students believe that public services will be disrupted if taxes are not paid.

The findings of this study show that Akdeniz University students have negative attitudes towards the Turkish Tax System. It has been determined that students do not have enough information about the Turkish Tax System, they think tax audits are not effective and sufficient, and they think that taxation is not fair. No significant difference was found between the 1st and 4th grades in the subdimensions of tax perception, tax awareness, the Turkish Tax System and tax-voter behaviour. However, statistically significant differences were found between 1st and 4th graders in attitudes towards tax amnesty-evasion, and 4th graders had a higher score. Similarly, the subdimensions of tax perception and tax-voter behaviour did not differ between associate and undergraduate students. In order to test whether there is a significant difference between the attitudes of students who take tax courses and those who do not take tax courses, the students of the department of finance and the faculty of theology were compared. According to the findings, it was determined that the tax perception scores of theology and finance department students were above average, and there was no difference between the two departments.

It was observed that there was no significant difference between theology and finance students in the sub-dimension of tax-voter behaviour, while there were differences between departments in the sub-dimensions of tax awareness, the Turkish Tax System, and tax amnesty and evasion. Students establish a link between taxes and democracy at an average level and think that the taxes paid are not used correctly and that they do not receive their money's worth. It has been determined that students want to learn the fiscal policies of the political party they support, that their voting preferences will not change even if the party they do not support reduces taxes, that the tax burden and tax rates are partially effective on students' voting preferences, and that political views are more effective on voting preferences.

Raising students' awareness of taxation is also important for raising future generations. In this context, an elective course called "Budget Literacy" can be offered to university students regardless of their faculties and departments. At this point, the necessity and importance of taxation and the awareness that each citizen is responsible for the continuity of income needed by the public can be contributed.

## 1. Giriş

Çalışmanın amacı Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin vergi bilincini ve algısını etkileyen faktörleri araştırmaktır. Bireylerin vergi bilincini ve vergi algısını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu çerçevede Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin demografik özellikleri, cinsiyetleri, öğrenim görülen fakülte ve bölümleri ile öğrenim düzeylerinin vergi bilinci ve vergi algısı açısından anlamlı bir farklılık olup olmadığı bu araştırmanın konusudur.

Gelecekte oluşturulacak vergi politikalarının söz konusu araştırmanın sonuçları ışığında oluşturulması vergi uyumunu artırarak vergi kapasitesine ulaşmaya hizmet edecek ve vergi gelirlerinde artışa neden olacaktır. Çalışma vergi algısı ve vergi bilincini Akdeniz Üniversitesi ölçeğinde araştıran ikinci çalışmadır ve bu nedenle de mevcut literatürün geliştirilmesine katkı niteliğindedir. Çalışmada Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin vergiyi nasıl algıladığı, Türk Vergi Sistemi'ne (TVS) ilişkin tutumu, vergilerin öğrencilerin oy tercihleri üzerindeki etkisi, vergi affı uygulamaları ve kaçakçılık faaliyetlerine ilişkin tutumu ve öğrencilerin vergi bilinç düzeyleri tespit etmeye çalışılmıştır.

## 2. Teorik ve Kavramsal Çerçeve

Vergi günümüz ekonomik ilişkiler içindeki en önemli iktisadi olaylardan bir tanesini oluşturur. Vergi bir taraftan kamusal hizmetlerin ve kamu kesiminin finansman kaynağını oluşturur, diğer taraftan iktisadi aktörlerin gelir, servet ve harcama düzeyini etkiler. Vergi ve vergi toplama faaliyeti siyasal karar alma süreçleri tarafından belirlenmekle birlikte,

bir toplumun sosyo-kültürel yapısı ile de yakından ilişkilidir. Bir mali olay olarak vergi hem siyasal ve ekonomik gelişmelerden hem de toplumsal ve kültürel gelişmelerden etkilenir. Bu yönüyle vergi mali sosyolojik bir olgudur. Mali bir olayın toplumsal, kültürel ve dinsel yönleri vardır ve bu durum dikkate alınmadığında toplumsal gerçekliği anlamak ve açıklamak mümkün olmaz. Mali olaylar doğası gereği siyasetle de iç içedir ve hem siyasal ve iktisadi gelişmelerden hem de toplumsal gelişmelerden etkilenir (Çelebi, 2012). Bu nedenle yurttaşların ve mükelleflerin vergileri nasıl algıladıkları ve hissettikleri son derece önemli bir konudur.

Bireylerin vergiye ilişkin bireysel ve toplumsal tutumlarının sosyo-psikolojik bir bağlamı vardır. Mali olayların sosyo-psikolojik bir yaklaşımla incelenmesi mali psikolojiyi gündeme getirmektedir (Şenyüz, 1995, s.4). Mali psikoloji, mali olayların bireyler üzerindeki etkileriyle, bireylerin mali araç ve olaylar karşısındaki tepkilerini araştırmakta ve vergileme, vergilerin yapısı, devlet bütçesi, kamu harcamaları bileşenleri, devlet borçlanması birey ve toplum üzerindeki etkileri ve toplumun bu uygulamalara ilişkin tepkilerini konu edinmektedir. Başka bir ifadeyle mali psikoloji diğer maliye politikası araçlarıyla birlikte çoğunlukla vergi politikalarının bireyler tarafından nasıl algılandığı ve toplumun bu politikalara karşı tutum ve davranışlarını incelemektedir (User, 1992, s.63). Bireylerin ve toplumun vergi algısı, vergiyi nasıl değerlendirdikleri ve vergiye karşı gösterdikleri tepkiler vergi psikolojisi ile açıklanmaktadır. Bireylerin ve mükelleflerin vergilere neden tepki verdiğini incelemek vergiden beklenen amaç ve hedeflere ulaşılması, vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için son derece önemlidir. Çünkü vergi devletin diğer mali araçlarından farklıdır ve bireylerin harcanabilir gelirini azalttığından bireyler üzerinde doğrudan doğruya etkisini hissettiren bir araçtır (Aydoğan, 2017, s.15). Bireylerin vergiye ilişkin tutum ve davranışlarını inceleyen vergi psikolojisi araştırmaları farklı amaçları gerçekleştirmek için kullanılabilir. Burada öncelikli amaç vergi politikalarının etkinliğini arttırmaktır. Ayrıca vergi psikolojisi, küreselleşme sürecinde dünya ile bütünleşmeyi, vergiye uyumu kolaylaştırmak ve sosyal hayatı düzenleme noktasında vergilerin insanlar üzerinde oluşturabileceği olumsuz etkileri azaltmak gibi birçok amaca hizmet etmektedir.

Bireylerin vergi ödeme ya da ödememe konusunda nasıl bir tutum sergilediği vergiyi nasıl algıladıklarıyla ilgili bir durumdur (Aktan ve Çoban, 2006, s.6). Vergiyi doğru algılamak kamusal hizmetlerin karşılığı olarak algılamakla ilişkilidir. Vergiyi bu şekilde algılayan bireyler vergi ödemede daha sağduyulu olacaklardır. Vergilerin toplumun yararına kullanılacağı ve topluma hizmet olarak yansıtılmasının bilincine varılması vergi gelirlerine de olumlu yansıtacaktır. Buna karşılık vergiyi zorla alınan bir yük olarak algılamak bireylerin vergi ödemede isteksiz olmalarına neden olacaktır. Vergi ödemeye istekli olmayan yükümlü kayıt dışılığa başvuracaktır. Sonuç olarak toplumun vergiyi doğru algılaması, vergi alanındaki kayıt dışı ekonominin azaltılması açısından son derece önemlidir. Bu durum vergi gelirlerinin artırılmasına da katkı sağlayacaktır (Sağbaş ve Başoğlu, 2005, s.126). Vergi bilincinin oluşabilmesi için verginin olumlu bir şekilde algılanması gerekmektedir. Vergi algısı bireylerin içsel ve dışsal uyarıcıların etkisiyle vergiye dair zihninde oluşturduğu yargı olarak ifade edilebilir (Sağlam, 2013, s.319). Verginin toplumda olumlu bir şekilde algılanarak vergi bilincinin oluşması, toplanacak vergi gelirlerini doğrudan etkileyecektir. Vergiyi doğru algılamak vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak kabul etmekle ilişkilidir. Verginin kamu harcamalarının karşılığı olarak algılandığı ve buna ilişkin olarak vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirecek ve devletin ihtiyaç duyduğu gelirin sürekliliği sağlanacaktır.

Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi açısından verginin önemini bilen yurttaşların vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmedeki isteklilik düzeyidir. Verginin gerekliliği konusunda toplumsal düzeyde bir farkındalık olması vergi bilincinin yerleşmesi için son derece önemlidir. Siyasal iktidarlar topladıkları vergilerin topluma tekrar ve etkin bir şekilde kamu hizmeti olarak döneceğine toplumu ikna etmelidir. Bireylerin vergiye ilişkin davranışları sonuca katkı sağlamaktadır ancak vergi bilinci, bireysel değil toplumsal bir nitelik taşımaktadır (Akdoğan, 2014, s.192-193). Vergi bilincinin oluşması için bireyler kamu harcamaları ile ödedikleri vergiler arasında bağlantı kurabilirse vergi ödemenin gerekli olduğuna kanaat getirebilirler. Bireyler piyasa mallarından doğrudan fayda sağlarken kamu mallarından dolaylı olarak ve soyut fayda sağlamaktadırlar. Bu durum kamusal malların piyasa mallarına göre çok daha az kabul görmesine neden olmaktadır. Şüphesiz bu durum vergiye ilişkin davranışları olumsuz etkilemektedir. Ancak bireyin en yüksek düzeyde fayda elde etmek istemesi onun vergiye karşı davranışını belirleyen tek faktör değildir. Bireyin vergi yükünü psikolojik olarak nasıl algıladığı (subjektif vergi yükü), ahlaki duyarlılığı ve bazı zihinsel süreçlerin de etkisi olabilmektedir. Başka bir ifadeyle, verginin ekonomik maliyetinin yanında birtakım ahlaki maliyetlerinin olduğu söylenebilir. Vergi bilincinin oluşturulmasında mali bağlantı anlayışı çerçevesinde bir psikolojik anlaşma söz konusudur. Ayrıca yüksek vergi bilincinin oluşturulmasında vergi mükelleflerinin algı, tutum ve davranışlarının etraflıca analiz edilmesi gerekmektedir (Kitapçı, 2015, s.23-91).

Vergi bilinci, vergi ödeyenlerin ödediği vergiler ile topluma sunulan kamusal mal ve hizmetler arasında bağlantı kurabilmesidir. Bu bilinç düzeyi kişinin içinde yaşadığı toplumdan etkilenmektedir. Vergi bilincinin oluşturulması için vatandaşların devletin fonksiyonlarını yerine getirmek için ihtiyaç duyduğu finansmanın sadece vergiler ile

karşılanabileceğinin bilincinde olması gerekmektedir (Savaşan ve Odabaş, 2005, s.9-10). Bu farkındalık kapsamında mükelleflerin vergiye ilişkin tüm alanlarda bilgi sahibi olması vergi bilinci olarak ifade edilebilir. Ayrıca vergi bilinci mükelleflerin verginin neden alındığını bilmesidir. Fakat vergi bilinci sadece vergi ödeme bilinci olarak algılanmamalıdır.

Bireyin vergiyi nasıl algıladığı ve buna bağlı olarak bireyde oluşacak vergi bilinci hem psikolojik hem de sosyolojik birçok faktörden etkilenmektedir. Vergi denetim ve cezaları belli bir seviyeye kadar vergi bilincini arttırırken, toplumun vergi bilincini arttırmak çoğunlukla sosyolojik ve psikolojik faktörlere bağlıdır. Vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki davranışları vergiye uyumun ve dolayısıyla vergi bilincinin bir yansımasıdır. Bu yansımanın toplum açısından belirlenebilmesi için mükelleflerin tutum ve davranışlarını etkileyebilecek faktörlerin bilinmesi gerekir (Bağdigen ve Erdoğan, 2010, s.106). Devletin vergileri toplamasındaki başarısı bireylerin vergiye yönelik tutum ve davranışlarıyla doğru orantılıdır. Bireylerin vergi algısı ve vergi bilincini etkileyen çok sayıda unsur vardır. Bu unsurlar, bireylerin devletin uyguladığı politikalara bakışları, toplanan vergilerin siyasi iktidar tarafından ne amaçla kullanıldığı, vergi suç ve cezalarına yönelik değerlendirmeleri, diğer mükelleflerin vergiye ilişkin davranışları, vergi yükü olarak ifade edilebilir (Çelebi ve ark., 2019, s.3).

Vergiye karşı tutum ve davranışları etkileyen bireysel unsurlar bireyin kendisinden kaynaklanan faktörlerdir. Bu faktörler bireyden bireye değişiklik gösteren subjektif faktörlerdir (Aydoğan, 2017, s.17). Çalışmada vergi bilinci ve vergi algısını belirleyen faktörler; bireyin sahip olduğu demografik özellikler (cinsiyet, yaş eğitim, gelir düzeyi vb.), vergi ahlakı, subjektif vergi yükü, vergi ödeme gücü, siyasi iktidara bakış, devlete olan bağlılık ve güven, kamu harcamalarının algılanma düzeyi ve mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki görüşleri olarak ele alınmıştır.

### 3. Literatür İncelemesi

Türkiye’de yükseköğretim öğrencilerinin vergi algısı ve vergi bilincini araştıran çok sayıda çalışma mevcuttur. Bu çalışmalar örneklem kapsamı açısından birkaç noktada toplanabilir. Bunların ilki çalışmaların önemli bir kısmı İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) öğrencilerinin (Ömürbek, Çiçek ve Çiçek 2007; Sağlam 2013; Serinkan ve Erdoğan, 2017; Ayrangöl, Tekdere ve Çadircı 2017; Barlas ve Güney, 2017; Başdağ 2017; Karlılar ve Kıral 2018; Tabakan ve Orçun, 2018; Gürçam ve Moç, 2019; Yanık ve Doğan, 2022) vergi algısı ve vergi bilincini ölçmeye dayalıdır. Ömürbek ve ark., (2007) vergi ile cinsiyet arasında oldukça anlamlı bir farklılık olduğu, erkek öğrencilerin kız öğrencilerden daha fazla vergiye uyum gösterdikleri sonucuna ulaşmıştır. Yanık ve Doğan (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışma farklı sonuçlara ulaşmıştır. Buna göre öğrencilerin vergi bilinç ve algılarının cinsiyet ve yaş gruplarına göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Vergi bilinç ve algısına yönelik görüşlerde öğrenim görülen bölüme göre anlamlı farklılıklar olduğu ortaya çıkmış ve bu görüşlerin neler olduğu ve hangi gruplar arasında olduğu yapılan analizler sonucunda tespit edilmiştir. Karlılar ve Kıral (2018) ise, öğrencilerin bölümü ve sınıfının vergi ahlak, vergi bilinci ve vergi tutumu üzerinde anlamlı bir farklılık yarattığı sonucuna ulaşmıştır. Buna karşın akademik başarı düzeyi, vergi ahlakı ve vergi tutumu ifadeleri üzerinde anlamlı bir farklılık yaratmamaktadır.

İkinci kısımdaki çalışmalar ise bir bütün olarak tek bir üniversite ya da farklı üniversiteler (Aydemir 2013; Akkara ve Gencil 2016; Teyyare ve Kumbaşlı 2016; Çiçek ve Bitlisli 2017; Bulu 2018; Karacan 2019; Özdemir 2021) ölçeğinde yapılan araştırmalardan oluşmaktadır. Aydemir'in (2013) Süleyman Demirel Üniversitesi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi ve Akdeniz Üniversitesi öğrencilerini kapsayan çalışmasında vergi ödemek vatandaşlık görevidir önermesi açısından üniversiteler arası anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin büyük çoğunluğunun vergi aflarının vergisini ödeyen mükelleflere haksızlık olarak değerlendirdikleri ve devletin toplanan vergilerin (eğitim, sağlık, savunma vb.) kullanım alanlarına yönelik izledikleri politikaların vergiye ilişkin davranışları etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Teyyare ve Kumbaşlı (2016) İzzet Baysal Üniversitesi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi maliye bölümü öğrencilerini kapsayan çalışmalarında 1. sınıf ve 4. sınıf üniversite öğrencilerinin vergi bilincini ve vergi ahlak düzeylerinin ve vergiye ilişkin yoğun eğitim alan maliye bölümlerinin bu düzeye etkisini araştırmıştır. Çalışmada öğrencilerin vergi bilinci ve vergi ahlak düzeyleri üniversitede aldıkları eğitimle doğrudan ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Öğrencilerin vergi, vergi bilinci ve vergi ahlak düzeylerinin yüksek olduğu, maliye bölümünde verilen mali ve vergi konusundaki eğitim arttıkça vergi bilinci ve vergi ahlak düzeylerinin arttığı, 4. sınıf öğrencilerinin 1. sınıf öğrencilerine kıyasla daha yüksek vergi bilincine sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

Son kısımda yer alan az sayıda çalışma ise maliye-ilahiyat (Yeşilyurt 2015; Kıral 2018) gibi farklı iki bölümü ya da hukuk-ilahiyat (Koban ve Bulu 2017) gibi farklı fakülteleri kapsamaktadır. Yeşilyurt (2015) Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi maliye bölümü öğrencileri ile ilahiyat bölümü öğrencilerinin vergi bilinci ve vergi ahlak algısını araştırdığı çalışmasında, İlahiyat Fakültesi öğrencilerinin vergi bilinç düzeyi ve vergi ahlakının maliye bölümü öğrencilerinden daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kıral (2018) ise Çukurova Üniversitesi maliye ve ilahiyat öğrencilerinin sosyo-kültürel faktörler ile vergi ahlakı arasında anlamlı bir farklılık olduğu, buna karşın sosyo-kültürel faktörler ve cinsiyet arasında ise anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Aynı zamanda çalışmada ilahiyat bölümü öğrencilerinin devlete güven düzeyinin maliye bölümü öğrencilerine kıyasla daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Koban ve Bulu (2017) Gaziantep Üniversitesi Hukuk ve İlahiyat fakültesi öğrencileri üzerine yaptıkları çalışmada Hukuk Fakültesi öğrencileri bakımından istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık olduğu, Hukuk Fakültesi öğrencilerinin vergi farkındalığının ve sahip olduğu vergi bilincinin İlahiyat fakültesi öğrencilerine göre daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte kadın öğrencilerin vergiye gönüllü uyuma ilişkin yaklaşımı, erkek öğrencilere göre istatistiksel açıdan anlamlı çıkmıştır.

#### **4. Yöntemsel ve Metodolojik Çerçeve**

##### **4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Çalışmanın amacı Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin vergi algısı ve vergi bilincini etkileyen faktörleri belirlemek, öğrencilerin demografik özellikleri, cinsiyetleri, öğrenim gördükleri fakülte ve bölümlerin vergiye yaklaşımları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını araştırmak ve öğrencilerin vergi algısı ve vergi bilinci düzeylerini belirlemektir.

Türkiye'nin önemli üniversitelerinden olan Akdeniz Üniversitesi'nde yapılan bu çalışma, üniversite öğrencilerinin vergiye ilişkin görüşlerinin tespiti, TVS ve uygulanan vergi politikalarını nasıl değerlendirdikleri, vergiye karşı olumlu ya da olumsuz davranışlarının incelenmesi son derece önemlidir. Gelecekte oluşturulacak vergi politikalarının söz konusu araştırmanın sonuçları ışığında oluşturulması vergi uyumunu artırarak vergi kapasitesine ulaşmaya hizmet edecek ve vergi gelirlerinde artışa neden olacaktır.

##### **4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları**

Araştırma Akdeniz Üniversitesi Konyaaltı ve Çallı Kampüslerinde öğrenim gören öğrencileri kapsamaktadır. Veri toplamada kullanılan ifadelerle katılım sağlayan öğrenciler 2021-2022 Eğitim ve Öğretim dönemini kapsamaktadır.

##### **4.3. Araştırmanın Kitle (Evren) ve Örneklem**

Araştırmanın kitle Akdeniz Üniversitesi'nde 2021-2022 Eğitim ve Öğretim döneminde öğrenim gören öğrencilerdir. Akdeniz Üniversitesi'nde 24 fakülte, 7 enstitü, 12 meslek yüksekokul ve 4 yüksekokul bulunmaktadır. 2021 yılı itibarıyla Akdeniz Üniversitesi'nde 66.209 öğrenci öğrenim görmektedir (Akdeniz Üniversitesi İdare Faaliyet Raporu, 2021:45). Bu rakam yuvarlanarak kitle 66.000 olarak alınmıştır. Kitle varyansı bilinmediğinden Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye 4.sınıf öğrencilerinden 40 öğrencinin katılımıyla ön örnekleme yapılmıştır. Ön örnekleme sonucu örneklem varyansı elde edilerek kitlenin bilindiği durumda kullanılan formül ile örneklem büyüklüğü elde edilmiştir. Ön örnekleme sonucu kitleden yaklaşık 300 örneklem çekilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Çalışmada örneklem büyüklüğü 300 ve üzeri olarak kararlaştırılmıştır. Öğrencilere toplam 656 anket uygulanmış, bazı anketlerin analize dahil edilmeyecek kadar tahrip edilmesi sebebiyle 37 anket analize dahil edilmemiştir. Geriye kalan 619 anket kontrol edildikten sonra SPSS 27 (Statistical Package for Social Sciences) paket program ile analiz edilmiştir.

#### 4.4. Araştırmanın Yöntemi ve Anket Formu

Çalışmada literatürde konuya ilişkin çalışmalardan elde edilen demografik bilgiler ve ifadeler kullanılarak anket formu oluşturulmuştur (Ömürbek ve ark., 2007; Yeşilyurt 2015; Dökmen ve Ova 2016; Sağbaş ve Saruç 2003; Kırıl 2018). Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde öğrencilere ait 21 sorudan oluşan demografik bilgiler, ikinci bölümde ise öğrencilerin vergiye ilişkin tutum ve davranışlarını belirlemeye yönelik 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış 38 ifade bulunmaktadır. Katılımcılar bu ifadelerle “Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde katılma derecelerine göre cevap vermişlerdir.

#### 4.5. Veri Analizi ve Kullanılan İstatistiksel Teknikler

Veri seti analizinde sosyal bilimler alanında istatistiksel analiz için kullanılan SPSS paket program kullanılmıştır. Veriler girildikten sonra kontrol edilmiş, hatalı veriler düzeltilmiş ve veriler analize hazır hale getirilmiştir. Verilerin sayısal olarak dağılımlarının (adet bazında) belirlenmesinde frekans analizi kullanılmıştır. Elde edilen verilere ilişkin varyans, standart sapma, yüzde değerler için ise tanımlayıcı istatistiklerden yararlanılmıştır.

Çalışmada bağımsız iki grup arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını test etmek için Bağımsız İki Örneklem t testi (Independent Sample t Test) veya parametrik olmayan karşılığı Mann-Whitney U testi, birbirinden bağımsız ikiden fazla grup arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını test etmek için Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way Anova) veya parametrik olmayan karşılığı Kruskal Wallis testlerine başvurulmuştur. Gruplar arasındaki farklılıkların hangi gruptan kaynaklandığının tespiti için Post Hoc testlerinden Tukey ve Scheffé testleri kullanılmıştır. Elde edilen sonuçlar %95 güven aralığında  $P < 0,05$  anlamlılık düzeyinde yorumlanmıştır.

#### 4.6. Güvenilirlik ve Faktör Analizi Sonuçları

Veri setinin normallik ve güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Araştırmacılar kullanılan ölçeğin ne kadar güvenilir olduğunu ölçmek için çoğunlukla Cronbach Alpha katsayısını kullanmaktadırlar. Cronbach Alpha katsayısı 0 ve 1 arasında değer alır ve 1’e yaklaştıkça ölçeğin güvenilir olduğu anlamına gelmektedir (Mert, 2016, s.121; Terzi, 2019, s.76). Cronbach Alpha katsayısı 0,722 olarak elde edilmiştir. Bu değer 1’e yakın olduğundan ölçeğin güvenilir olduğu söylenebilir.

Faktör analizinde amaç çok sayıda sürekli değişkenden boyut indirgeyerek az sayıda faktörler elde etmektir. Çalışmada 38 ifadeden oluşan ölçeğe açıklayıcı faktör analizi (AFA) uygulanmıştır. 38 ifadeden bazıları çok fazla bilgi kaybına uğradığı bazıları da aynı faktörde toplandığı (binişik madde) için toplamda 18 ifade analiz dışı bırakılmıştır (Binişik maddelerin madde yükleri arasındaki fark  $< 0,10$  ise ifade analizden çıkarılmıştır). Literatürde bilgi değeri (extraction) 0,30 ve üzeri değerler kabul edilmektedir ancak ölçeğe doğrulayıcı (yeni geliştirilecek) faktör analizi uyguladığımızdan 0,40 ve üzeri değerler alınmıştır. Analizler yapılırken AFA sonucunda elde edilen 20 ifade ve beş alt boyuttan oluşan “Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Ölçeği” kullanılmıştır. 20 ifadeden oluşan ölçeğin Cronbach Alpha değeri 0,726 ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri 0,803 bulunmuştur. Bu değerler ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir (Bolarinwa, 2015).

Ölçeğin yapı geçerliliğinin test edilmesi için alt boyutların Cronbach’s Alpha değerleri bulunmuştur. Alt boyutlarda elde edilen değerlerin genellikle kabul edilebilir değerin üzerinde olduğu Tablo 1’de görülmektedir. Alt boyutların Cronbach Alpha değerleri ikinci (TVS) ve beşinci (vergi-seçmen davranışı) alt boyutlarda düşük düzeyde kalmıştır. Vergi-seçmen davranışı ve TVS alt boyutların Cronbach’s Alpha değerleri orta düzeyde güvenilir kabul edilebilir sınırdan olmakla birlikte diğer alt ölçeklerin 0,60’ın üzerinde olması ve bu alt ölçek değerlerinin de bu değere yakın olması sebebiyle kabul edilebilecektir. Literatürde ölçek ya da ölçek alt boyut ifade sayısının az olması (onun altında) durumunda Cronbach’s Alpha değerinin düşük çıkabileceği ifade edilmiştir (Balorinwa, 2015). Bu bilgiler ışığında vergi-seçmen davranışı ve TVS alt boyutlarının da güvenilir olduğu kabul edilmiştir.

**Tablo 1: Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Ölçeği Faktör Analizi Sonuçları**

KMO=0,803 Barlett testi için Ki-Kare=4051,992, P=0,000 Toplam varyans açıklama oranı=%60,218 Cronbach's Alpha=0,750	
Boyut	Madde
<b>Faktör 1: Vergi Algısı</b> Cronbach's Alpha: 0,841 Toplam varyans açıklama oranı: %21,46	Vergi1-Vergi bir vatandaşlık görevidir (0,756) Vergi2-Vergi ödemek ahlaki bir sorumluluktur (0,708) Vergi4- Vergi devletin vatandaşlarına sunmuş olduğu kamu hizmetlerinin ve yaptığı kamu harcamalarının bir karşılığı olarak alınmaktadır (0,532) Vergi5-Vergi devletle vatandaş arasındaki ekonomik ilişkinin temelidir (0,620) Vergi17- Vergiler ödenmezse kamu hizmetleri aksayabilir (0,457) Vergi22- Devlet daha iyi hizmet sunmak için vergi alır (0,434)
<b>Faktör 2:Türk Vergi Sistemine Bakış</b> Cronbach's Alpha:0,688 Toplam varyans açıklama oranı: %9,96,	Vergi7-Ödediğim vergilerin tam olarak karşılığını aldığımı düşünüyorum (0,586) Vergi12 -Türkiye'de adil bir vergi sistemi olduğunu düşünüyorum (0,687) Vergi32- Ülkemizde yapılan vergi denetimlerinin etkili ve yeterli olduğunu düşünüyorum (0,475) Vergi38- Ödediğim vergilerin doğru kullanıldığından şüphem yoktur (0,592)
<b>Faktör 3: Vergiye Uyumu Azaltan Nedenler (Vergi affi-Kaçakçılık)</b> Cronbach's Alpha:0,755 Toplam varyans açıklama oranı: %15,4	Vergi15- Vergi kaçakçılığının yaygın olması vergi ödeme isteğini azaltır (0,609) Vergi16 - Başka mükelleflerin vergi kaçırması benim vergiye bakışımı olumsuz etkiler (0,602) Vergi18 - Vergi afları vergisini ödeyen dürüst mükellefin vergiye karşı tutumunu olumsuz etkiler (0,546) Vergi19- Vergilerin ne amaçla harcandığını bilmek vergi bilincini artırır (0,516) Vergi21- Yüksek vergi oranları bireylerin vergi kaçırmasına neden olur (0,452)
<b>Faktör 4: Vergi Bilinci</b> Cronbach's Alpha:0,774 Toplam varyans açıklama oranı: %7,04	Vergi6-Bir mükellef olarak hangi vergileri ne oranda ödediğimi biliyorum (0,608) Vergi8-Ülkemizdeki vergi oranları hakkında yeterli bilgiye sahibim (0,767) Vergi13- Türk vergi sistemi hakkında yeterli bilgiye sahibim (0,736)
<b>Faktör 5: Vergi-Seçmen Davranışı</b> Cronbach's Alpha:0,562 Toplam varyans açıklama oranı: %6,33	Vergi26-Destiklemediğim bir parti vergileri azaltacağını söylerse bu partiye oyumu veririm (0,689) Vergi34-Bir mükellef olarak vergi yükümü azaltacak partiye oy veririm (0,671)
Parantez içerisinde maddelerin oransal değişimleri (communalities) verilmiştir.	

#### 4.7. Araştırma Soruları

Çalışmada Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin vergi algısı ve vergi bilincini ölçmek için beş tane araştırma sorusu tasarlanmıştır. Araştırma soruları şunlardır:

1. Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin vergi bilinci var mıdır?
2. Öğrencilerin vergiye ilişkin görüşlerinde cinsiyetler arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?
3. Öğrencilerin vergiye ilişkin görüşlerinde üniversite eğitiminin etkisi var mıdır? Buna bağlı olarak 1. sınıf öğrencileri ile 4. sınıf öğrencileri arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?
4. Öğrencilerin vergiye ilişkin görüşlerinde ön lisans ve lisans öğrencileri arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?
5. Öğrencilerin vergiye ilişkin görüşlerinde farklı fakülteler ve bölümler arasında anlamlı bir farklılık var mıdır?

#### 4.8. Araştırmanın Bulguları ve Yorumları

Ankete katılan 619 öğrencinin demografik bilgilerine ait frekans dağılımları tablolarda görülmektedir. Ankette 619 veri bulunmaktadır ve veri setinde kayıp veriye rastlanmamıştır.

**Tablo 2:** Demografik Bilgilere İlişkin Frekans Dağılımları

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde
Kadın	311	50,2	100,0
Erkek	308	49,8	49,8
<b>Uyruk</b>			
TC	602	97,3	97,3
Diğer	17	2,7	100,0
<b>Medeni Durum</b>			
Evli	9	1,5	1,5
Bekar	610	98,5	100,0
<b>Yaş</b>			
18-20 Yaş	193	31,2	31,2
21-24 Yaş	380	61,4	92,6
25 Yaş Üzeri	46	7,4	100,0
<b>Öğrenim Türü-Düzei</b>			
Ön Lisans Örgün	68	11,0	11,0
Lisans Örgün	500	80,8	91,8
Lisans İkinci Öğrenim	28	4,5	96,3
Tezli Yüksek Lisans	15	2,4	98,7
Tezsiz YL	1	0,2	98,9
Doktora	7	1,1	100,0
<b>Sınıf Düzeyi</b>			
Hazırlık	10	1,6	1,6
1. Sınıf	149	21,1	25,7
2. Sınıf	156	25,2	50,9
3. Sınıf	118	19,1	70,0
4. Sınıf	143	23,1	93,1
4. Sınıf ve üzeri	22	3,6	96,6
Lisansüstü	21	3,4	100,0
<b>Çalışma Durumu</b>			
Evet	85	13,7	13,7
Hayır	534	86,3	100,0
<b>Gelir Vergisi Mükellefiyet Durumu</b>			
Evet	77	12,4	12,4
Hayır	542	87,6	87,6
Toplam	619	100,0	100,0

**Tablo 3:** Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Ölçeği Alt Boyutlarının Betimsel İstatistikleri

Boyutlar	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Vergi_algısı	619	1,00	5,00	3,6319	,86971
TVS	619	1,00	5,00	1,8889	,88055
Vergi_affi_kaçakçılık	619	1,00	5,00	4,0333	,77843
Vergi_bilinci	619	1,00	4,50	2,9300	,84033
Vergi_seçmen davranışı	619	1,00	5,00	3,2383	1,00170

Tablo 3'te vergi algısı ve vergi bilinci ölçeğinin alt boyutlarına ilişkin istatistiklere göre en yüksek ortalama 4,03'lük değerle vergi-affi kaçakçılık boyutuna ait olduğu görülmektedir. Katılımcılar vergi affi uygulamalarının ve vergi



kaçakçılık faaliyetlerinin bireylerin vergi uyumunu azaltan faktörler olduğunu çok yüksek oranda desteklemişlerdir. Literatürde söz konusu uygulamaların vergiye gönüllü uyumu azalttığını ifade eden çalışmalar bulunmaktadır. Nitekim Alkan (2009) yaptığı anket çalışmasında katılımcıların çoğunluğunun vergi aflarının vergi ödevinin yerine getirilmesinde olumsuz bir uygulama olduğunu tespit etmiştir.

Akdeniz Üniversitesi öğrencileri vergi algısı skorunun (3,63) yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Konu ile ilgili Karacan (2019) Sakarya ilinde ön lisans öğrencilerinin katılım sağladığı ampirik çalışmasında, öğrencilerin büyük çoğunluğunun vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak gördüğü ve vergi skorunun beş üzerinden 3,22 olduğunu tespit etmiştir. Bu anlamda AÜ öğrencilerinin vergi algısının daha yüksek düzeyde olduğu ifade edilebilir. Öğrenciler vergiyi kamu harcamalarının ve hizmetlerinin karşılığı olarak görmekte, verginin devletle vatandaş arasındaki ilişkinin temeli olduğunu düşünmektedirler.

Katılımcı öğrencilerin ortalamasının üzerinde (2,93) vergi bilincine sahip olduğu ancak TVS'ye ilişkin olumsuz bakış açısı sergiledikleri görülmektedir. Öğrenciler TVS hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarını, yapılan vergi denetimlerinin etkili ve yeterli olmadığını ve adil bir vergileme yapılmadığını düşünmektedirler. Ayrıca katılımcılar yüksek vergi yükünün oy tercihlerini etkileyebileceğini düşünseler de, desteklemedikleri partinin vergileri azaltması durumunda bile oy tercihlerinin değişmeyeceği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda AÜ öğrencilerinin oy tercihlerini ekonomik değil ideolojik veya sosyo-kültürel olarak belirledikleri söylenebilir. Vergi yükünün ve vergi oranlarının öğrencilerin oy tercihleri üzerinde kısmen etkili olduğu, siyasi görüşlerin oy tercihleri üzerinde daha çok etkili olduğu tespit edilmiştir. Türkiye ölçeğinde daha önce yapılan bir çalışmada (Sağbaş ve Saruç 2003) vergi politikalarının seçmenlerin oy tercihleri üzerinde etkisinin bulunmadığı ortaya konulmuştur. Geçen yirmi yılda benzer sonuçların elde edilmesi ülkemizin bu konuda gelişimi açısından düşündürücüdür. Şöyle ki vergiler, vatandaş ve siyasi iktidar arasında hesap verme ilişkisinin kurulmasını sağlayan en önemli sosyal ve ekonomik mekanizmalardır. Söz konusu bulgular ışığında Türkiye'de vergilerin seçmen tercihlerini belirlemede işlevsiz durumda olduğu söylenebilir.

#### 4.8.1. Bağımsız t Testi ile Elde Edilen Bulgular

Yapılan t-testi sonucuna göre kadın ve erkek vergi algısı ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur. Kadın ve erkek öğrencilerin olumlu bir vergi algısına sahip oldukları görülmektedir. Konu ile ilgili literatürde benzer ve farklı sonuçlar elde eden çalışmalar bulunmaktadır. Alkan (2009) Zonguldak ilinde mükelleflerin davranışlarını araştırdığı yüksek lisans çalışmasında vergi algılamada cinsiyete göre bir farklılık olmadığı tespit etmiştir. Ömürbek ve ark., (2007) yaptıkları çalışmada ise erkek öğrencilerin vergiyi daha olumlu algıladıkları sonucuna ulaşılmıştır.

**Tablo 4:** Vergi Algısının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Cinsiyet	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Erkek	308	3,65	0,93	0,043	0,618**	<b>0,537*</b>
Kadın	311	3,61	0,79			

\*: .05 yanılma düzeyinde anlamsızdır.  
 \*\*: Bağımsız iki örneklem test istatistiği  
 Varyansların homojenliği için; F=6,150, P=0,013

**Tablo 5:** Vergi Bilincinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Cinsiyet	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Erkek	308	3,01	1,083	0,17	2,176**	<b>0,030*</b>
Kadın	311	2,84	0,921			

\*: .05 yanılma düzeyinde anlamlıdır.  
 \*\*: Bağımsız iki örneklem test istatistiği  
 Varyansların homojenliği için; F=7,981, P=0,005

Öğrencilerin vergi bilincinin cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığı bağımsız iki örneklem t- testi ile test edilmiştir. Buna göre kadın ve erkek öğrencilerin vergi bilinci arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Erkek öğrencilerin vergi bilinç düzeyleri daha yüksektir. Konu ile ilgili Ömürbek ve ark., (2007), Gürçam ve Moç (2019)

çalışmalarında erkeklerin vergi bilinç düzeylerinin kadınlardan daha yüksek olduğunu tespit etmiştir. Bu bağlamda elde edilen bulgular çalışmanın sonuçlarıyla paralellik göstermektedir. Buna karşın Sarasa ve Sarasa-Perez (2016) İspanya Alicante Üniversitesi'nde yaptığı çalışmada, kadın ve erkek öğrenciler arasında vergi sorumluluğu ve vergi sistemi hakkında aynı düzeyde bilgi sahibi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

**Tablo 6:** Türk Vergi Sistemine Bakışın Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Cinsiyet	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Erkek	308	1,83	0,922	-0,102	-1,443**	<b>0,150*</b>
Kadın	311	1,93	0,834			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamsızdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=0,945, P=0,331						

Yapılan testin sonuçlarına göre  $P < 0,05$  eşitliği sağlanamadığından ( $P = 0,150 > 0,05$ ) kadın ve erkek ortalamalarının eşitliğini ifade yokluk hipotezi 0,05 yanılma düzeyinde kabul edilerek Türk vergi sistemine ilişkin tutumda kadın erkek arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo 7:** Vergi Affi-Kaçakçılığa İlişkin Tutumun Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Cinsiyet	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Erkek	308	4,09	0,808	0,119	0,136**	<b>0,055*</b>
Kadın	311	3,97	0,743			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=2,233, P=0,136						

Vergi affi-kaçakçılık tutumunda kadın ve erkek öğrencilerin ortalamaları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar yoktur. Erkek öğrenciler vergi affi ve kaçakçılığın vergiye ilişkin davranışları olumsuz etkileyeceğini kadınlardan daha fazla desteklemişlerdir. Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin vergi affi ve kaçakçılığa genel olarak olumsuz tutum sergiledikleri görülmüştür. Benzer şekilde Aydemir (2013) çalışmasında Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin vergi aflarının vergisini ödeyen dürüst mükelleflere haksızlık olduğunu düşündüklerini tespit etmiştir. Diğer taraftan Sağlam (2013), Cansız (2006), Altun ve ark., (2017), Yenigün (2012), Çoban (2004) çalışmalarında vergi aflarının vergi uyumuna ilişkin etkilerine yönelik benzer sonuçlar elde etmişlerdir.

**Tablo 8:** Vergi-Seçmen Davranışına İlişkin Tutumun Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Cinsiyet	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Erkek	308	3,33	1,044	0,019	2,344**	<b>0,019*</b>
Kadın	311	3,14	0,949			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=3,387, P=0,066						

Vergi-seçmen davranışına ilişkin tutumların cinsiyete göre farklılaştığı Tablo 8'de görülmektedir. Yapılan analizin sonuçlarına göre  $P < 0,05$  ( $0,019 < 0,05$ ) olduğundan kadın ve erkek öğrencilerin vergi-seçmen davranışlarına ilişkin ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık vardır. Erkek öğrenciler vergi oranlarının azaltılması durumunda oy tercihlerinin değişebileceğine kadın öğrencilerden daha fazla destek vermişlerdir.

**Tablo 9:** Vergi Algısının Gelir Vergisi Mükellefiyet Durumuna Göre Karşılaştırılması

Gelir Vergisi Mükellefiyeti	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Evet	77	3,44	0,96	-0,21	-1,987**	<b>0,047*</b>
Hayır	542	3,65	0,853			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=2,577, P=0,109						

Öğrencilerin vergi algısı gelir vergisi mükellefiyet durumlarına göre farklılaşmaktadır. Katılımcıların genel olarak vergi algısının yüksek olduğu ancak gelir vergisi mükellefi olmayan öğrencilerin oranlara göre daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 10:** Vergi Affı-Kaçakçılığa İlişkin Tutumun Gelir Vergisi Mükellefiyet Durumuna Göre Karşılaştırılması

Gelir Vergisi Mükellefiyeti	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Evet	77	3,74	0,938	-0,325	-3,467**	<b>0,001*</b>
Hayır	542	4,07	0,745			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=2,932, P=0,087						

Öğrencilerin gelir vergisi mükellefiyet durumlarına göre vergi affı-kaçakçılığa ilişkin tutumları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır. Gelir vergisi mükellefi olmayan öğrenciler, vergi affları uygulamalarının ve vergi kaçakçılık faaliyetlerinin vergiye ilişkin tutumları olumsuz etkilediğini gelir vergisi mükellefi olanlara göre daha çok desteklemişlerdir. Ayrıca vergi bilinci (P:0,331), TVS (P:0,994) ve vergi-seçmen davranışı (P:0,747) alt boyutlarında GV mükellefiyet durumları arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

**Tablo 11:** Vergi Bilincinin Öğrencilerin Çalışma Durumuna Göre Karşılaştırılması

Çalışma Durumu	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Evet	85	3,13	1,030	0,235	2,006**	<b>0,045*</b>
Hayır	534	2,89	1,002			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=0,003, P=0,959						

Herhangi bir işte çalışan ya da çalışmayan öğrencilerin vergi bilinç düzeyleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır. Herhangi bir işte çalışan öğrencilerin vergi bilinç düzeylerinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Diğer alt boyutlar olan vergi algısı (P:0,683), TVS (P:0,834), vergi affı-kaçakçılık (P:0,232) ve vergi-seçmen davranışı (P:0,432) alt boyutlarında çalışan veya çalışmayan öğrenciler arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

**Tablo 12:** Vergi Bilincinin Öğrencilerin Öğrenim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Öğrenim Düzeyi	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Ön Lisans	68	3,19	0,970	0,308	2,377**	<b>0,018*</b>
Lisans	500	2,88	1,009			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=0,262, P=0,609						

Öğrencilerin vergi bilinci ortalamaları ön lisans-lisans düzeylerinde farklılık göstermektedir. Ön lisans öğrencilerinin vergi bilinç düzeylerinin lisans öğrencilerinden daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Ön lisans öğrencilerinin vergi bilincinin daha yüksek düzeyde olması örneklemin alındığı Meslek Yüksek Okulları ile ilişkili olabilir. Zira

ön lisans öğrencilerinin büyük çoğunluğu Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü öğrencilerinden oluşmaktadır ve aldıkları vergi eğitimine bağlı olarak vergi bilinç düzeylerinin daha yüksek düzeyde olması olası bir durumdur.

**Tablo 13:** Türk Vergi Sistemine Bakışın Öğrencilerin Öğrenim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Öğrenim Düzeyi	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Ön Lisans	68	2,13	0,941	0,277	2,452**	<b>0,015*</b>
Lisans	500	1,85	0,864			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=0,173, P=0,677						

Ön lisans-lisans öğrencilerinin TVS'ye ilişkin tutumları arasında anlamlı farklılık vardır ve ön lisans öğrencilerinin vergilerle aldıkları kamu hizmetleri arasında mali bağlantı kuramadıkları, TVS'nin adaletsiz olduğunu, toplanan vergilerin doğru kullanılmadığını, vergi denetimlerinin etkili ve yeterli olmadığını lisans öğrencilerine nazaran daha çok destekledikleri analiz edilmiştir.

**Tablo 14:** Vergi Affi-Kaçakçılığa İlişkin Tutumun Öğrencilerin Öğrenim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Öğrenim Düzeyi	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
Ön Lisans	68	3,70	0,826	-0,356	-3,503**	<b>0,001*</b>
Lisans	500	4,06	0,780			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=0,363, P=0,547						

Ön lisans-lisans düzeylerinde vergi affi-kaçakçılığa ilişkin tutum arasında anlamlı farklılık vardır. Lisans öğrencileri vergi afları ve kaçaklığın vergiye ilişkin davranışları olumsuz etkilediğini ön lisans öğrencilerinden daha çok destek vermişlerdir. Vergi algısı (P:0,167) ve vergi-seçmen davranışı (P:0,558) alt boyutlarının ön lisans ve lisans düzeyinde farklılaşmadığı görülmektedir.

**Tablo 15:** Vergi Affi-Kaçakçılığa İlişkin Tutumun Öğrencilerin Sınıf Düzeyine (1.sınıf-4.sınıf) Göre Karşılaştırılması

Sınıf Düzeyi	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
1. sınıf	149	3,86	0,803	-0,223	-2,401**	<b>0,017*</b>
4. sınıf	143	4,08	0,787			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=0,100, P=0,752						

Tablo 15'te görüldüğü üzere vergi affi ve kaçakçılığa ilişkin tutumun 1. sınıf ve 4. sınıf öğrencileri arasında farklılaştığı görülmektedir. 4. sınıf öğrencileri vergi afları ve kaçakçılığın vergiye karşı tutumu olumsuz etkilediğini 1. sınıflara nazaran daha çok desteklemişlerdir. Bununla birlikte vergi algısı (P:0,822), vergi bilinci (P:0,216), TVS (P:0,194), vergi-seçmen davranışı (P:0,260) alt boyutlarının 1. ve 4. sınıflar arasında farklılaşmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo 16:** Vergi Algısının Maliye ve İlahiyat Bölümlerine Göre Karşılaştırılması

Bölüm	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
İlahiyat	31	3,93	0,689	0,065	0,327**	<b>0,745*</b>
Maliye	32	3,86	0,886			
*:.05 yanılma düzeyinde anlamsızdır. **:. Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=1,599, P=0,211						

Öğrencilerin vergi algısı ortalamalarının maliye ve ilahiyat bölümü öğrencileri arasında farklılaşmadığı tespit edilmiştir. Her iki bölüm öğrencilerinin vergiyi olumlu algıladıkları ve vergi algı skorlarının ortalamasının üzerinde yüksek düzeyde olduğu söylenebilir.

**Tablo 17:** Vergi Bilincinin Maliye ve İlahiyat Bölümlerine Göre Karşılaştırılması

Bölüm	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
İlahiyat	31	2,82	0,973	-0,578	0,254**	<b>0,012*</b>
Maliye	32	3,40	0,783			
*: .05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **: Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=1,327, P=0,254						

Tabloda görüldüğü üzere maliye ve ilahiyat bölümü öğrencilerinin vergi bilinci ortalamaları arasında anlamlı farklılık vardır. Maliye bölümü öğrencilerinin vergi bilincinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu durum maliye bölümü öğrencilerinin vergi ile ilgili eğitim almaları ile açıklanabilir. Karacan (2019) çalışmasında vergi dersi alan öğrencilerin vergi bilincinin daha yüksek düzeyde olduğunu tespit ederek benzer sonuçlar elde etmiştir. Konu ile ilgili Gürçam ve Moç (2019), Yeşilyurt (2015) çalışmalarında ilahiyat bölümü öğrencilerinin vergi bilincinin maliye bölümü öğrencilerinden daha yüksek düzeyde olduğunu ortaya koyarak tam tersi sonuçlar elde etmişlerdir.

**Tablo 18:** Türk Vergi Sistemine Bakışın Maliye ve İlahiyat Bölümlerine Göre Karşılaştırılması

Bölüm	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
İlahiyat	31	2,68	0,856	0,662	2,908**	<b>0,005*</b>
Maliye	32	2,02	0,946			
*: .05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **: Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=0,400, P=0,529						

Öğrencilerin TVS'ye bakışında maliye ve ilahiyat bölümleri arasında anlamlı farklılık olduğu ( $P=0,005<0,05$ ) görülmüştür. İlahiyat bölümü öğrencileri TVS'ye ilişkin olumlu tutumu maliye bölümü öğrencilerinden daha yüksektir. Maliye ve ilahiyat bölümü öğrencilerinin TVS'ye ilişkin tutumları arasında anlamlı farklılık vardır ve maliye bölümü öğrencilerinin vergilerle aldıkları kamu hizmetleri arasında mali bağlantı kuramadıkları, TVS'nin adaletsiz olduğunu, toplanan vergilerin doğru kullanılmadığını, vergi denetimlerinin etkili ve yeterli olmadığını ilahiyat öğrencilerine nazaran daha çok destekledikleri analiz edilmiştir. İlahiyat bölümü öğrencilerinin TVS'ye olan olumlu tutumunu vergiyi içselleştirerek kutsal bir görev gibi gördükleri şeklinde yorumlanabilir.

**Tablo 19:** Vergi Affı-Kaçakçılığa İlişkin Tutumun Maliye ve İlahiyat Bölümlerine Göre Karşılaştırılması

Bölüm	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
İlahiyat	31	3,70	0,920	-0,540	-2,562**	<b>0,013*</b>
Maliye	32	4,24	0,747			
*: .05 yanılma düzeyinde anlamlıdır. **: Bağımsız iki örneklem test istatistiği Varyansların homojenliği için; F=2,456, P=0,122						

Öğrencilerin vergi affı-kaçakçılığa ilişkin tutumunda maliye ve ilahiyat bölümleri arasında anlamlı farklılık vardır. Her iki bölümde öğrenim gören öğrencilerin vergi-affı ve kaçakçılık uygulamalarının vergiye ilişkin davranışları olumsuz etkilediğini ortalamasının üzerinde katılsalar da, Maliye bölümü öğrencilerinin vergi affı ve kaçakçılığın vergiye ilişkin davranışlara olumsuz etkileri olduğunu ilahiyat bölümü öğrencilerinden daha yüksek düzeyde destek verdikleri ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlar maliye bölümü öğrencilerinin almış oldukları vergi eğitiminin sonucu olarak vergi bilinc düzeylerinin yüksek olması ve buna bağlı olarak verginin gerekliliğini kavramaları, vergi affı ve kaçakçılığın vergiye karşı davranışları olumsuz etkileyerek vergiye gönüllü uyumu azaltacağına farkında olmaları ile açıklanabilir.

**Tablo 20:** Vergi-Seçmen Davranışına İlişkin Tutumun Maliye ve İlahiyat Bölümlerine Göre Karşılaştırılması

Bölüm	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Fark	t	P
İlahiyat	31	2,91	0,966	-0,002	-0,011**	<b>0,991*</b>
Maliye	32	2,92	0,889			

\*.05 yanılma düzeyinde anlamsızdır.  
 \*\*: Bağımsız iki örneklem test istatistiği  
 Varyansların homojenliği için; F=0,326, P=0,570

Öğrencilerin vergi-seçmen davranışına ilişkin tutumlarının maliye ve ilahiyat bölümü öğrencileri arasında farklılaşmadığı tespit edilmiştir. Her iki bölüm öğrencileri vergi yüklerinin azaltacak partiye oy verecekleri, vergi oranlarının azaltılması durumunda oy tercihlerinin değişebileceği tespit edilmiştir.

#### 4.8.2. One Way Anova ve Kruskal Wallis Testleri ile Elde Edilen Bulgular

Çalışmanın bu kısmında ikiden fazla birbirinden bağımsız kitlenin ortalamalarının eşitliğini test etmek için One Way Anova testinden elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Tek yönlü varyans analizi parametrik bir testtir ve iki önemli varsayımı vardır. Varsayımlardan birincisi örneklemin (grupların) çekildiği kitlelerin normal dağılması ve kitlelerin homojenliği (kitle varyanslarının eşitliği) varsayımdır. Bu varsayımlardan herhangi biri bile sağlanamazsa parametrik olmayan testlerden Kruskal-Wallis testine başvurulmalıdır (Mert, 2016, s.75). Vergi algısı ve vergi bilinci ölçeğinin alt boyutlarda öğrencilerin eğitim gördüğü fakülterlere göre farklılaşıp farklılaşmadığı Tek Yönlü Varyans analizi ve Kruskal Wallis testi ile test edilmiştir. Araştırmada 23 fakülteden örneklem bulunmaktadır ancak gruplar arası analizlerde karşılaştırılan (yeterli örneklem sayısına sahip olan) 12 fakülte dahil edilmiştir. Gruplar arası anlamlı fark bulunduğu zaman farklılığı yaratan grup ya da grupları bulmak için çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey ve Scheffe testleri kullanılmıştır.

**Tablo 21:** Vergi Algısının Öğrencilerin Öğrenim Gördüğü Fakülterlere Göre Karşılaştırılması

Fakülteler	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Min.	Max.	F	P	Farklılığı Yaratan Grup/Gruplar
Edebiyat	31	3,56	0,939	1	5	3,830	<b>0,001*</b>	İlahiyat Fen Güzel Sanatlar Mühendislik
Fen	34	<b>4,07</b>	0,582	2,83	5			
Güzel Sanatlar	31	<b>3,23</b>	0,902	1,17	5			
Hukuk	31	3,56	0,893	1,67	5			
İİBF	67	3,78	0,867	1,50	5			
İlahiyat	32	<b>3,96</b>	0,704	2,00	5			
İletişim	30	3,51	1,025	1,00	5			
Mimarlık	32	3,34	0,838	1,00	5			
Mühendislik	35	<b>3,31</b>	0,853	1,33	5			
Tıp	55	3,76	0,867	1,00	4,83			
Turizm	31	3,67	0,737	1,67	5			
Ziraat	32	3,23	0,721	1,33	4,5			
Toplam	441	3,61	0,867	1,00	5			

Shapiro Wilk W testine göre grupların .05 yanılma düzeyinde Normal dağılım gösterdiği bulunmuştur.  
 Barlett testine göre kitle varyansları .05 yanılma düzeyinde homojendir.  
 F: Tek yönlü varyans analizi test istatistiği  
 \*.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır.  
 Farklılığı yaratan gruplar Tukey testi ile .05 yanılma düzeyinde bulunmuştur.

Testin sonuçlarına göre  $P=0,001 < 0,05$  olduğundan öğrencilerin vergi algısı fakülteler ortalamaları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır. Farklılığı yaratan grupların İlahiyat, Fen, Güzel Sanatlar ve Mühendislik fakülteleri olduğu görülmektedir. Tablo 21'de görüldüğü üzere fakülterlere göre vergi algısının genel olarak ortalamasının üzerinde yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Vergi algılama skoru en yüksek fakültenin Fen Fakültesi olduğu arkasından da İlahiyat Fakültesi geldiği görülmektedir.

**Tablo 22:** Vergi Bilincinin Öğrencilerin Öğrenim Gördüğü Fakültelelere Göre Karşılaştırılması

Fakülteler	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Min.	Max.	F	P	Farklılığı Yaratın Grup/Gruplar
Edebiyat	31	2,55	1,058	1,00	5,00	1,044	0,001*	Mimarlık İİBF İletişim Hukuk
Fen	34	2,91	0,813	1,33	4,00			
Güzel Sanatlar	31	2,78	0,952	1,00	5,00			
Hukuk	31	<b>3,44</b>	1,044	1,33	5,00			
İİBF	67	<b>3,34</b>	0,092	1,67	5,00			
İlahiyat	32	2,85	0,968	1,00	5,00			
İletişim	30	<b>3,27</b>	0,910	2,00	5,00			
Mimarlık	32	<b>2,48</b>	1,06	1,00	4,67			
Mühendislik	35	<b>2,95</b>	1,066	1,00	5,00			
Tıp	55	2,68	1,019	1,00	5,00			
Turizm	31	2,92	0,941	1,00	4,67			
Ziraat	32	2,79	1,128	1,00	5,00			
Toplam	441	2,93	1,001	1,00	5,00			

Shapiro Wilk W testine göre grupların .05 yanılma düzeyinde Normal dağılım gösterdiği bulunmuştur.  
Barlett testine göre kitle varyansları .05 yanılma düzeyinde homojendir.  
F: Tek yönlü varyans analizi test istatistiği  
\*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır.  
Farklılığı yaratan gruplar Tukey testi ile .05 yanılma düzeyinde bulunmuştur.

Katılımcı öğrencilerin vergi bilinci ortalamalarının öğrenim gördükleri fakültelelere göre farklılaştığı görülmektedir. Farklılığı yaratan grupların Mimarlık, İİBF, İletişim, Hukuk fakülteleri olduğu ortaya konulmuştur. En yüksek vergi bilinci skoruna sahip olan fakülteler Hukuk Fakültesi ve İİBF olmakla birlikte üçüncü sırada İletişim Fakültesi gelmektedir. En düşük vergi bilinci skoruna sahip olan fakültenin Mimarlık Fakültesi olduğu görülmektedir. İİBF'nin yoğun bir şekilde vergi eğitimi alması nedeniyle vergi bilincinin yüksek düzeyde olması beklenen bir durumdur. Konu ile ilgili Karacan (2019) Sakarya Üniversitesi'nde yaptığı çalışmasında vergi dersi alan öğrencilerin vergi bilinç düzeylerinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır ki, bu durum çalışmadan çıkan ampirik bulguları desteklemektedir. Ayrıca Hukuk Fakültesinde de öğrencilere vergi ile ilgili bazı temel eğitimlerin verilmesi vergi bilinç düzeylerinin yüksek olması sonucunu doğurmuştur.

**Tablo 23:** Türk Vergi Sistemine Bakışın Öğrencilerin Öğrenim Gördüğü Fakültelelere Göre Karşılaştırılması

Fakülteler	Örneklem Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama Rank	KW	P	Farklılığı Yaratın Grup/Gruplar
Edebiyat	31	1,66	0,66	203,89	38,444	0,001*	İlahiyat Fakültesi
Fen	34	1,82	0,85	215,66			
Güzel Sanatlar	31	1,57	0,59	185,53			
Hukuk	31	1,66	0,88	187,60			
İİBF	67	1,90	0,82	235,10			
İlahiyat	32	<b>2,74</b>	0,90	335,05			
İletişim	30	1,60	0,69	182,47			
Mimarlık	32	2,01	1,01	238,50			
Mühendislik	35	1,69	0,77	198,73			
Tıp	55	1,79	0,74	219,34			
Turizm	31	1,81	1,09	197,97			
Ziraat	32	2,02	1,00	234,45			
Toplam	441	1,86	0,88				

Shapiro Wilk W testine göre grupların .05 yanılma düzeyinde Normal dağılım göstermediği bulunmuştur.  
Barlett testine göre kitle varyansları .05 yanılma düzeyinde homojen değildir.  
KW:Kruskal Wallis test istatistiği  
\*:.05 yanılma düzeyinde anlamlıdır.  
Farklılığı yaratan gruplar Mann Witney U testi ile .05 yanılma düzeyinde belirlenmiştir.

Öğrencilerin TVS'ye bakışları arasında fakülteler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı Tek Yönlü Varyans analizinin varsayımları sağlanamadığından Kruskal Wallis testi ile test edilmiştir. Öğrencilerin öğrenim gördüğü fakülterle göre TVS'ye bakışı arasında anlamlı bir farklılık vardır. Farklılığı yaratan grubun İlahiyat Fakültesi olduğu tespit edilmiştir. TVS'ye bakış skorlarının genel olarak düşük düzeyde kaldığı görülmekle birlikte en yüksek skorun İlahiyat Fakültesine aittir. Bir diğer ifadeyle İlahiyat Fakültesi öğrencileri TVS'nin adaletli olduğunu, ödenilen vergilerin doğru kullanıldığını, denetimlerin etkili ve yeterli olduğunu diğer fakülte öğrencilerinden daha çok savunmaktadırlar. İlahiyat Fakültesi öğrencilerinin TVS'ye bu olumlu bakışı, vergiyi içselleştirerek kutsal bir görev gördükleri biçiminde yorumlanabilir. Katılımcı öğrencilerin vergi affı-kaçakçılık (P:0,337) ve vergi-seçmen davranışı (P:0,293) alt boyutlarında fakülteler arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

## 5. Sonuç

Vergi ve vergi toplama faaliyeti hem siyasal karar alma süreçleri hem de bir toplumun sosyo-kültürel yapısı ile yakından ilişkilidir. Bu bağlamda ülkemizde verginin toplum tarafından doğru algılanması, vergi bilinç düzeyinin artırılması, vergiye gönüllü uyumunun sağlanması etkin ve verimli bir vergi sistemi için son derece önemlidir.

Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin vergi algısını ve bilincini etkileyen faktörler siyasi iktidara bakış, vergilerin yapısı, mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki görüşleri, kamu harcamalarının algılanması, vergi adaleti, vergi afları, denetim ve cezaların caydırıcılık düzeyi gibi unsurlardır.

Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin büyük çoğunluğu vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak algılamakta; vergiler ve kamu hizmetleri arasında mali bağlantı kurabilmektedir. Öğrencilerin çoğunlukla hangi vergiyi ne oranda ödediklerini ve aylık gelirlerinin ne kadarını vergi olarak ödediklerini tamamen bilmedikleri tespit edilmiştir. Öğrencilerin önemli bir bölümü vergilerin ödenmemesi durumunda kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünmektedir.

Araştırmadan elde edilen bulgular AÜ öğrencilerinin TVS'ye ilişkin olumsuz tutum sergilediklerini göstermiştir. Öğrencilerin TVS hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları, yapılan vergi denetimlerinin etkili ve yeterli olmadığını ve adil bir vergileme yapılmadığını düşündükleri tespit edilmiştir.

Vergi algısı, vergi bilinci, TVS ve vergi-seçmen davranışı alt boyutlarında 1. ve 4. sınıflar arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Bununla birlikte, vergi affı-kaçakçılığa ilişkin tutumlarda 1. ve 4. sınıf öğrencileri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiş ve 4. sınıf öğrencilerinin skorunun daha yüksek düzeyde olduğu görülmüştür. Benzer şekilde, vergi algısı ve vergi-seçmen davranışı alt boyutlarının ön lisans ve lisans öğrencileri arasında farklılaşmadığı tespit edilmiştir. Buna karşın, vergi bilincinin ön lisans ve lisans öğrencileri arasında farklılaştığı ve ön lisans öğrencilerinin vergi bilincinin daha yüksek olduğu görülmüştür. Ön lisans öğrencilerinin vergi bilincinin daha yüksek düzeyde olması örneklemin alındığı Meslek Yüksek Okulu ile ilişkili olduğu kabul edilmektedir. Vergi affı-kaçakçılığa ilişkin tutumunda ön lisans ve lisans düzeyleri arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Lisans öğrencilerin vergi affı-kaçakçılığın vergiye karşı davranışları olumsuz etkilediğini ön lisans öğrencilerinden daha fazla savundukları sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi dersi alan ve almayan öğrencilerin vergiye ilişkin tutumları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test etmek için maliye bölümü ve İlahiyat Fakültesi öğrencileri karşılaştırılmıştır. Elde edilen bulgulara göre ilahiyat ve maliye bölümü öğrencilerinin vergi algısı skorlarının ortalamasının üzerinde olduğu ve iki bölüm arasında farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Vergi-seçmen davranışı alt boyutunda ilahiyat ve maliye öğrencileri arasında anlamlı farklılık olmadığı, vergi bilinci, TVS ve vergi affı-kaçakçılık alt boyutlarında ise bölümler arasında farklılıklar olduğu görülmüştür. Maliye bölümü öğrencilerinin vergi bilinç düzeylerinin İlahiyat Fakültesi öğrencilerinden daha yüksektir. Bu durum maliye bölümü öğrencilerinin yoğun bir şekilde vergi dersleri alması ile açıklanabilir. Maliye bölümü öğrencileri İlahiyat Fakültesi öğrencilerine göre vergi affı uygulamalarının ve vergi kaçakçılık faaliyetlerinin vergi davranışlarını olumsuz etkilediğini ifade etmektedir. Bununla birlikte TVS'ye ilişkin tutumların ilahiyat ve maliye bölümü öğrencileri arasında farklılaştığı tespit edilmiş ve ilahiyat bölümü öğrencilerinin TVS algısı maliye bölümü öğrencilerine göre daha olumludur. Başka bir deyişle, İlahiyat Fakültesi öğrencileri vergi sisteminin adil olduğunu, yapılan denetimlerin yeterli olduğunu toplanan vergilerin doğru kullanıldığını düşünmektedir.

Literatürde vergi aflarının ve vergi kaçakçılık faaliyetlerinin vergiye ilişkin davranışları olumsuz etkilediğini ortaya koyan çok fazla çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmada da benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Buna göre öğrenciler vergi aflarına sıcak bakmamakta ve afların sıkça uygulanmasının dürüst mükellefe zarar verdiğini düşünmektedir. Öğrencilerin vergi kaçırmanın yaygınlaşması durumunda vergiye uyumlarının azalacağı, yüksek vergi oranlarının vergi kaçakçılık faaliyetlerini artıracığına inandıkları görülmüştür. Dünya değerler anketi verilerine göre Türkiye yüksek düzeyde vergi ahlakına sahiptir. Buna bağlı olarak araştırmadan elde edilen bulgulara göre öğrencilerin yarısı



vergi kaçırdıklarının duyulması halinde utanacaklarını beyan etmişlerdir. Bu bilgiler ışığında Akdeniz Üniversitesi öğrencilerinin ortalama düzeyde vergi ahlakına sahip oldukları tespit edilmiştir.

Öğrenciler vergi ve demokrasi arasında ortalama düzeyde bağ kurmakta, ödenen vergilerin doğru kullanılmadığını ve karşılığını alamadıklarını düşünmektedir. Öğrencilerin destekledikleri siyasi partinin mali politikalarını öğrenmek istedikleri, taraftar olmadığı partinin vergileri azaltsa bile oy tercihlerinin değişmeyeceği, vergi yükünün ve vergi oranlarının öğrencilerin oy tercihleri üzerinde kısmen etkili olduğu, siyasi görüşlerin oy tercihleri üzerinde daha çok etkili olduğu tespit edilmiştir. Türkiye ölçeğinde yapılan bir çalışmada (Sağbaş ve Saruç 2003) vergi politikalarının seçmenlerin oy tercihleri üzerinde etkisinin bulunmadığı ortaya koyulmuştur. Geçen yirmi yılda benzer sonuçların elde edilmesi ülkemizin bu konuda gelişimi açısından düşündürücüdür. Şöyle ki vergiler, vatandaş ve siyasi iktidar arasında hesap verme ilişkisinin kurulmasını sağlayan en önemli sosyal ve ekonomik mekanizmalardır. Söz konusu bulgular ışığında Türkiye’de vergilerin seçmen tercihlerini belirlemede işlevsiz durumda olduğu söylenebilir.

Öğrencilerin vergi konusunda bilinçlenmesi gelecek nesilleri yetiştirecek olmaları noktasında daha da önem kazanmaktadır. Bu bağlamda özellikle üniversite öğrencilerine fakülte ve bölüm ayrımı olmaksızın “Bütçe Okur Yazarlığı” adı altında seçmeli bir ders konulabilir. Bu noktada verginin gerekliliği, önemi ve kamunun ihtiyaç duyduğu gelirin sürekliliği için her bir vatandaşın sorumlu olduğu bilincinin yerleşmesine katkı sağlanabilir.

---

**Teşekkür:** Yazarlar Prof. Dr. Mehmet Mert’e katkıları için teşekkür eder.

**Etik Kurul Onayı:** Akdeniz Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu’ndan onay alınmıştır. Tarih: 25.03.2022 / Karar No: 124.

**Bilgilendirilmiş Onam:** Katılımcılardan bilgilendirilmiş onam alınmıştır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

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

**Acknowledgements:** The authors would like to thank Prof. Dr. Mehmet Mert for his contributions.

**Ethics Committee Approval:** Approval was received from Akdeniz University Social and Human Sciences Scientific Research and Publication Ethics Committee. Date: 25.03.2022 / Decision No: 124.

**Informed Consent:** Informed consent was obtained from the participants.

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

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

**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

Suzan DEMİR 0009-0000-3808-5781

Servet AKYOL 0000-0001-5360-2660

#### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Alkan, A. (2009). *Vergi Bilinci Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Altun, N., Gürdal, T. ve Beşel, F. (2017). Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları: Sakarya İli Alan Araştırması. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(1):39-48.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkara, Ö. ve Gencel, U. (2016). Yükseköğretim Öğrencilerinin Vergiye Yönelik Algılarının Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Örneği. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8(1): 28-48.

- Aktan, C. C. ve Çoban, H. (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aydemir, D. (2013). *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ile Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Vergiyi Algılaması: Göller Yöresi Örneği*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Aydoğan, D. S. (2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, (3):14-22.
- Ayrangöl, Z. Tekdere, M. ve Çadırcı, B. D. (2017). Erzincan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinin Vergi Algılaması ve Bilinci Üzerine Bir İnceleme, *Sosyal Bilimler Dergisi-SOBİDER*, 4(10), 332-351.
- Bağdigen M. ve Erdoğan A. (2010). Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*. 47 (548):95-112.
- Barlas, E. ve Güney, G. (2017). Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinç Düzeylerinin ve Fatura Duyarlılıklarının Ölçülmesi, *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 12(2): 177 – 197.
- Başdağ, G. C. (2017). *Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açısı Bağlamında Gönüllü Vergi Uyumu: Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Bolarinwa, O.A. (2015). Principles and Methods of Validity and Reliability Testing of Questionnaires Used in Social and Health Science Researches. *Niger Postgrad Med J*;22: 195-201.
- Bulu, J. (2018). *Vergi Farkındalığı ve Vergi Bilincinin Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi: Gaziantep Üniversitesi Öğrencileri Üzerinde Bir Değerlendirme*. (Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Gaziantep.
- Cansız, H. (2006). Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2):115-138.
- Çelebi, A. K., Mıynat M., Canbay T., Bulut Z. A., Mastar Ö., P., Akyol B, Ö. ve Tunçay, B. (2019). Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Vergi Algılarının Ölçülmesine Yönelik Ampirik Bir Araştırma: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Örneği. Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Basımevi.
- Çelebi, K. (2012). *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın no:418.
- Çiçek, U. ve Bitlisli, F. (2017). Vergi Eğitiminin Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Farkındalığı Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2):261-277.
- Çoban, H. (2004). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Dökmen, G. ve Ova, C. (2016). Vergilerin Seçmen Davranışları Üzerine Etkisi: Sakarya İli Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 7(15):20-37.
- Gürçam, Ö.S. ve Moç T. (2019). Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Iğdır Üniversitesi İktisat Ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *BMIJ*, 7(4): 1405-1426.
- Karacan, C. İ. (2019). *Ön Lisans Öğrencilerinin Vergiye Bakışı ve Vergi Bilinç Düzeyi: Sakarya İli Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sakarya.
- Karlılar, S ve Kırıl, G. (2018). Vergiye Öğrenci Bakış Açısı: Çukurova Üniversitesi Örneği, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22(1):45-66.
- Kırıl, E. (2018). Vergi Ahlak ve Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler: Çukurova Üniversitesi Öğrencileri Üzerine Bir Analiz. *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 11(2):150-167.
- Kitapçı, İ. (2015). *Vergi Etiği ve Vergi Psikolojisi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Koban, E. ve Bulu, J. (2017). Yükseköğretim Öğrencilerinin Vergi Farkındalığı ve Vergiye Gönüllü Uyuma Yönelik Yaklaşımlarının Değerlendirilmesi, *Sosyal Bilimler Dergisi-SOBİDER*, 4(12): 118-139.
- Mert, M. (2016). *SPSS Stata Yatay Kesit Veri Analizi Bilgisayar Uygulamaları*. 1. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. G. ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*, 153, 102-107.
- Özdemir, H. K. (2021). Lisans Öğrencilerinin Vergi Bilincinin Ölçülmesi: Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye Bölümü Öğrencileri Örneği. *Karadeniz Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 1-15.
- Sağbaş, İ. ve Saruç, N. T. (2003). Vergi Politikalarının Seçmenlerin Parti Tercih Üzerindeki Etkisi: Ankete Dayalı Bir Araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, s.180, ss.130-146.
- Sağbaş, İ. ve Başoğlu, A. (2005). İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergiyi Algılaması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2):123-144.
- Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci. *Sosyoekonomi*, 19(19).
- Sarasa, C.P. & Sarasa-Perez, J. (2016). University Students' Tax Morale: A Study of Gender Within The University of Alicante, Spain. Proceedings of ICERI2016 Conference 14th-16th November 2016, 4594-4599. (Erişim Tarihi 02.04.2024) <https://pdfs.semanticscholar.org/2da5/28fed7e86c94d7f8e685d507faca766097f3.pdf>
- Savaşan F. ve Odabaş, H. (2005). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (5)10:1-28.
- Serinkan, C. ve Erdoğan, M. (2017). Vergi Bilinci Üzerine Ampirik Bir Araştırma: Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Örneği. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(4) : 515-529.

- Şenyüz, D. (1995). *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa
- Tabakan, G. ve Avcı, O. (2018). Vergi Bilinci Ve Vergi Tutumunu Etkileyen Faktörler: Aksaray Üniversitesi İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Analiz. *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim 29-59.
- Terzi, Y. (2019). Anket, Güvenilirlik Geçerlik Analizi. Ondokuz Mayıs Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi İstatistik Bölümü, Samsun.
- Teyyare, E. ve Kumbaşı, E. (2016). Vergi bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Öğrencilerinin Rolü. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (16):1-30.
- User, İ. (1992). Vergi Psikolojisi ve Vergilemenin Psikolojik Sınırı. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı 1-2:63-78.
- Yanık, A. ve Doğan, E. (2022) Vergi Bilinci ve Vergi Algısı: Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencileri Üzerine Bir Uygulama. *KOSBED*, 44(1):1-24.
- Yeşilyurt, Ş. (2015). Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (32):36-56.

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

Demir, S., & Akyol, S. (2024). An empirical research on tax perception and tax awareness: the case of Akdeniz University. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 1–20. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1511609>

# Erken Cumhuriyet Döneminde Tarım Politikalarını Desteklemeye Yönelik Bir Vergi Reformu: Aşar Vergisi'nin Kaldırılması

## A Tax Reform to Support Agricultural Policies in the Early Republic Period: Abolition of Tithe

Rıdvan ENGİN<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Dr. Öğr. Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Çanakkale, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Rıdvan ENGİN

E-posta/E-mail : ridvanengin@comu.edu.tr

### ÖZ

Tarıma dayalı bir ekonomik yapıya sahip olan Osmanlı Devleti'nin vergi sistemi içerisinde kuşkusuz en önemli gelir kaynağını zirai ürünlerden aynı olarak alınan Aşar Vergisi oluşturmuştur. Aşar Vergisi, devletin kuruluşundan itibaren uzun yıllar başarılı bir şekilde uygulanmış olmasına karşın özellikle 17. yüzyıldan sonra Osmanlı toprak düzeninde meydana gelen bozulmalara bağlı olarak verginin tahsil usullerinde adaletsizlikler ortaya çıkması nedeniyle önemli bir sorun haline gelmiştir. Nitekim Aşar Vergisi Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar mevcudiyetini sürdürmüştür. Aşar Vergisi'nin kaldırılması, erken Cumhuriyet döneminde yeni rejimi en çok uğraştıran ve uzun süre tartışmalara yol açan mali sorunların başında gelmiştir. Bu bağlamda gerek tarımsal üretimi desteklemek, gerekse kırsal kesim üzerindeki vergi yükünü azaltmak amacıyla 1925 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Bu çalışmada Cumhuriyet dönemi maliye tarihi açısından önemli bir vergi reformu olarak kabul edilen Aşar Vergisi'nin kaldırılmasına zemin hazırlayan süreçte yaşanan gelişmelerin yanı sıra verginin kaldırılmasının iktisadi, mali, sosyal ve siyasi sonuçları ile tarım kesimi üzerindeki etkileri tartışılmaktadır. Aşarın kaldırılması sonucu ortaya çıkan gelir kaybının karşılanması amacıyla yapılan yasal düzenlemelerin vergi yapısını olumsuz etkilediği, vergi yükünün kırsaldan kente kaymasına neden olduğu ve dolaylı vergilerin ağırlık kazanmasına sebebiyet vermesi nedeniyle vergi sisteminde adaleti bozduğu belirlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Aşar Vergisi, tarım, tarım politikası, vergi reformu, vergi yükü

### ABSTRACT

Within the tax system of the Ottoman Empire, which had an economic structure based on agriculture, the most important source of revenue was undoubtedly the Tithe levied in kind on agricultural products. Although the Tithe Within the tax system of the Ottoman Empire, which had an economic structure based on agriculture, the most important source of revenue was undoubtedly the Tithe levied in kind on agricultural products. Although the Tithe had been applied successfully for many years since the foundation of the state, it became an important problem, especially after the 17th century, due to injustices in the collection procedures of the tax due to the deterioration in the Ottoman land order. As a matter of fact, the Tithe continued to exist until the first years of the Republic. The abolition of the Tithe was one of the most challenging and controversial fiscal problems for the new regime in the early Republican period. In this context, it was abolished in 1925 to support agricultural production and to reduce the tax burden on rural areas. This study discusses the developments in the process that paved the way for the abolition of the Tithe, which is considered as an important tax reform in terms of the fiscal history of the Republican period, as well as the economic, fiscal, social and political consequences of the abolition of the tax and its effects on the agricultural sector. It has been determined that the legislative regulations made to cover the loss of income resulting from the abolition of tithe negatively affect the tax structure, cause the tax burden to shift from rural to urban, and disrupt justice in the tax system by causing indirect taxes to gain weight.

**Keywords:** Tithe, agriculture, agricultural policy, tax reform, tax burden

Başvuru / Submitted : 17.08.2024

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 10.09.2024

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 12.09.2024

Kabul / Accepted : 20.09.2024



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

## EXTENDED ABSTRACT

In this study, the issue of the abolition of the Tithe, which is characterised as an important tax reform in the history of public finance, is discussed. First, the land regime and agricultural structure prevailing in the Ottoman Empire were analysed, and the problems arising in the implementation of the Tithe levied on agricultural production were included. Then, depending on these problems, the discussions on the abolition of the Tithe in both the Izmir Economic Congress and the Grand National Assembly of Turkey and different views and opinions on the subject were put forward. Finally, the results and effects of the abolition of the Tithe are evaluated.

As in all Turkish states established in history, the most important element of economic life in the Ottoman Empire was agriculture. The Ottoman Empire became such a powerful empire because of its territorial organisation. Thanks to the fief system, which is an important part of this land order, the state shaped economic life by keeping agricultural production under its control.

The fief system, which formed the basis of the Ottoman land system, was modelled on the *ita* system implemented in the Seljuk period. The fief system is a system in which certain tax revenues to be collected from certain regions are left to state officials and in return they are obliged to perform certain services. In other words, it is the cultivation of state-owned lands by peasants under the control of state officials. Since the economy of the Ottoman Empire was based on agriculture and the important sources of income of the state were taxes levied on agriculture, the Ottoman Empire attached great importance to the fief system, which constituted the essence of the land order.

Most Ottoman population made their living from agriculture. Although the territory of the Empire was spread over a large area, it is observed that arable land and agricultural production were not at a sufficient level. The most important reason for this is the low population density due to the long years of wars. The low level of agricultural production in relation to the population density caused the taxes levied on agricultural products to be lower than estimated.

Since the Ottoman economy was based on agriculture, the most important source of income for the state was the Tithe levied on agricultural products. The Tithe literally means one-tenth. Tithe is a direct tax levied in kind on agricultural produce. In the Ottoman Empire, the practise of *Ashar* varied not only according to sharia law but also according to long-standing local customs and traditions as well as economic and financial conditions in various regions. For example, in the Ottoman Empire, the rate of this tax was determined by taking into account various criteria such as the fertility level of the land, irrigation facilities, type of agricultural product, local customs and traditions, etc. Another feature that differs from its application in Islamic law is that the tax is levied not only on Muslims but also on non-Muslims.

After the 17th century, some disruptions occurred in the Ottoman territorial organisation, and accordingly, significant problems were experienced in the collection of the Tithe. To solve these problems, the state thought to remove the costs of tax collection by abolishing the fief system and instead introduced the tax farming system. In the tax farming system, people called taxman were authorised to collect taxes in return for a certain price. However, the expected results could not be obtained from this system either. Most of the peasants left their lands and became unemployed because of the pressure exerted by the taxmans, who wanted to collect more taxes from the peasants to increase their profits. It was not possible to cope with such problems arising in the territorial organisation, and these problems continued until the collapse of the state.

The tax farming method was based on a contract between the state and the taxman who undertook to collect the highest amount of tax through a tender. However, from time to time, taxmans did not comply with the terms of this contract and tried to collect much more than the specified tax amount, leaving the peasants in a difficult situation. Since the state's control mechanisms did not work effectively, it was not possible to protect the peasants from the oppression and cruelty of the taxmans.

In the first years of the Republic, one of the fiscal issues that occupied the new administration the most was the Tithe. Since the peasants constituted the majority of the population, the government pursued pro-peasant policies and abolished the Tithe in 1925 in order to encourage agricultural production and alleviate the tax burden on rural areas. As a result of the abolition of Tithe on the one hand and the provision of credit facilities to farmers and the allocation of funds from the state budget for the purchase of ploughs and seeds for farmers in need on the other, cultivated agricultural areas expanded and significant increases in agricultural production were achieved during this period.

In the 1920s, the Republic of Turkey had an economic structure dominated by agriculture, and 80% of the population lived in rural areas. Likewise, the agricultural sector accounted for a large part of the national income and almost all of the exports were agricultural products. In the post-war period, efforts to rebuild the country's devastation were largely focused on agriculture.

The years 1923-1929 were a period of rapid increase in agricultural output in Turkey. In a short period of time, the pre-war production volume was reached in the main agricultural products, which had been reduced by half due to the War of Independence. In particular, the return of men returning from the front to their own lands after the war was the

most important factor determining the increase in agricultural production, while legal regulations on prices and taxes also helped to create resources in favour of the agricultural sector.

The abolition of the Tithe led to significant developments in the agricultural sector, but on the other hand, it also deprived the state of an important source of income. This situation caused the state to lose an important source of financing. Although some new taxes were introduced to fill the gap in the state budget caused by the abolition of the Tithe, it was not easy to compensate for the loss of revenue. In this period, although the rates of existing taxes were increased or new taxes were introduced, the power of the tax system to tax agricultural production decreased considerably and the tax burden shifted from rural to urban areas. After this year, the agricultural sector in Turkey was not taxed in real terms, and the tax burden remained mainly on the commercial and industrial sectors.

Moreover, with the abolition of Ashar, the fiscal burden on the peasants as taxpayers decreased. With the abolition of Ashar, the share of taxes levied on agriculture in total tax revenues decreased from 33% to 10%, and thus an important decision was taken to increase the welfare level of the rural population.

The abolition of the Tithe, described by Mustafa Kemal Atatürk as ‘the most ruthless scourge of the Middle Ages’, was the most pressing financial issue for the new government in the early years of the Republic. Reducing the tax burden on the agricultural sector, which is the most important component of the economic structure and the main source of livelihood of the Turkish people, has been among the main priorities of the government. Considering that the government had taxable resources in a newly established country after the long years of the liberation struggle, the abolition of the Tithe, which constituted the most important revenue item of the state budget in this period, is considered an extraordinary decision.

Another reason for the abolition of the Tithe was to create a modern tax system. There was a need to reorganise the taxes inherited from the Ottoman Empire or to abolish them completely. The abolition of the Tithe, which was a direct tax, and the new taxes introduced afterwards changed the tax structure significantly. While the weight of direct taxes decreased in the tax system, the share of indirect taxes, which do not take into account the ability of taxpayers to pay, increased.

In conclusion, it can be stated that the abolition of the Tithe was a difficult test for the government in the first years of the Republic. Nevertheless, the government took the risk, regardless of the economic and financial consequences, and took the bold decision to abolish the tithe in order to reduce the tax burden on the peasants. Therefore, while this decision of the government gained the support of the rural population, it is not possible to say that it was equally accepted by all segments of the society. In particular, industrial and commercial workers opposed the abolition of the Tithe, considering that the new taxes to be introduced to compensate for the loss of income due to the abolition of the Tithe would be partially reflected on them.

## 1. Giriş

Tarihte kurulan bütün Türk devletlerinde olduğu gibi Osmanlı Devleti’nde de tarım sektörü iktisadi yaşamın önemli bir parçası olmuştur. Osmanlı Devleti 13. yüzyılın sonlarında Anadolu Selçuklu Devleti’nin bir uç beyliği iken, Selçuklu’nun dağılmasıyla birlikte bağımsızlığını elde etmiş ve yüzyıllar boyunca ayakta durmayı başaran güçlü bir cihan devletine haline gelmiştir (Kayıran, 1988, s. 1-2). Devleti bu denli güçlü kılan özelliklerinden biri de sahip olduğu toprak düzeni olup bu düzen esasında uzantısı olduğu eski medeniyetlerin bir bileşimidir. Geniş bir alana yayılan hâkimiyeti altındaki topraklarda bazı bölgesel istisnalar olmak üzere tarımsal üretim için kullanılan arazilerin mülkiyeti, kural olarak devlete aitti. Mülkiyeti devlete ait bu araziler yıllık gelirine göre has, zeamet ve tımar olarak ayrılmış ve bunların kullanımı, başlıca vazifesi asker yetiştirmek ve vergi toplamak olan devlet görevlilerine bırakılmıştır. Tımar ya da dirlik adı verilen bu sistem doğal olarak üretim yapısında devleti etkin bir unsur haline getirmiştir. Osmanlı’da hâkim olan bu toprak düzeni, merkezi idare ile tımar müessesesinin üretim ve bölüşüm gibi belirleyici ekonomik faaliyetleri denetimi altında tutması ilkesine dayanmaktadır. Tarımsal üretimi kontrolü altında tutan ve artık mahsule el koyan devlet tamamıyla iktisadi hayatı da şekillendirme imkânı elde etmiştir. Bu nedenle toprak düzeninin önemli bir unsuru olan tımar sistemini, devlet ile ekonomik faaliyetleri bütünleştiren dikey bir örgütlenme biçimi olarak nitelendirmek mümkündür (Kepeken ve Yentürk 2007, s. 32).

Tarıma dayalı bir ekonomik yapıya sahip olan Osmanlı Devleti’nde en önemli gelir kaynağı zirai ürünler üzerinden alınan Aşar Vergisi’dir (İnalçık, 2023, s. 131). Aşar, Arapça “uşr” ya da “öşr” kelimesinin çoğulu olup “onda bir” anlamına gelmektedir (Ortaylı, 2020, s. 134). Ayrıca tarım ürünlerinden tahsil edilen zekât olarak da ifade edilmektedir. Kavram, Hz. Muhammed’in “yağmur ve nehir sularıyla sulanan toprak mahsullerinde uşr (1/10), susuz topraklarda emek gücü ile sulananlarda nisf uşr (1/20 oranında zekât) vardır.” hadisinde açıkça yer almaktadır (Baydemir, 2015, s. 43; Gökbnar ve Uğur 2016, s. 72). Aşar, Müslümanların sahip oldukları topraklardan elde ettikleri zirai ürünün sabit

bir oranı olarak ödedikleri aynı bir vergidir. Şeri hukuk içerisinde yer alan bir vergi türü olmakla birlikte İslamiyet öncesi toplumlarda da rastlanmaktadır. Asurluların altın veya aynı olarak tahsil ettikleri “ışru-u” olarak adlandırdıkları vergiden ya da İbranice “ma’şer” denilen tapınak veya krallara ödenen 1/10 nispetindeki verginin adından türediği de ileri sürülmektedir. Bunun yanı sıra Aşar, Yunan ve Roma medeniyetlerinde de uygulanan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır (Giray, 2006, s. 44; Gökbunar ve Bursalıoğlu 2012, s. 69).

Osmanlı Devleti’nde Aşar uygulamasının şeri hukuktakinden farklılık arz eden yönleri bulunmaktadır. Osmanlı’da Aşar uygulaması yalnızca şeri hükümlere göre değil ayrıca çeşitli bölgelerde uzun yıllardır süregelen yerel örf ve geleneklere ile ekonomik ve mali şartlara göre de değişiklik göstermiştir. Örneğin Osmanlı’da bu verginin oranı toprağın verimlilik düzeyi, sulama olanakları, tarımsal ürünün cinsi, yerel örf ve adetler vs. çeşitli kriterler göz önünde bulundurularak tespit edilmiştir. İslam hukukundaki uygulamasından ayrılan bir diğer özelliği, verginin sadece Müslümanlardan değil gayrimüslimlerden de alınmasıdır (Velay, 1978, s. 10; Giray, 2006, s. 100).

Osmanlı vergi sistemi içerisinde Aşar, tarımsal ürün üzerinden aynı olarak alınan geleneksel bir dolaysız vergidir (Korkmaz, 1982, s. 107; Keyder, 1993, s. 42). Bu nedenle çiftçinin herhangi bir sebeple ekim yapmadığı ya da ürün alamadığı dönemlerde vergi alınmaması, mükellefin ödeme gücünün dikkate alındığını göstermektedir (Özyüksel, 1985, s. 53). Aşar aynı zamanda konjonktüre karşı esnek bir yapıya sahiptir. Zira Aşar aynı olarak toplandığı için ürün fiyatlarında oluşan artış ya da azalışların vergi hasılatını doğrudan etkilemesi söz konusudur (Giray, 2006, s. 100).

Aşar Vergisi, Osmanlı maliyesi açısından daima önemli bir yere sahip olmuştur. Bu nedenle devlet tarım kesimini vergilendirirken olabildiğince hassas hareket etmiş, bir yandan bazı nizamnameler çıkararak verginin tahakkuk-tahsil dengesini korumaya çalışmış, diğer yandan da tarımsal faaliyetlerin olumsuz etkilenmemesi için çabalamıştır. Devlet, Aşardan elde edilen gelirin mali açıdan büyük önem taşıması nedeniyle vergiye ilişkin köklü değişiklikler yapmaktan çekinmiş, risk almamıştır. Örneğin 1327 (1911-1912) mali yılı bütçe görüşmelerinde Maliye Nazırı Aşarla ilgili olarak söz konusu verginin tarımın gelişmesine engel olduğunu ve köylüler üzerinde ağır bir yük oluşturduğunu ifade etmekten çekinmemiş, fakat sözlerinin devamında söz konusu verginin bütçe içerisinde en önemli gelir kalemini oluşturduğunu ve bu sebepten dolayı verginin kaldırılmasının mümkün olmadığını da vurgulamıştır (Öznel, 2009, s.100-101).

Bu çalışmada maliye tarihi içerisinde önemli bir vergi reformu olarak nitelendirilen Aşar Vergisi’nin kaldırılması meselesi ele alınmıştır. Öncelikle Osmanlı Devleti’nde hakim olan toprak rejimi ve tarımsal yapı incelenmiş, tarımsal üretim üzerinden alınan Aşar Vergisi’nin tatbik edilmesinde ortaya çıkan sorunlara yer verilmiştir. Ardından bu sorunlara bağlı olarak gerek İzmir İktisat Kongresi’nde gerekse Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde Aşar’ın kaldırılmasına yönelik yaşanan tartışmalar ile konuyla ilgili farklı görüş ve düşünceler ortaya konmuştur. Nihayetinde Aşar Vergisi’nin kaldırılmasının sonuç ve etkileri değerlendirilmiştir.

## 2. Osmanlı’da Toprak Rejimi ve Tarımsal Yapı

Osmanlı Devleti tarıma dayalı bir ekonomik yapıya sahipti. Bu yapının özünü oluşturan tımar, Selçuklu döneminde uygulanan ikta sisteminin devamı olarak görülmektedir. Anadolu Selçuklu Devleti’nin Moğol saldırıları neticesinde yıkılmasıyla ortaya çıkaran Osmanlı Beyliği, Selçuklu sultanı tarafından Osman Gazi’ye bırakılan bir iktadan doğmuştur. Osmanlılar, Selçukluların askeri ikta sistemini alarak geliştirmiş, “tımar” ya da “dirlik” adı altında uygulamışlardır. Bu sistem, devletin kısa süre içerisinde büyüyerek bir imparatorluğa dönüşmesini sağlamıştır (Dinler, 2000, s. 13).

Osmanlı’da köy-kent ilişkilerinde toplumsal müesseselerin şekillenmesinde tımar sisteminin önemli rolü bulunmaktadır. Birtakım mali, iktisadi, idari ve askeri amaçlar gözetilerek oluşturulan tımar sistemi, belirli bölgelere ait vergi gelirlerinin tamamının ya da bir kısmının dirlik olarak bir devlet görevlisine bırakıldığı ve bunun karşılığında da muhtelif hizmetlerin ona yüklenmesidir (Ortaylı, 2020, s. 124). Tımar sisteminin esası, mülkiyeti devlete ait olan topraklardan yine devlet tarafından görevlendirilen devlet memuru sıfatına sahip ve maaşlarını tımarların gelirlerinden bizzat alan sipahilerin denetimi altındaki köylülerce işletilmesine dayanmaktadır. Geniş anlamda tımar, geçimini temin etmek ya da çeşitli hizmet giderlerini karşılamak üzere bazı asker-memurlara belirli bölgelerde yer alan vergi kaynaklarından gelir toplama yetkisi verilmesi olarak tanımlanmaktadır. Devletin en önemli üretim alanına egemen kılınan tımar sistemi içerisinde elde edilen gelirler merkez hazineye girmemekte olup bir diğer ifadeyle doğrudan belirli gider kalemlerine tahsis edilmektedir. Zira bu gelirler devlet mülkiyeti altındaki toprakların çiftçiler tarafından işletilmesi sonucu alınan devlet paylarıdır ve bu toprakları gözetilen/denetleyen ve aynı zamanda gerekli hallerde yetiştirdiği askerlerle savaşa katılan sipahilere bırakılmaktadır (Çakır, 2001, s. 179).

Osmanlı’da toprak mülkiyetinin devlete ait olmasının tarımla uğraşan kesim açısından iki önemli faydası bulunmaktadır. Birincisi, vergi gelirlerini tahsil eden dirlik sahipleri birtakım özel yetkilere sahip olmakla birlikte memur vasfı taşımaktadır ve bu nedenle köylülerin derebeyliklerde olduğu gibi sömürülmesi ihtimali söz konusu değildir. Toprakların devlet mülkiyetinde olması, gerek devletin siyasi ve idari gücünü sağlamlaştırmakta gerekse devlet

memurlarının denetimini kolaylaştırmaktadır. İkincisi ise dirlik sahiplerinin toprağın mülkiyetine sahip olmamaları, derebeylik benzeri ilişkilerin ortaya çıkmasını engellemektedir. Ayrıca toprak mülkiyetinin köylü kesimine ait olması halinde ortaya çıkabilecek olası risk ve belirsizliklerden de korunmaktadır. Örneğin köylünün kuraklık, sel gibi doğal afetler nedeniyle tarlasını alacaklılarına kaptırarak kendi tarlasının ırgatı olması gibi bir durum yahut tohumuz kılması gibi bir sorunu yoktur. Mülkiyetten yoksun olması bir taraftan köylünün topraklarını genişleterek daha fazla kazanç elde etmesini engellerken öteki taraftan da doğayla tek başına mücadele etmekten onu sakınmaktadır. Kısacası bu sistem gerek birey olarak köylünün, gerekse toplumsal yapının güvenliğini temin etmektedir (Cem, 2023, s. 40-42).

Osmanlı'nın Batılı devletlerin deyimiyle "hasta adam" haline gelmesi ve koca bir imparatorluğun çöküşe sürüklenmesinin gerekçelerinden biri de toprak düzeninde meydana gelen bozulmadır. Savaş tekniğinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak Batıda ateşli silahlar kullanılmaya başlanmış ancak Osmanlı eyalet askerleri bu yeni duruma ayak uyduramamıştır. Buna karşın ateşli silah kullanacak ordu mensuplarının askerliği meslek edinen kişilerden oluşması ve aynı zamanda sürekli olarak talim yapması gerektiğinden merkezi ordu içerisindeki yeniçerilerin sayısının artırılması kaçınılmaz olmuştur. Dolayısıyla o döneme kadar yeniçerilerin giderleri padişah haslarından karşılanırken, yeni durumda bu gelirler yetersiz hale gelmiştir. Bu sebeple savaşlarda önemi gittikçe azalan eyalet askerlerini yetiştiren sipahilerin tumarlarına el konularak vergilerin merkezileşmesi amaçlanmış ve devlete ait topraklardan vergi tahsil etme işinin mültezim adı verilen araçlara ihale usulüyle bırakılması yoluna gidilmiştir (Dinler, 2000, s. 11-16).

Osmanlı'da modern anlamda ilk tarım politikası, 19. yüzyılın başlarında Mısır valisi Kavalalı Mehmet Ali Paşa tarafından yapılmıştır. Bu çerçevede bazı kurumlara ait arazilere el konulmuş ve bunların tarıma elverişli olanları çiftçilere dağıtılarak toprak reformu gerçekleştirilmiştir. Bu topraklarda özellikle dokumacılığın Batıdaki gelişimi göz önünde bulundurularak pamuk üretimine ağırlık verilmiştir. Ancak Mısır'da uygulama imkânı bulan bu politikalar istisnai bir durum olarak kabul edilmektedir. Çünkü Osmanlı Devleti'nde izlenen tarım politikaları ile genellikle üretici konumundaki çiftçilerin korunmasından ziyade tüketicilerin beslenme gereksiniminin düşük fiyatlardan temin edilmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda devletin, fiyat kontrolü (narh) gerçekleştirmek suretiyle piyasaya sıkça müdahalesi söz konusu olmuştur (Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, 2005, 45-46).

Osmanlı ekonomisinin dinamikleri ve maliyenin gelir kaynakları büyük ölçüde tarıma dayanmakta olup nüfusun yaklaşık %80'i tarımla uğraşmaktaydı. Osmanlı coğrafyasının tarımsal zenginliğe sahip olmasını kolaylaştıran iklim, coğrafi durum, tarıma elverişli alanların fazlalığı, toplumsal örgütlenme, gelenekler vs. bu duruma zemin oluşturmuştur denilebilir. Ancak verimli toprakların bolluğuna karşın nüfus yoğunluğunun düşük, ulaşım olanaklarının kısıtlı, nakliye maliyetlerinin yüksek, tarımsal gelişimi sağlayacak sermaye ve emeğin yetersiz olduğu bir ortamda tarım kesimi emek yoğun bir niteliğe sahip olmuştur. Nitekim bu etkenler nedeniyle devletin sahip olduğu tüm zenginliklerin yeterince değerlendirilemediğini belirtmek gerekir (Öznel, 2009, s. 100).

Osmanlı'da tarımın geri kalmasının temel sebepleri, Avrupa'daki toplumsal düzen ile karşılaştırıldığında daha açık bir biçimde görülmektedir. Osmanlı'da köylünün hukuki durumu, Avrupa'nın feodal düzeninden daha zayıftır. Batıda feodal düzen altında senyörlere toprak mülkiyeti tanınmıştır. Bu düzenin sona ermesiyle büyük köle toplulukları da toprak mülkiyetine sahip olmuş, tarımda yaratılan tasarruflar, sermaye birikimine dönüştürülmeye başlamıştır. Aynı dönemde Osmanlı köylüsünün yarattığı artı değere ise devlet ya da mültezimler tarafından el konulmuş ve bunun büyük ölçüde sarayın ya da ordunun ihtiyaçları için harcanması söz konusu olmuştur (Yenal, 2010, s.26).

Tarım sektörü, Osmanlı ekonomisinin lokomotifi ve aynı zamanda nüfusun büyük bir kısmının istihdam edildiği önemli bir geçim kaynağıydı. İmparatorluk topraklarının geniş bir coğrafyaya yayılmasına karşın ekilebilir arazilerin yüz ölçümünün ve dolayısıyla da tarımsal üretimin yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir. Örneğin 20. yüzyılın başlarında Anadolu ve Rumeli'de ekili arazilerin bu bölgelerin yüz ölçümüne oranı yaklaşık %7 olarak tespit edilmiştir. Ekili arazilerin ülke topraklarının yalnızca küçük bir kısmını oluşturması düşük nüfus yoğunluğunun bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Tarımsal üretim miktarının düşük olması, tarıma dayalı bir ekonomide zirai ürünler üzerinden alınan vergilerin de beklenenin altında kalmasına yol açmıştır (Öznel, 2009, s. 100). Düşük nüfus yoğunluğuna bağlı olarak tarımsal ürünler üzerinden alınan vergi gelirleri de potansiyelinin altında kalmıştır. Nüfus yoğunluğunun düşük olmasının en önemli nedeni ise süreklilik gösteren savaşlardır. Uzun yıllar devam eden savaşlar nedeniyle özellikle erkek nüfusunun silahaltında olması, emek yoğun özelliğe sahip tarım kesimini olumsuz etkilemiştir.

### 3. Aşar Vergisi Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar

Kuruluşundan yükseliş dönemine kadar vergi gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan Aşar Vergisi, gerek zirai ürün miktarına göre aynı olarak tahsil edilmesi gerekse çeşitli nedenlerle o yıl ürün elde edemeyen çiftçilerden vergi alınmaması gibi etkenlerden dolayı vergilemede adalet ilkesine uyum sağlamıştır. Ancak 17. yüzyıldan sonra devlet mülkiyetine dayalı toprak düzeninin bozulmasına paralel olarak Aşarın tahsil usullerinde de adaletsizlikler



ortaya çıkmıştır. Devlet, tımar sistemini kaldırarak doğrudan vergi toplamının beraberinde getirdiği harcamalardan kurtulmayı arzu etmiş, bunun yerine çiftçiler üzerinde yoğun baskı ve sömürüye yol açan iltizam usulüne geçmiştir. Bu usulde mültezimler, keyfi biçimde hareket ederek çiftçilerden daha fazla ürün toplamaya çalışmışlardır. Doğal olarak bu süreç vergiden kaçınmaya yönelik eylemlerin artmasına ve buna bağlı olarak da devletin zirai ürünlerden aldığı payın azalmasına neden olmuştur. İltizam usulüyle birlikte Aşar Vergisi, köylüler üzerinde baskı ve zulme yol açan, onları yoksulluğa mahkûm eden bir soygun mekanizması haline gelmiştir. Ayrıca artan vergi yükü nedeniyle köylüler tefecilerin eline düşmüş, topraklarını tefecilere kaptırarak birçoğu ya ırgatlaşmış ya da işsiz kalmıştır. Bu başıboş ve işsiz kitlelerin başlattığı Celali İsyanları en fazla kırsal kesimi olumsuz etkilemiş, köylülerin bağ, bahçe ve topraklarından kopmasına yol açmıştır (Gökbunar ve Bursalıoğlu 2012, s. 61-65).

Aşarın tahsilinde uygulanan iltizam usulünde ortaya çıkan aksaklıkların kaynağı, mültezimlerin köylüye karşı tutumları olmuştur. Çiftçiler hasat dönemi tarımsal ürünlerini mültezimin harmana gelip Aşar payını alması için tarlada bekletmek mecburiyetindeydi. Dolayısıyla mültezim Aşarı tahsil etmeden hiçbir çiftçi tarladaki ürününe el süremez ve satamazdı. Mültezimlerin gelmeleri bazen haftalar sürünce, bu durumda tarladaki ürünün çürüyüp bozulmasına ya da kalitesinin düşmesine yol açmıştır. Mültezimlerin bu tür keyfi ve zalimce hareketleri çiftçiler üzerinde psikolojik bir baskı oluşturmuştur (Şenyüz, 1985, s. 73).

İltizam usulünde açık artırmada en fazla vergi getirmeyi taahhüt eden mültezim ile devlet arasında bir tür sözleşme yapılmıştır. Mültezimler bu sözleşmede belirtilen vergi miktarını tahsil etmeye yetkili olsalar bile daha yüksek miktarda vergi toplayarak kazançlarını artırmaya çalışmışlardır. Devletin denetim mekanizmalarının etkisiz olması nedeniyle de bu duruma bir çare bulunamamış, köylüleri mültezimlerin baskısından korumak mümkün olmamıştır. Ayrıca bazı yıllarda açık artırma işlemlerinin uzaması, köylülerin mahsulünü tarlada bırakmaya zorlamış, böylece hava koşullarından ve zararlı böceklerden kaynaklı kayıplar meydana gelmiştir. Bununla birlikte köylülerin Aşar olarak ödedikleri ürün miktarını en fazla 1 saatlik uzaklıkta olacak şekilde “Aşar ambarı” denilen ve bu ürünlerin depolandıkları yerlere taşıma yükümlülüğü bulunmaktaydı. Buna karşın mültezimler bu ürünleri 8 saate kadar çıkabilen mesafedeki ambarlara nakletmeye zorlamışlardır (Gökbunar ve Bursalıoğlu 2012, s. 75).

Daha öncede belirtildiği gibi Tanzimat’ın ilanına kadar Osmanlı Devleti’nde Aşar vergisinin tahsili tımarlı sipahilere belirli vazifeler karşılığında dirlik olarak bırakılmıştır. Ancak zamanla önem kazanan merkeziyetçi yönetim anlayışı gereği tımarların geliri, sipahilerin elinden alınarak iltizam usulüne geçilmiştir. Bu usulde vergileri toplama yetkisi açık artırmayla devlete en fazla ödeme yapmayı garanti eden mültezim adı verilen kişilere bırakılmıştır. Mültezimler kazançlarını artırmak amacıyla çiftçiler üzerinde baskı yapmaya başlayınca Tanzimat’ın ilanı ile birlikte iltizam usulü kaldırılmış, Aşar gelirlerinin her bölgeye tayin edilmiş olan muhassıllar vasıtasıyla toplanması kararlaştırılmıştır. 1840-1843 yılları arasında tatbik edilen bu usulde de aynı olarak toplanan ürünlerin etkin bir biçimde muhafaza edilememesi, pazar yerlerine taşınıp satılması için gereken teşkilatlanmanın sağlanamaması gibi sebeplerden dolayı başarısız olunmuş ve devlet gelirlerinde önemli ölçüde azalma meydana gelmiştir. Daha sonra tekrar iltizam usulüne geçilmiş ve böylece bütün gayretlere karşın Osmanlı mali idaresi Aşar gelirlerini doğrudan tahsil etme hususunda başarı sağlayamamış ve devletin yıkılışına kadar iltizam usulüne bağımlı olmaya devam etmiştir (Güran, 2019, s. 69-73; Şener, 2021, s. 116-120).

Her ne kadar “onda bir” ya da “on cüzde bir cüz” anlamına karşılık gelse de Aşarın imparatorluk toprakları içerisinde yer alan bölgelerde farklı oranlarda uygulandığı bilinmektedir (Kazıcı, 2019, s. 40). Her tür zirai ürün miktarı üzerinden vergi alınmakla birlikte özellikle tahıl üzerinden alınacak vergi miktarı tespit edilirken çiftçilere Aşarın yanı sıra “salariye” adı verilen bir tür ek mali yükümlülük getirilmesi söz konusuydu (İnalçık, 2023, s. 131). Salar, köylere gidip tımarlı sipahiler namına harmanı ölçerek bunlardan toplanacak Aşar miktarını tahsil eden memurlara verilen addır. Salaria ise tımar sahibi sipahinin beslediği atı için “yem ödentisi” olarak 1/40 oranında Aşara eklenen payı ifade etmektedir (Özyüksel, 1985, s. 52-53). Bu pay, Aşarın toplanmasından sorumlu olan görevlilerin harman boyunca yaptıkları giderlere (hayvanlarına yem verilmesi gibi) karşılık alınmaktaydı (Giray, 2006, s. 102). Dolayısıyla herhangi bir köyde Aşarın kelime anlamına uygun olarak 1/10 oranında alındığını farz edelim. Buna ilaveten 1/40 oranında salariye denilen pay eklendiğinde toplam mahsulatın 1/8’ine el konması söz konusudur. Kısacası Aşarın toplanması için katlanılan maliyetler çiftçilere yüklenmekte olup çiftçiler açısından bu durum belirlenen vergi oranının üzerinde bir ürün kaybına yol açarak onların kazancını azaltmaktadır.

Sonuç olarak Aşarla ilgili temel sorunların ağırlıklı olarak verginin tahsil sürecinde yaşandığı görülmektedir. Uzun yıllar başarıyla uygulanan tımar sisteminin terk edilerek verginin toplanmasında iltizam usulüne geçilmesi beraberinde birtakım sorunlar meydana getirmiştir. Bundan sonraki dönemlerde de tahsil usulleri sık sık değiştirilse de beklenen sonuçlar elde edilememiş ve vergi gelirlerini artırmak mümkün olmamıştır.

#### 4. Cumhuriyetin İlk Yıllarında Tarımsal Politika ve Gelişmeler

Cumhuriyetin ilk yıllarında Türkiye ekonomisi, büyük ölçüde tarıma dayanmaktaydı ve Osmanlı Devleti'nden geçen topraklardaki tarımsal potansiyelin neredeyse yarısına yakını ilkel tarım aletleri aracılığıyla işlenmekteydi. Yaklaşık 10-12 milyon hektar ekilebilir arazi atıl durumdaydı ve devlet, bu araziye işleyecek işgücü ve sermaye birikiminden yoksundu. 1927 yılı itibarıyla ülke nüfusu yaklaşık 13 milyondur ve nüfusun %76'sı köylerde yaşamaktaydı. Bu özellikleri nedeniyle Türkiye, tipik bir tarım ülkesiydi ve nüfusun büyük bir kısmı tarımsal faaliyetlerle geçim sağlamaktaydı (TÜİK, 2024).

Cumhuriyet dönemine yakından tanıklık eden Hasan Rıza Soyak'ın "Atatürk'ten Hatıralar" isimli eserinde Türk tarımı hakkındaki izlenimi şu şekildedir:

"Nüfusun çoğunluğunu içine alan tarım sahasında kol kuvveti bir hayli azalmıştı. En iyi yıllardaki buğday istihsalimiz bile memleketi doyuracak miktarda değildi. Ziraatte kullanılan istihsal usulleri çok verimsiz, araçlar da çok iptidai şeylerdi. Üstelik Yunanistan'la yapılan anlaşma gereğince mübadele suretiyle memleketimizden gidenlerin tarla ve bahçeleri – yine aynı suretle anavatana gelen ırktaşlarımıza dağıtılıp maledilinceye kadar- boş, bakımsız ve verimsiz bir halde kalmıştı."

Soyak'ın sözlerinden anlaşıldığı üzere yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti her ne kadar bir tarım ülkesi olarak nitelendirilse de ilk yıllarda nüfusun yoğunluğunun düşük olmasına rağmen kendi halkının geçimini sağlayacak miktarda buğday dahi üretememiştir.

Cumhuriyetin ilk yıllarında tarım kesiminin genel görünümü Soyak'ın belirttiği gibi vahim bir durum içerisindedir. Ancak Cumhuriyetin ilanından sonra bütün alanlarda olduğu gibi tarımda da reformlar yapılmıştır. Türk ekonomisinin kalkınma sürecinde tarımın önemini vurgulayan ve bunun aynı zamanda sanayileşmeye de katkı sağlayabileceğini düşünen Atatürk, tarımsal yapının modernleşmesini ve tarımsal üretimi artırmayı hedefleyen politika benimsemiştir (Sarıkoçuncu ve Kayıran 1998, s. 225-230). Türk köylüsüne daima kıymet veren Mustafa Kemal Atatürk, tarımın ve köylünün desteklenmesinin gerekliliğini şu sözlerle ifade etmiştir (Müderrişoğlu, 1998, s. 118):

"Dünyada fetihlerin iki aracı vardır: Biri kılıç, öbürü saban. Zaferinin aracı yalnız kılıçtan ibaret olan bir millet, bir gün girdiği yerden kovulur, aşığılanır, sefil ve perişan olur. Kendi ülkesinde bile mahkûm ve tutsak bir durumda kalabilir. Onun için gerçek fetihler yalnız kılıçla değil, sabanla yapılandır. Milletleri vatanlarında yerleştirmenin aracı sabandır. Saban kılıç gibi değildir. Kılıç kullanan kol çok geçmeden yorulduğu halde, saban kullanan kol zaman geçtikçe toprağın daha çok sahibi olur. Türkiye'nin sahibi ve efendisi kimdir? Bunun cevabı derhal birlikte verelim: Türkiye'nin gerçek sahibi, gerçek üretici olan köylüdür. O halde herkesten daha çok refah, mutluluk ve zenginliğe layık olan köylüdür."

Cumhuriyet döneminin tarımla ilgili ilk önemli politikaları, 1925 yılında Aşar Vergisinin kaldırılması ve 1926 yılında Medeni Kanunun kabulü ile çiftçilerin toprak mülkiyeti hakkının yasal çerçevede düzenlenmesidir (Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, 2005, s. 46). Tarımsal üretimin geliştirilmesine ilişkin hükümler içeren taşıyan Medeni Kanun ile köylüler, işledikleri toprakları kendi adlarına tapuya kaydedebilme hakkı elde etmiş ve böylece Osmanlı döneminden beri uygulanan toprak mülkiyetinin devlete ait olma ilkesi sona ermiştir (Gökbunar ve Bursalıoğlu 2012, s. 80-81).

Kurtuluş mücadelesinin kazanılmasında kırsal kesimde güç ve nüfuza sahip toprak ağaları ile köylülerin desteği önemli rol oynamıştır. Bu yüzden zaferin elde edilmesinin hemen ardından bu ağalara karşı toprak reformu gerçekleştirmek ve onları tasfiye etmek oldukça güç görünmektedir. Ancak bu bir zaruri ihtiyaç haline gelmiştir. Çünkü topraklar nüfusa göre oldukça fazladır. Toprak reformundan bahsedilmeyen bu dönemde, devlet toprakları halka dağıtarak toprak sahibi olmayan köylülerin de toprağa kavuşturulması için gayret etmiştir. 1923-1938 yılları arasında köylülere 3,7 milyon dönüm arazi dağıtılmış olup bu toprakların büyük bir kısmı aynı dönemde Türkiye'ye gelen 200 bin civarındaki göçmen aileye pay edilmiştir. Bu toprakların küçük bir kısmı ise hükümete verilen topraksız ya da yeterli toprağı olmayan çiftçilere toprak dağıtma yetkisine dayanılarak dağıtılan topraklardan oluşmaktadır (Dinler, 2000, s. 22).

Cumhuriyetin ilk yıllarında ülke nüfusunun büyük bir kısmını köylüler oluşturduğu için hükümet, köylü yanlısı politikalar izlemiştir, 1925 yılında Aşarın kaldırılması ile üretim teşvik edilmiş ve ekili tarım alanları gittikçe genişlemiştir. Tarıma finansman sağlanması devletin sorumluluğu olarak kabul edilmiş ve bu dönemde çiftçiye verilen kredi miktarı önemli ölçüde artmıştır. İhtiyaç sahibi çiftçilere öküz, saban ve tohum almaları için bütçeden ödenek ayrılmış, bu ödenekle uzun vadeli ve faizsiz kredi sağlanmıştır. Ayrıca devletin tarıma yönelik örgütlenmesi bu dönemde gerçekleşmiş ve 1924 yılında Ziraat Vekâleti adıyla yeni bir bakanlık kurulmuştur. Dönem boyunca izlenen politikalar neticesinde gerek tarım alanlarında gerekse zirai üretim miktarında önemli artışlar görülmüştür (Müderrişoğlu, 1998, s. 121; Gaytancıoğlu, 2009, s. 84).

Neticede 1923-1929 yılları Türkiye'de tarımsal hasılanın hızla arttığı bir dönem olmuştur. Kurtuluş savaşı nedeniyle yarı yarıya azalma görülen başlıca tarım ürünlerinde kısa bir süre içerisinde savaş öncesi üretim hacmine ulaşılmıştır. Özellikle savaş sonrası cepheden dönen erkeklerin yeniden kendi topraklarına dönmesi, tarımsal üretimde artışı belirleyen en önemli faktör olmakla birlikte fiyat ve vergilere yönelik yasal düzenlemeler de tarım kesimi lehine

kaynak yaratılmasını sağlamıştır. Ayrıca bu dönemde tarımda üretim tekniklerinin modernleşmesi, tarımsal kredi sağlanması, destekleme alımı yapılması, pazar olanaklarının artırılması gibi tarımın gelişimine engel olan sorunların çözümlenmesine yönelik önlemlerin alınması amaçlanmış, bu doğrultuda bizzat Atatürk tarafından hükümete talimatlar verilmiş ve gelişmeler yakından takip edilmiştir (Kayıran, 1988, s. 58-64).

### 5. İzmir İktisat Kongresi'nde Aşarla İlgili Tartışmalar

Kurtuluş savaşının ardından Türkiye ekonomisinin yol haritasını belirlemek üzere 17 Şubat-4 Mart 1923 tarihleri arasında İzmir İktisat Kongresi toplanmıştır (Varcan, 1987, s. 25). Resmi bir nitelik taşımayan, önceden kararlaştırılan bir programla da toplanmayan bu kongre aynı zamanda ilk Türk iktisat kongresi olarak kabul edilmektedir. Mustafa Kemal'in konuşmasıyla açılışı yapılan, başkanlığını Kazım Karabekir'in yürüttüğü kongrede çeşitli kararlar alınarak Misak-ı İktisadi kabul edilmiştir (Aydemir, 2020, s. 325).

Kongreye her kazadan sekiz kişi seçilerek gönderilmesi istenmiş olup çiftçi, tüccar, sanayici ve işçi temsilcilerinden oluşan toplam 1135 kişi katılım sağlamıştır (Akalin, 2008, s. 26). Kongre ile hükümet bir taraftan kesintiye uğrayan Lozan görüşmeleri sırasında karşılaştığı güçlüklerle ilgili halkı bilgilendirmek, öbür taraftan da ekonominin muhtelif sorunlarını tartışmaya açmak istemiştir. Kongrede Türkiye'nin siyasi ve iktisadi bağımsızlığını duyurmak ve toplumun çeşitli kesimlerinden gelen temsilcilerin de katılımıyla kalkınma strateji ve politikalarını tespit etmeye çalışılmış olup (Gözde Kaya ve Durgun 2009, s. 236) esasında iki temel amaç güdülmüştür. Birincisi çiftçi, tüccar, sanayici ve işçi gruplarının kendilerine has sorun ve taleplerini tespit etmek; ikincisi ise ekonominin gelecek yıllarda ilerleyeceği rotaya dair yabancı sermaye kesimlerini bilgilendirmek ve güvence sağlamaktır (Kepenek ve Yentürk 2007, s. 34). Dolayısıyla bu kongre, gerek hükümetin toplumsal sorunlara karşı kayıtsız kalmadığını göstermesi ve gerekse bu sorunların çözümüne ilişkin alınacak kararlarda temsilcileri aracılığıyla söz sahibi olmaları bakımından önem arz etmektedir.

Kongre açılış konuşmasında Gazi Mustafa Kemal, ülkede arazi ve doğal kaynak mevcudiyetine göre nüfusun yetersiz olduğunu, işgücü noksanlığının sermaye yoğun üretim teknikleri kullanmak suretiyle telafi edilmesi gerektiğini belirtmiştir (Tezel, 1982, s. 135). Mustafa Kemal, ekonomik kalkınma sürecinde tarımın önemini "Memleketimiz ziraat memleketidir. Bu itibarla halkımızın ekseriyeti çiftçidir, çobandır. Binaenaleyh en büyük kuvveti, kudreti bu sahada gösterebiliriz." sözleriyle vurgulamıştır (Dinler, 2000, s. 20-21). Görüldüğü gibi Mustafa Kemal, yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti'nin bir tarım ülkesi olduğunu belirterek kalkınma sürecinde çiftçilerin önemli bir rol üstleneceğini öngörmektedir.

Siyasal bağımsızlığın ekonomik bağımsızlıkla güçlendirmek ve yeni bir ekonomik yapı oluşturmak amacıyla toplanan kongrede (Eğilmez, 2018, s. 136-137) her gruba ait esaslardan ayrı olarak 12 maddelik "Misak-ı İktisadî" kabul edilmiş ve tüm araçlar kullanılarak halka duyurulmasına karar verilmiştir. Ulusal sınırlar içinde ekonomik bağımsızlığı kazanmanın ve koruyabilmenin temel esaslarını ortaya koyan Misak-ı İktisadî, iş ahlakından milli servetin değerlendirilmesi gibi genel ilkelerin belirlendiği önemli bir tarihî belge olduğu gibi bu dönemin iktisat politikasının da temel kaynağını oluşturmaktadır (Sarıkoyuncu ve Kayıran 1998, s. 224).

Kongrede yeni kurulu bir ülkenin iktisadi alanda izleyeceği politikalara temel oluşturmak üzere sanayileşme, yabancı sermaye, dış ticaret ve borçlanma gibi konuların yanı sıra mali sorunlar da tartışılarak önemli kararlar alınmış ve neticede özel girişimi destekleyen bir ekonominin temelleri oluşturulmuştur (Varcan, 1987, s. 25-26). Çiftçilere ilişkin meselelere bakıldığında iç bölgeleri ihraç limanlarına bağlayacak demiryollarının yapılması, tütün tekelinin ve bu ürünün ekimindeki kısıtlamaların kaldırılması, tarım makineleri ve girdileri ithalatının gümrükten muaf tutulması gibi kararların kongreye katılanların oy birliğiyle alınmıştır. Kongre sırasında tartışmaların yoğunlaştığı, tüccar ve sanayici kesimin karşı çıktığı asıl mesele Aşar vergisinin kaldırılması olmuştur (Tezel, 1982, s. 343).

İzmir İktisat Kongresi'nde alınan kararlar ve bunların beraberinde getirdiği değişimlerin, 1923-1929 yılları arasında Türk ekonomisine yön veren liberal iktisat politikasına zemin oluşturduğu söylenebilir. Henüz yeni savaştan çıkan ve Osmanlı'dan devralınan zayıf miras üzerine kurulacak yeni bir ülkenin iktisat politikası belirlenirken devletin ekonomik kaynaklarının yetersizliği sonucu özel kesim dışında bir gücün fiilen ortada olmaması, hükümet açısından liberal politikaların izlenmesini zorunlu hale getirmiştir (Varcan, 1987, s. 26).

### 6. Aşarın Kaldırılmasına Dair Farklı Görüşler

Osmanlı Devleti'nde Aşar uygulaması nedeniyle yaşanan sorunlara gösterilen tepkiler Tanzimat döneminde üst seviyeye çıkmış, hatta başta Namık Kemal olmak üzere bazı Osmanlı aydınları Aşara karşı cephe almıştır. Bu dönemde Osmanlı aydınlarının Aşara karşı çıkmalarının başlıca iki nedeni bulunmaktadır. Birincisi, Aşarın toplanması sırasında mültezimlerin köylülere zorbalık etmesi, devlet ile köylüler arasındaki ilişkiye zarar vermiştir. İkincisi, Aşarın köylü

nüfus üzerine yüklenmesi, Türk-Müslüman unsurlar ile azınlıkların ekonomik açıdan farklılaşmasına yol açmıştır. Türk-Müslüman kesimin vergi ödemenin yanı sıra askerlik yükümlülüğüne de tabi olması, belirli bir süre kendilerinin tarımsal üretimden uzak kalmasına neden olduğu gibi savaşlarda kıyımları sonucu servet biriktirmeleri olanaksız hale gelerek kendi memleketlerinde yoksul düşmelerine sebep olmuştur (Akalin, 2008, s. 39-40).

Aşar Vergisi, Birinci TBMM'de çeşit tartışmalara yol açmışsa da bütçe gelirleri arasındaki öneminden dolayı verginin kaldırılması ancak Cumhuriyet'in ilanından sonra mümkün olmuştur. Dönemin Maliye Vekili Ferit Bey, 7 Ağustos 1920 tarihinde mecliste yaptığı konuşma sırasında köylü üzerinde kambur oluşturan bu verginin zaferin ardından alınmayacağını açıklamıştır. Aşarın kaldırılmasına ilişkin ilk kanun teklifi Kasım 1923'te Diyarbakır Milletvekili Zühtü Bey tarafından meclise sunulmuştur. Kanun teklifinde bu koşullar altında köylünün hiçbir zaman toprak sahibi olamayacağı ve mültezimlerin halka zulmettiklerinden bahsedilmiştir. Bu nedenle Aşarın yerine arazi vergisi konulması, geçimini tarımla sağlayan ancak bir karış toprağı olmayan köylüyü toprak sahiplendirmek için vergisini ödediği araziye üç yıl fiilen ekmeyenlerin topraklarının kamulaştırılarak bunların topraksız köylülere yedi yılda ödenmek üzere taksitle satılması önerilmiştir (Müderrişoğlu, 1998, s. 58-62).

1920-1923 yılları arasında TBMM çatısı altında birçok kez tartışmaya açılan Aşar Vergisi'nin kaldırılmasına ilişkin kanun tasarısı meclise geldiğinde milletvekilleri tarafından görüşülmüş ve bazı görüş farklılıkları ortaya çıkmıştır. Aşarın kaldırılması gerektiğini savunanlar özellikle söz konusu verginin mükellefler arasında adil bir biçimde dağıtılmaması, gerek tarımı gerekse ticareti olumsuz etkilemesi, aynı bir vergi olması sebebiyle tahsil giderlerinin yüksek olması ve para ekonomisinin yaygınlaşmasına engel olması gibi hususlarda fikir birliğine varmışlardır. Ayrıca Aşar Vergisi'nin tımar sistemine uygun bir yapısının olduğu ancak yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti'nin özel mülkiyet anlayışını esas aldığı belirtilmiştir. Öteki taraftan Aşarın kaldırılmasına karşı çıkanların temel argümanı ise Aşarın yüzyıllardır varlığını sürdüren yerleşik bir vergi olduğu ve tarım kesiminin sanayileşme sürecine gelir vergisi ödemek suretiyle katkı sağlaması gerektiği şeklindedir (Giray, 2006, s. 215). Ayrıca savaştan yorgun çıkan bir memleketin yönetimi ve yeniden imarı için mali kaynaklara ihtiyaç olduğunu, bu kaynaklar temin edilinceye kadar Aşarın kaldırılmaması gerektiğini belirtmişlerdir (Varcan, 1987, s. 46-47). Bunun yerine verginin her yıl belirli bir oranda azaltılmak suretiyle kaldırılmasının yerinde olacağını savunmuşlar ve bu yüzden verginin eksik yönlerinin iyileştirilmesini teklif etmişlerdir.

Meclisteki tartışmalarda Aşarın kaldırılması gerektiğini savunanlar arasında Başvekil Ali Fethi Bey de yer almıştır. Ali Fethi Bey'e göre Aşar Vergisi nedeniyle köyler yoksulluk içerisinde kalmıştır ve köylüsü yoksul olan bir memleketin kalkınması mümkün değildir. Yoksulluğun en önemli nedeninin Aşar Vergisi olduğunu ifade ederek, köylü kesimin ödeme gücünün asgari geçim düzeyinin üzerine çıkarılması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca vergi indirimi yoluyla tarım alanında bir gelişme sağlanması halinde bunun öteki sektörleri de olumlu yönde etkileyeceğini söylemiştir. Keza Aksaray Milletvekili Besim Atalay ise meclisteki konuşmasında, Tanzimat'tan sonra mültezimlerin asalak bir sınıf oluşturduklarını belirttikten sonra bu kesimin hem devleti dolandırdığını hem de halka zulmettiğini belirtmiştir. Atalay'a göre mültezimler devlete olan borçlarında sadık olmadığı gibi halkı da ezmektedirler (Mutlu, 2009, s. 72).

Mecliste Aşarın kaldırılmasına karşı çıkanların başında dönemin Trabzon Milletvekili Ahmet Muhtar Bey gelmiştir. Aşar meselesine öncelikle bütçe dengesi açısından yaklaşan Ahmet Muhtar Bey'e göre tarıma dayalı bir ekonomide böyle bir verginin kaldırılması bir anda mümkün değildir, aksi halde büyük bir boşluk ve belirsizlik oluşacaktır. Kısacası Aşarın kaldırılması durumunda ortaya çıkacak tablonun önceden öngörülmesi veya alınan tedbirlerin ne derece faydalı olacağını bilinememesi nedeniyle Aşarın kaldırılmasına karşı çıkmıştır denilebilir. Bu yüzden Aşarı kaldırmak yerine tahsil usulünde değişiklik yapılarak beyanname usulüne geçilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Beyanname usulüne geçişle birlikte vergi gelirlerinde %5-%10 arasında bir azalma meydana gelebileceğini ancak bunun maliye açısından pek bir öneminin olmadığını ifade etmiştir. Ayrıca büyük bir kısmı Müslüman olan halkın bu vergiyi ödemeyi hem devlete karşı bir borç bildiğini hem de dini açıdan bir gereklilik olarak gördüğünü belirterek devletin bu tür bir mali güçten vazgeçmesini doğru bulmamıştır (Mutlu, 2009, s. 72-74).

17 Şubat 1925 tarihinde TBMM'de yapılan görüşmeler neticesinde yapılan oylamada 151 kabul oyuna karşılık 1 ret oyu ile "Aşarın İlgasıyla Yerine İkamet Edilecek Kanun" kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Bu tür bir yasal düzenlemenin TBMM'nin onayından büyük bir oy çokluğuyla kabul edilmesinin en önemli nedenlerinden biri de o yıllarda tarıma dayalı bir toplumsal yapı içerisinde doğal olarak Meclis üyelerinin yine önemli bir kısmının tarımdan gelir sağlayan kişilerden oluşmasıdır. Sonuç olarak kanunun kabul edilmesiyle Aşar Vergisi kaldırılmış ve yerine ticarete konu olan ürünün pazar ya da yerel fiyatının %8 ile %10'u arasında vergi alınması kararlaştırılmıştır. Aşarın kaldırılmasıyla birlikte Cumhuriyetin ilk yıllarındaki en önemli vergi reformu gerçekleştirilmiştir. Hatta alınan kararın önemine binaen kanunun kabul tarihinin bayram olarak her sene kutlanabilmesi için TBMM Başkanlığına önerge bile verilmiştir (Varcan, 1987, s. 46-47; Dinler, 2000, s. 20-21).

## 7. Aşarın Kaldırılmasını Gerektiren Faktörler

Türkiye, 1920’li yıllarda tarımın hâkim olduğu bir ekonomiye sahipti. Nüfusun %80’den fazlası kırsalda yaşamaktaydı. Milli gelirin büyük bir kısmını tarım kesimi; ihracatın tamamını ise tarımsal ürünler oluşturmaktaydı. Uzun yıllar devam eden savaşlar neticesinde en büyük kaybı yine tarım kesimi yaşamıştı. Bu sebeple Kurtuluş Savaşı sonrası ülkedeki tahribatın yeniden imar girişimleri tarım üzerine odaklanmıştı. Köylülerin durumu çok kötüydü ve devletin Aşarı iltizam usulüyle toplamasının “tarım kesimindeki en büyük soyguna ortak olması” şeklinde yorumlanmaktaydı. Aşarın çeşitli iktisadi, siyasi ve ideolojik öğeler içeren köklü bir tarihsel geçmişe sahip olması sebebiyle, verginin kaldırılmasında iktisadi faktörlerin yanı sıra tarihi, siyasi ve ideolojik faktörler de etkili olmuştur (Coşar, 1996, s. 24). Devlet bütçesi içerisinde önemli bir payı oluşturan Aşar Vergisi, mültezimlerin neden olduğu zulüm ve yolsuzluklara, tarımsal üretim yapısı üzerindeki olumsuz etkilere karşın, Cumhuriyet’in ilk yıllarına kadar varlığını sürdürmüştür. Ancak hükümet, devletin kuruluşunun ilk yıllarında bütçe gelirlerinin yaklaşık dörtte birini oluşturan önemli bir gelir kaynağından vazgeçerek yüzlerce yıllık Aşar uygulamasını yürürlükten kaldırmıştır (Tabakoğlu, 2016, s. 802).

Erken Cumhuriyet döneminde bir taraftan saltanata bağlılığını sürdüren ve bunu her fırsatta alevlendirmeye çalışanları dizginlemek, diğer taraftan da yeni rejimin toplum tarafından kabul görmesi ve yerleşmesini sağlamak epey güç olmuştur. Bu nedendir ki Cumhuriyetin ilk yıllarında hükümet, hemen her siyasi iktidar gibi arkasına desteğini aldığı toplumsal tabakalara birtakım olanaklar tanımak ve bunları çeşitli yükümlülüklerden kurtarmak istemiştir. Bu durum tabiatıyla Aşarın kaldırılmasına giden süreci daha hızlandırmıştır (Gökbunar ve Bursalıoğlu 2012, s. 80-88). Bir diğer ifadeyle yeni yönetim, Kurtuluş Savaşı mücadelesinde fedakârlık göstererek bütün malını mülkünü ortaya koyan yorgun Türk köylüsünün vergi yükünü hafifletmeyi bir borç ve vazife bilmiştir denilebilir (Pamuk, 2016, s. 177). Devletin kaynak ihtiyacının had safhaya ulaştığı bu dönemde Cumhuriyet rejimine karşı toplumsal desteği artırmak amacıyla tarım kesimi üzerindeki bu ağır vergi yükünü kaldırmak siyasi açıdan büyük bir başarı olarak kabul edilmektedir (Ay ve Haydanlı 2018, s. 493-494).

Önder (2019, s. 493-494) aşarın kaldırılması meselesini bir adım daha öteye taşıyarak “hiçbir geçerli ekonomik gerekçeye dayanmayan, bazı sosyal grupların (özellikle toprak ağaları ve çiftçi grubunun) kısa dönemli menfaati doğrultusunda, siyasi bağlamda ve zorunluluk altında alınmış bir karar” olarak yorumlamaktadır. Bu kararın herhangi bir ekonomik gerekçeye dayanmadığı gibi sermaye birikiminin yükünü kırsal alandan kentsel alana taşıyarak ciddi olumsuz sonuçlara yol açtığını belirtmektedir. Bu nedenle Aşarın kaldırılmasının sosyal, siyasi ve tarihsel nedenlerinden ziyade sermaye birikiminin ilk aşamalarında tek üretim faktörü olan tarım kesiminin vergi dışı kalmasının ekonomik ve mali sonuçlarına dikkat çekmektedir.

Aşarın kaldırılmasını kaçınılmaz hale getiren etkenlerden biri Cumhuriyet ilk yıllarında hükümetin benimsediği iktisat politikalarına ters düşmesidir. Aynı bir vergi olması nedeniyle yönetim ve tahsil giderlerinin yüksek olması, para ekonomisinin yaygınlaşmasını kısıtlaması, tarımsal gelişmeyi engelleyici özelliklere sahip olması, üretici kararlarında sapmaya yol açması gibi bazı özellikler yeni Türkiye Cumhuriyeti’nin mevcut yapısıyla uyuşmadığından bir anlamda verginin kaldırılması zaruri olmuştur (Gökbunar ve Bursalıoğlu 2012, s. 76-80). Bu dönemde hükümet, Osmanlı’dan miras kalan tarıma dayalı ekonomik yapıyı tekrar güçlendirmek ve iktisadi kalkınmayı sağlamak için öncelikli olarak tarım sektörü ilgili meselelerin çözüme kavuşturulması gerektiğine inanmış ve bu doğrultuda attığı ilk ve en önemli adım Aşarın kaldırılması olmuştur.

Aşarın kaldırılmasında ideolojik faktörler de etkili olmuştur. Cumhuriyetin ilk yıllarında Aşarın İslam hukukunda yer alan bir hüküm ve kural olduğu, bu yüzden de kaldırılamayacağını vurgulayan görüşlere de rastlanmaktadır. Aşarın şeri bir vergi olması, İslami hükümlerin ayrılmaz bir unsuru olarak algılanmasına neden olmuştur. Cumhuriyet aydınları, tamamen Osmanlı toprak düzeninden kaynaklanan Aşar Vergisi’ni modern maliye anlayışına göre yeniden düzenlemek yerine tamamen kaldırılmasını talep etmişlerdir. Burada amaç, Batılılaşma hareketinin bir parçası olarak devletin iktisadi, mali ve siyasi yapısını oluşturan mekanizmaları modernize etmektir. Dolayısıyla Aşar gibi Batılı ülkelerin vergi sistemlerinde bir benzeri görülmeyen, tarihsel süreçte bir sömürü aracı haline gelen, aynı niteliğe sahip Ortaçağ’dan kalan bir verginin kaldırılması bir zorunluluk haline gelmiştir denilebilir (Palamut, 1987, s. 77; Coşar, 1996, s. 27).

## 8. Aşarın Kaldırılmasının Sonuç ve Etkileri

Cumhuriyet hükümeti, İzmir İktisat Kongresi’nde alınan kararlar doğrultusunda Osmanlı’dan miras kalan vergileri reforma tabi tutmuştur (Yay, 1988, s. 67). Bu kapsamda öncelikle 1925 yılında kabul edilen 552 sayılı Kanunla Aşar vergisine son verilmiştir. Kanunun 1. maddesinde “Aşar usulü mülğadır. 1341 senei maliyesinden itibaren arazi ve mahsulatı arziyeden işbu kanuna tevfikan vergi alınır” hükmüne yer verilmiştir. Kanun gereğince, köylü ailelerinin

kendi geçimlik tüketimlerinde kullandıkları ürünler vergiden muaf tutularak yalnızca pazarladıkları ürünün değerleri üzerinden %8 ve %10 olmak üzere iki çeşit vergi oranı alınması öngörülmüştür. Ancak bu vergiler de çiftçinin kendi ektiği ürünü tüketmesi ile tüketimini gerçekleştirmek için ürettiği ürünü pazarda satması durumunda farklı vergilendirme uygulamalarına gidilmesi nedeniyle eleştirilerek 1926 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Palamut, 1987, s. 72; Coşar, 1996). Aşarın kaldırılması aynı zamanda vergi yapısında bundan sonra meydana gelecek birçok değişikliğin de başlangıcıdır. Bir taraftan dolaysız vergilerden dolayı vergiler ağırlıklı bir yapıya geçilirken, diğer taraftan da vergi yükü kırsaldan kente kaymaya başlamıştır. Ayrıca Cumhuriyet ilk yıllarından beri modernize edilmeye çalışılan Türk vergi sistemi içerisinde Osmanlı'dan devralınan her şey ortadan kaldırılmak istenmektedir. Bu çerçevede aynı vergilerden nakdi vergilere doğru geçilirken, vergi tahsil yöntemleri de yeniden düzenlenmiştir (Coşar, 1995, s. 252).

Aşarın kaldırılması tarımsal gelişmeyi olumlu etkilemiş ve Türk köylüsünün yükünü büyük ölçüde hafifletmiştir. Bu doğrultuda Aşarın kaldırılmasının köylüler üzerindeki etkilerini üç başlık altında ele almak mümkündür. Birincisi, Aşarın toplanması sırasında mültezimlerin köylülere uyguladığı baskı ve zulüm artık tamamen ortadan kalkmış, hasat dönemi mültezimin tarımsal ürünü tarlada bekletmesi nedeniyle çiftçinin uğradığı kayıp ve zararlar önlenmiş olmaktadır. İkincisi, vergi mükellefi sıfatıyla köylü üzerindeki mali yük azalmıştır. Aşarın kaldırılmasıyla tarım üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı önemli ölçüde azalmış ve böylece gerek tarımsal üretimi gerekse kırsal kesimin refah düzeyini artırmayı hedefleyen önemli bir adım atılmıştır. Üçüncüsü ise Aşarın kaldırılmasıyla daha öncesinde aynı olarak devlete ödenen tarımsal ürün artık pazarlanabilir hale gelmiştir. Kaldırılan vergi nedeniyle köylünün katlandığı giderler en aza indirilmiş, dolayısıyla tarımsal ürünlerin ilave bir kısmı daha pazarda işlem görmeye başlamıştır. Bu durum köylüleri tarımsal üretimi artırmaya teşvik etmiştir (Kayıran, 1988, s. 64; Taş ve Engin, 2023: 361).

Buna karşın Boratav (2023, s. 56-57) Aşarın kaldırılmasıyla ilgili ilk izlenimin kısmen yanıltıcı olduğunu belirtmektedir. Çünkü eskiden iltizam usulüyle tarım dışına pazarlanan ürünler, artık köylüde kalacak değildi. Orta ve yoksul köylü tabakalarında Aşarın kaldırılması kısmen tarımsal tüketim artışına neden olmuş olabilir fakat iltizam usulüyle tahsil edilen hasılda zorunlu olarak önemli boyutlara ulaşan çürüme ve bozulmanın yol açtığı ürün miktarındaki kaybın bu tüketim artışını karşıladığını ve bu nedenle de 1925'ten önce ve sonra tarımsal ürünün tarım dışına pazarlanan oranının değişmediğini varsaymaktadır. Fakat bu defa pazarlama mültezimler aracılığıyla değil, doğrudan fiyat karşılığı piyasada gerçekleşmektedir. Boratav, bu durumu esasen devletin bütçe gelirlerinde bir azalma anlamına geldiğinden, kamu kesiminden köylülere dolaylı bir gelir aktarımı olarak değerlendirmektedir. Buna karşın Aşardan kaynaklanan gelir kaybı, 1926 yılından itibaren şeker ve gaz yağı gibi ürünlerin üzerindeki dolaylı vergilerle telafi edilmeye çalışılmıştır. Böylece tüketici kesimlerin ek vergilendirilmesi söz konusu olmuştur. Aşar Vergisi bütün köylüyü kapsayan bir vergi olduğundan dolayı şeker, gaz yağı vb. ürünlerin tüketicisi olarak köylü kesimin ödediği vergi miktarı, hiçbir zaman daha öncesinde ödediği Aşar miktarını geçmesi mümkün değildir. Kısacası köylünün üzerinden alınan vergi yükü yine köylünün de içerisinde yer aldığı tüketici kesime dolaylı vergilerle yansıtılmış ancak köylüler eskiye kıyasla daha az vergi ödemek durumunda kalmıştır.

Aşarın kaldırılmasından sonra mevcut vergilerin oranlarının artırılması ya da yeni vergiler konulmasına rağmen Türk vergi sisteminin tarımsal üretimi vergilendirme gücü epey azalmıştır. Kırsal kesimin ağır vergi yükünden kurtarılması görüşü, iktisadi gelişmenin finansmanı açısından kısıtlayıcı bir etki oluşturmuştur (Çetin ve Bakırtaş 2021, s. 311-316). Bu tarihten sonra da Türkiye'de tarım kesimi gerçek anlamda vergilendirilmemiş ve vergi yükü, tarım kesiminden ticari ve sanayi kesimine kaymıştır ve böylece sermaye birikiminin azalmasına neden olmuştur.

Aşarın tahsil usulüne ilişkin tartışmaları bir kenara bıraktığımızda doğrudan tarımsal ürün üzerinden yaklaşık %10 olarak ödenen bu verginin pazara yönelik üretimi ve tarımsal gelişmeyi engellediği muhakkaktır. Bu olumsuz niteliklerine rağmen Aşar gibi devlet gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan bir vergiden vazgeçmek kolay değildir. Bu bağlamda hükümetin 1925 yılında başlayan Şark İsyanı nedeniyle kısmi seferberlik ilan ettiği ve dolayısıyla paraya en çok ihtiyaç duyduğu dönemde Aşarı kaldırması, Cumhuriyet rejiminin Türk çiftçisine büyük önem verdiğini göstermektedir (Sarıkoymacı ve Kayıran, 1998, s. 229). Keza Saraçoğlu (2023, s. 9) da tarıma dayalı ekonomik yapıya sahip bir ülkede yüzyıllardır uygulanan ve devlet bütçesinin neredeyse 1/3'ünü oluşturan Aşar Vergisi'nin üstelik de Kurtuluş Savaşı'nın hemen ardından kaldırılmasını Cumhuriyet rejiminin olağanüstü bir başarısı olarak yorumlamaktadır.

Cumhuriyet'in ilk yıllarında hükümet, Aşar Vergisi'nin çiftçiler açısından dayanılması mümkün olmayan bir yükümlülük haline geldiğinin farkındaydı. Her ne kadar toplumun muhtelif kesimleri daha önce İktisat Kongresi'nde dile getirmiş olsa da Aşarın kaldırılabilmesine pek ihtimal verilmemekteydi. Bu yüzden Cumhuriyet tarihi açısından büyük bir karar niteliği taşıyan bu yeni duruma toplumun hem maddi hem de manevi olarak uyum sağlayabilmesi kolay olmamıştır. Hatta Aşar kaldırıldıktan sonra Anadolu'daki köylüler uzun bir süre bu durumu tam olarak idrak edememiş, inanmakta zorlanmıştır. Bununla da yetinmeyen bazı çiftçi grupları Aşarı ödenmediği için tarladaki ürününü

bile kaldırmamıştır. Bu hususta İnönü, “Aşarı kaldırdığımız zaman, samimi olarak tereddüt ve itirazı biz, köylülerden gördük. İhtiyarlar, bu kadar büyük vergiden vazgeçilirse bu devletin nasıl idare olunacağından endişe etmişlerdir. Yer yer, bir iki sene Aşar zamanı tekrar vergi alınma ihtimalini göz önünde tutmuşlardır” şeklinde beyanda bulunarak Aşarın kaldırılmasının Türk halkı için inanılmazı güç bir durum ortaya çıkardığını belirtmiştir (Akalin, 2008, s. 41-43; Gökbnar ve Bursalıoğlu 2012, s. 85-88).

Aşar Vergisi'nin kaldırılması Cumhuriyet tarihinin en önemli vergi reformlarından biri olarak kabul edilmektedir. Bu reformu gerçekleştirmek ne kadar güç olduysa bu değişim sonrasında ortaya çıkabilecek olası sorunlarla baş etmek de bir o kadar güç ve zahmetli olmuştur. Bu çerçevede Aşarın kaldırılması sonucu devlet bütçesi en önemli gelir kaleminden yoksun kalmış, ortaya çıkan boşluğu doldurmak için birtakım mali tedbirler alınmıştır. Bu bağlamda Ağnam Vergisi'nin oranı artırılmış, ilk tüketim vergisi olarak Umumi İstihlak Vergisi yürürlüğe girmiştir. Bununla birlikte Veraset ve İntikal Vergisi, Temettü Vergisi ve Yol Vergisi gibi yeni vergiler getirilerek harç ve resimlerin de kapsamı genişletilmiştir. Şeker ve gaz yağı üzerinden alınan vergiler Aşarın kaldırılmasından kaynaklanan boşluğun doldurulmasında önemli bir rol oynamış ancak ortaya çıkan vergi yükü önemli ölçüde tüketiciye yansıtılmıştır. Bir diğer ifadeyle vergi politikasında genel olarak dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru bir geçiş yaşanmıştır (Çetin ve Bakırtaş, 2021, s. 311-316). Cumhuriyet yönetimi bir taraftan Osmanlı'dan miras kalan eski vergileri kaldırarak modern bir vergi sistemi oluşturmaya gayret ederken, öteki taraftan mükelleflerin kişisel durumlarını dikkate almaması nedeniyle dolaysız vergilere göre daha adaletsiz olduğu kabul edilen dolaylı vergi türleri vergi sistemi içerisinde ağırlık kazanmaya başlamıştır. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1923 yılında %52 iken, 1929'da bu oran %75'e ulaşmıştır. Bütçe gelirlerinin bu dönemde giderek dolaylı vergilere kayması, vergi adaletinin bozulduğunu göstermektedir (T.C. Maliye Bakanlığı, 1983).

## 9. Sonuç ve Değerlendirme

Gazi Mustafa Kemal'in deyişiyle Ortaçağ'ın en insafsız belası olarak nitelendirilen Aşar Vergisi'nin kaldırılması, erken Cumhuriyet döneminde yeni rejimi en çok uğraştıran ve gündemi uzun süre meşgul eden mali meselelerden biri haline gelmiştir. Gerek İktisat Kongresi'ne katılan işçi, tüccar, sanayici ve çiftçilerin temsilcileri, gerekse dönemin aydınları ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yer alan milletvekilleri arasında sıkça tartışılan konuların başında gelmiştir. Bu dönemde ekonomik yapının en önemli bileşenini ve Türk halkının temel geçim kaynağını oluşturan tarım kesimi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, hükümetin temel öncelikleri arasında yer almıştır. Ancak yıllar süren kurtuluş mücadelesinin ardından yeni kurulan bir ülkede özellikle de hükümetin vergilendirilebilir kaynaklarının sınırlı olduğu bir dönemde bütçe açığıyla karşılaşmayı göze alarak devlet bütçesinin en önemli gelir kalemini oluşturan Aşar Vergisi'nden vazgeçmesi olağanüstü bir karar olarak nitelendirilebilir.

Cumhuriyetin ilanıyla birlikte çağdaş bir vergi sistemi oluşturmak amacıyla Osmanlı'dan geriye kalan vergilerin yeniden düzenlenmesi ya da tamamen yürürlükten kaldırılması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda atılan adımlardan biri de Aşarın kaldırılması olmuştur. Dolaysız aynı bir vergi niteliği taşıyan Aşarın kaldırılması ve ardından bunun sebep olduğu gelir kaybını telafi etmek amacıyla getirilen yeni vergiler vergi yapısını önemli ölçüde değiştirmiştir. Bir taraftan Aşarın kaldırılması nedeniyle vergi sistemi içerisinde dolaysız vergilerin ağırlığı azalırken, diğer taraftan da mükelleflerin ödeme gücünü göz önünde bulundurmayan dolaylı vergilerin payı artmıştır.

Aşarın kaldırılması sonucu tahmin edildiği gibi bütçe açığı ortaya çıkmış, hükümet bu açığı kapatmak amacıyla birtakım yeni vergiler yürürlüğe koymuş yahut mevcut vergilerin oranlarını artırma yoluna gitmiştir. Fakat yürürlüğe giren yeni vergilerin kısa bir süre sonra kaldırılması söz konusu olmuş, dolayısıyla vergi yapısında istikrar sağlanamamıştır. Ayrıca bu tür vergisel tedbirler yeterli ek gelir oluşturmaktan yoksun olduğu gibi vergi sisteminin sık sık değişmesine neden olmuş, vergi idaresi ve mükellefler açısından karışıklığa yol açmıştır.

Sonuç olarak erken Cumhuriyet döneminde Aşarın kaldırılmasına yönelik tartışmalarda birbirine tezat iki farklı görüşün benimsendiği görülmektedir. Bu görüşlerden herhangi birinin tamamen yanlış olduğunu iddia etmek mümkün değildir. Esasen her iki görüşü savunanların da ortaya koyduğu gerekçelere bakıldığında kısmen haklılık payı olduğu yönler bulunmaktadır. Nihayetinde Aşar meselesi, Cumhuriyetin ilk yıllarında hükümet açısından değerlendirildiğinde karar verilmesi güç bir imtihan olmuştur denilebilir. Buna karşın hükümet, iktisadi ve mali sonuçları ne olursa olsun bu riski göze alarak Türk köylüsünün içinde bulunduğu zorlu yaşam koşullarını bir nebze de olsa hafifletmek amacıyla cesur bir karar alarak Aşarı kaldırmıştır.

**Etik Kurul Onayı:** Bu makalede veri toplama yöntemleri kullanılmadığı için etik kurul izni gerekli değildir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

**Ethics Committee Approval:** Since data collection methods were not used in this article, ethics committee approval is not required.

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

**Conflict of Interest:** The author 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

Rıdvan ENGİN 0000-0001-7898-0131

### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Akalın, G. (2008). *Atatürk dönemi maliye politikaları*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/384.
- Aydemir, Ş.S. (2020). *Tek adam cilt III* (37.bs). İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Boratav, K. (2023). *Türkiye iktisat tarihi 1908-2015* (26.bs). Ankara: İmge Kitabevi.
- Cem, İ. (2023). *Türkiye'de geri kalmışlığın tarihi* (33.bs). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Coşar, N. (1995). Cumhuriyet döneminde denk bütçe politikasına geçiş. *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, 11(31), 239-257.
- Coşar, N. (1996). Aşar vergisinin kaldırılma nedenleri. *Toplumsal Tarih*. S. 21, 21-30.
- Çakır, C. (2001). *Tanzimat dönemi Osmanlı maliyesi* (2.bs). İstanbul: Küre Yayınları.
- Çetin, M. ve Bakırtaş, D. (2021). Meşrutiyetten Cumhuriyet'e vergiler. H. Ay (Ed.), *Düşüncede ve uygulamada maliye tarihi* kitabı içinde (s. 311-340). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Dinler, Z. (2000). *Tarım ekonomisi* (5.bs). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Eğilmez, M. (2018). *Değişim sürecinde Türkiye* (15.bs). İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Gaytancıoğlu, O. (2009). *Türkiye'de ve dünyada tarımsal destekleme politikası*. İstanbul: Sektörel Yayınlar. Yayın No: 2009-14.
- Giray, F. (2006). *Maliye tarihi* (2.bs). Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Gökbunar, R. & Aybarç Bursalıoğlu, S. (2012). Âşar vergisi uygulamasının sosyo-ekonomik sonuçları. A.K. Çelebi, (Ed.), *Mali sosyoloji üzerine denemeler* kitabı içinde (s.61-95.), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/418.
- Gökbunar, A.R. & Uğur, A. (2016). Osmanlı vergiciliği: inekleri besleyerek daha fazla süt alma sanatı. İçinde A.R. Gökbunar ve A. Uğur (Ed.), *Sümerlerden Türkiye Cumhuriyeti'ne maliye tarihi* kitabı içinde (s. 57-95). İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Gözde Kaya, D. ve Durgun, A. (2009). 1923-1938 dönemi Atatürk'ün maliye politikaları: Bütçe ve vergi uygulamaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 19, 233-249.
- Güran, T. (2019). *19. yüzyılda Osmanlı ekonomisi üzerine araştırmalar* (2.bs). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- İnalçık, H. (2023). *Türk idarî teşkilâtı tarihi*. İstanbul: Kronik Kitap.
- Kayıran, M. (1988). *Cumhuriyetin ilk yıllarında Türk tarımı* (1923-1929). (Yüksek Lisans Tezi). Hacettepe Üniversitesi Atatürk İlkeleri ve İnkılâp Tarihi Enstitüsü, Ankara.
- Kazıcı, Z. (2019). *Osmanlı'da vergi sistemi*. İstanbul: Kayıhan Yayınları.
- Kepenek, Y. ve Yentürk, N. (2007). *Türkiye ekonomisi* (19.bs). İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Keyder, Ç. (1993). *Dünya ekonomisi içinde Türkiye* (1923-1929) (2.bs.). Ankara: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Korkmaz, E. (1982). *Vergi yapısı ve gelişimi*. İstanbul: Gür-Ay Matbaası.
- Mutlu, A. (2009). *Tanzimattan günümüze Türkiye'de vergileme zihniyetinin gelişimi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/390.
- Müderrişoğlu, A. (1998). *Cumhuriyetin kurulduğu yıl Türkiye ekonomisi*. Ankara: Kastaş Yayınları.
- Ortaylı, İ (2020). *Türkiye teşkilât ve idare tarihi* (7.bs). Ankara: Cedit Neşriyat.
- Önder, İ. (2019). Âşarın kaldırılması. *Mülkiye Dergisi*. 43(2), 491-510.
- Öztemel, M. (2009). *II. Meşrutiyet dönemi Osmanlı maliyesi*. İstanbul: Kitabevi.
- Özyüksel, M. (1985). İmparatorluk ve Cumhuriyet dönemlerinde gelir, gider, servet vergileri. *Uludağ Üniversitesi İktisat ve İdari Bilimler Dergisi*, 6(1), 51-68.



- Palamut, M.E. (1987). Âşar ve düşündürdükleri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası. Prof. Dr. S.F. Ülgener'e Armağan. C. 43*, 69-78.
- Pamuk, Ş. (2016). *Türkiye'nin 200 yıllık iktisadi tarihi* (6.bs). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Saraçoğlu, F. (2023). *Cumhuriyet dönemi vergi yapısı*. Ankara: Romanoku Yayınları.
- Sarıkoynucu, A. ve Kayıran, M. (1998). Atatürk, Cumhuriyet ve Türk tarımı: Atatürk'ün tarım politikası ve sonuçları. *Erdem*, 11(31), 215-242.
- Soyak, H.R. (2023). *Atatürk'ten hatıralar* (12.bs). İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Şener, A. (2021). *Tanzimat dönemi Osmanlı vergi hukuku*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım San. ve Tic. Ltd. Şti.
- Şenyüz, D. (1985). Aşar'ın vergi tekniği yönünden değerlendirilmesi. *Uludağ Üniversitesi İktisat ve İdari Bilimler Dergisi*, 6(1), 69-73.
- Tabakoğlu, A. (2016). *Osmanlı mâlî tarihi*. İstanbul: Dergâh Yayınları.
- Taş, S. & Engin, R. (2023). Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze vergi politikaları ve vergi yükünün gelişimi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(49-1), 345-369.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. (1983). *Bütçe gelirleri yıllığı 1979-1983*. Ankara.
- Tezel, Y. S. (1982). *Cumhuriyet döneminin iktisadi tarihi*. İstanbul: Yurt Yayınları.
- Türkiye İstatistik Kurumu. (2024). *Nüfus, yıllık nüfus artış hızı ve yıl ortası nüfus tahmini, 1927-2000*. <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=nufus-ve-demografi-109&dil=1>, (Erişim: 10.09.2024).
- Türkiye İstatistik Kurumu. (2024). *Şehir ve köy nüfusu, 1927-2000*. <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=nufus-ve-demografi-109&dil=1>, (Erişim: 10.09.2024).
- Varcan, N. (1987). *Türkiye'de vergi politikalarının oluşumu (Cumhuriyet dönemi)*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 208. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 43.
- Velay, A. du. (1978). *Türkiye maliye tarihi*. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No. 17-1978. Ankara: Damga Matbaası.
- Yay, T. (1988). Atatürk döneminde vergiler ve vergi politikası. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1-2), 61-72.
- Yenal, O. (2010). *Cumhuriyet'in iktisat tarihi*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

#### Atf Biçimi / How cite this article

Engin, R. (2024). A tax reform to support agricultural policies in the early republic period: abolition of tithe. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 21–34. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1535002>

## Vergi Yükünün Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi: BRICS-T Ülkeleri Üzerine Panel Eşik Değer Analizi

### The Impact of Tax Burden on the Informal Economy: A Panel Threshold Analysis On BRICS-T Countries

M. Fatih İLGÜN<sup>1</sup> , Bilal ÇAKAN<sup>2</sup> , Miyase AYDIN<sup>3</sup> 

<sup>1</sup>Prof. Dr., Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Kayseri, Türkiye

<sup>2</sup>Doktora Öğrencisi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı, Kayseri, Türkiye

<sup>3</sup>Doktora Öğrencisi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı, Kayseri, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : M. Fatih İLGÜN

E-posta/E-mail : mfilgun@erciyes.edu.tr

#### ÖZ

Kayıt dışı faaliyetler ekonomilerde etkinlik ve adalet hedeflerinin her ikisi üzerinde de olumsuz etkisi olan temel problem alanlarından birisidir. Bu çalışmanın amacı vergi yükünün kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisinin dokuz BRICS ülkesi ve Türkiye'den oluşan örneklem grubunda 1998-2020 dönemi için incelenmesidir. Bu amaç doğrultusunda doğrusal olmayan yöntemlerden panel eşik değer modeli kullanılmış, vergi yükü düzeyi ve kişi başına reel GSYH eşik değişkenler olarak belirlenmiştir. Analiz sonuçlarına göre vergi yükünün ve kişi başına gelir düzeyinin söz konusu ilişkide eşik değer etkisine sahip olduğu, vergi yükünün yüzde 15'in altındaki düzeylerinde kayıt dışı ekonomiyi etkilemediği, eşik değerinin üzerinde ise kayıt dışılığı artırdığı tespit edilmiştir. Diğer yandan kişi başına gelir düzeyinin eşik değerinin altında olduğu durumlarda kayıt dışılığın vergi yüküne karşı duyarlılığı daha yüksektir. Analiz sonuçlarında ayrıca kişi başına gelir düzeyinin kayıt dışı ekonomi ile negatif, enflasyon ve regülasyonların ise pozitif ilişkisi olduğu bulgularına ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Yükü, Kayıt dışı Ekonomi, Panel Eşik Değer Modeli, BRICS

#### ABSTRACT

One of the most significant challenges facing economies is the prevalence of informal activities, which can negatively impact both efficiency and equity objectives. This study aims to examine the impact of tax policies on the informal economy in a sample group consisting of nine BRICS countries and Turkey for the period 1998-2020. For this purpose, the panel threshold value model, a non-linear method, was employed, with the tax burden level and real GDP per capita identified as the threshold variables. According to the analysis results, it is found that the tax burden and the per capita income level have a threshold value effect in the relationship in question. Specifically, the tax burden does not affect the informal economy at levels below the threshold value, and it increases informality above the threshold value. Otherwise, the sensitivity of the informal economy to the tax burden is higher when the per capita income level is below the threshold value. The results of the analysis also indicate that per capita income is negatively correlated, but inflation and regulations are positively correlated with the informal economy.

**Keywords:** Tax Burden, Informal Economy, Panel Threshold Model, BRICS

Başvuru / Submitted : 04.10.2024

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 23.10.2024

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 29.10.2024

Kabul / Accepted : 31.10.2024



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

## EXTENDED ABSTRACT

The prevalence of informal economic activities represents a significant challenge for economies, as they tend to impede both the efficiency and equality objectives. The term “informal economy” refers to economic activities that are conducted legally or illegally outside the knowledge or control of government administrations. An increase in the informal economy can result in a number of adverse consequences, including the formulation of misguided political decisions based on inaccurate economic data, a deterioration in the competitive environment, ineffectiveness in the distribution of resources, damage to the sustainability of the social security system, budget deficits and an increase in borrowing due to a reduction in tax revenues. One of the economic reasons for the prevalence of informal activities is the high tax burden. An examination of the effects of different taxes reveals that excessive taxation has a suppressive effect on the initiative of decision-making economic actors, restrains the expansion of the legal economy, and ultimately gives rise to tax hiding and the informal economy (Giriūnienė, 2012, p. 823). The impact of the tax burden on informality is influenced by a number of factors, including the level of tax rates, the capacity to guarantee tax fairness, the frequency of tax amnesties and tax competition, which are among the defining characteristics of the tax system.

The aim of this study is to examine the impact of the tax burden, which is a crucial factor in economic decision-making, on the informal economy. The main hypotheses of the study are that the relationship between these two variables is non-linear and that the level of tax burden and the level of development are the determining factors in this relation. The primary focus of empirical studies is the examination of the tax burden as a significant factor influencing the prevalence of the informal economy. In these studies, the effect of the total tax burden is analysed (Macias, 2008; Enste, 2010; Manolas et al., 2013; Nagac, 2015, among others), as well as specific tax types, including social security contributions and the direct-indirect tax burden (Stankevičius and Vasiliauskaitė, 2014; Kutbay, 2020; Yurdakul, 2008).

However, in contrast with the findings indicating a positive relationship, Elgin (2015) discovered that the tax burden increases in tandem with political stability and that there is a negative correlation between taxes and the informal sector. In studies that investigated the non-linear relationship, for example, Giles and Johnson (2002) concluded that the sensitivity of informality to the tax burden decreases when the effective tax rate falls below 25%. Dell’Anno and Adu (2020) demonstrated that there is no statistically significant correlation between government expenditure and the informal economy, and that this is attributable to the relatively low tax burden. The study conducted by Ünal (2021) revealed that the relationship between the tax burden and the informal economy varies according to the level of development of the countries that were the subject of the study.

This study investigates the relationship between the tax burden and the informal economy using a panel threshold regression model that covers the period from 1998 to 2020 for 10 BRICS-T countries. The sample group comprises the BRICS countries, which are regarded as rising powers, and whose number of members has increased to nine with the participation of Egypt, Ethiopia, Iran and the United Arab Emirates in the expansion in 2023, and Turkey, which applied for membership in 2024. The panel threshold regression model, as proposed by Hansen (1999), is based on the traditional least squares estimation method and is designed to investigate instances of a leap or structural break in the relationship between variables. Two models were constructed to determine the potential for a non-linear relationship, with the threshold effects of tax burden and development level investigated in each model. The ratio of the informal economy to GDP was employed as the dependent variable in the models, while the total tax burden was used as the explanatory variable. Additionally, real GDP per capita, the regulation index, and the inflation rate were incorporated as control variables. To avoid the issue of spurious regression in the estimations, it is essential that the variables employed in the model are stationary. In the initial stages of the analysis, the stationarity of the variables was examined using the Fisher type ADF (Choi, 2001) and PP (Phillips and Perron, 1988) tests. Subsequently, the linear fixed-effects model and the Hansen (1999) panel threshold procedure were applied.

The unit root test results indicated that the series were stationary at the levels, thereby satisfying the requirement for the panel threshold regression analysis. The results of the threshold effect test show that the first threshold value is statistically significant in both models, whereas the second threshold effect is not. In the subsequent phase of the analysis, the threshold values for the tax burden and per capita income were estimated. To estimate the coefficients, the traditional linear least squares method was initially employed. The estimations were made on the basis of the fixed effect model, in accordance with the results of the Hausman test. The results of the analysis demonstrate that the tax burden exerts a positive and statistically significant influence on the informal economy, with a statistical significance level of 1%.

The panel threshold regression analyses indicated that the impact of the tax burden on the informal economy decreased with the increase in the per capita income level, as evidenced by Model I. In other words, the sensitivity of informality to the tax burden decreases when the income level of countries rises above the determined threshold value. The results of Model II indicate that while the tax burden does not affect the informal economy when the tax burden to GDP

ratio is below the threshold value of 15.3 percent, it increases informality when the tax burden exceeds the threshold value. This implies that the tax burden exerts a non-linear distorting influence on the informal economy. The results of the control variables confirm that the level of per capita income has a statistically significant negative effect on the size of the informal economy. Conversely, the inflation rate and the level of regulation have a positive effect, which is consistent with the results of the fixed-effects model in both models.

The analysis results show that the tax burden has a significant positive effect on informality, that this effect is not linear, and the effect occurs above a certain threshold value of the tax burden (15.3 percent). Therefore, the effect of the tax burden on informality differs in countries with a tax burden well above 15 percent, such as Brazil, Russia, South Africa, and Turkey, and in countries with a tax burden below 15 percent, such as Ethiopia and Iran. On the other hand, the effect of the tax burden on the informal economy is affected by the level of real GDP per capita, and the negative effect of the tax burden decreases at income levels above the threshold value. In other words, it is understood that taxpayers are less willing to evade taxes at income levels above the threshold value, and the negative effect on the informal economy is greater when the per capita income level is low. As a result, a high tax burden and a low per capita income level increase the sensitivity of taxpayers to the tax burden. The findings also offer insights into the optimal taxation strategy.

The non-linearity of taxpayers' responses to the tax burden demonstrates the existence of a vicious circle regarding tax revenues in developing countries. Attempts to expand public revenue through increased taxation prompt taxpayers to shift their activities to informal areas, thereby preventing the anticipated revenue growth. A comparable phenomenon can be observed with regard to the national income level. The contractionary effect of a high tax burden results in low per capita income and a high prevalence of informal economic activities. The policy recommendations that can be made in line with the findings are as follows: (i) the design of tax policies should prioritise the determination of the optimal tax burden, the avoidance of the existing burden on a particular group and the spread of taxation across the tax base. The results indicate that this issue is necessary for economic efficiency as well as tax justice. (ii) It is important that the tax incentive system is designed in such a way that it does not distort the distribution of the tax burden, but encourages entrepreneurship and the registration of small enterprises. (iii) Increasing the efficiency of the bureaucratic process rather than increasing regulations as a whole will reduce the attractiveness of informality (iv) By ensuring the adaptation of tax audits to digital transformation, the effect of new technologies that facilitate the registration of economic activities should be highlighted rather than increasing informality for decision-makers. In this way, by ensuring the voluntary compliance of taxpayers based on tax fairness and creating competitive markets for producers, welfare gains can be achieved for all groups in society.

## 1. Giriş

Kayıt dışı ekonomi kavramı büyüklüğü, nedenleri ve sonuçları bakımından yoğun araştırmalara konu olan küresel bir olgudur. Her ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel, siyasal yapısının farklılık arz etmesi nedeniyle kayıt dışı ekonominin düzeyi ülkelere göre değişim göstermektedir. İdarelerin bilgisi ve kontrolü dışında gerçekleşen yasal ve yasal olmayan ekonomik faaliyetler kayıt dışı ekonomiyi oluşturmaktadır. Kayıt dışı ekonomide ortaya çıkan artış ekonomik verilerin gerçeği yansıtmaması nedeniyle yanlış politikaların oluşturulması, piyasalarda rekabet ortamının bozulması, kaynak dağılımında etkinsizlik, sosyal güvenlik sisteminin sürdürülebilirliğinin zarar görmesi, vergi gelirlerinde azalma ile birlikte ortaya çıkan bütçe açıkları ve borçlanma artışı başta olmak üzere çok sayıda bozulmayı beraberinde getirmektedir. Tüm bu olumsuzluklar aynı zamanda kamu idaresinin güvenilirliğine ve dolayısıyla devlet vatandaş ilişkisine zarar vermektedir. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün tespit edilerek kayıt dışılığın nedenleri, işleyişi ve etkilerinin değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, ekonomik bilimlerin kararlarında belirleyici faktörlerden olan vergi yükünün kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisinin incelenmesidir. Bu iki değişken arasındaki ilişkinin doğrusal olmadığı, vergi yükünün düzeyi ve gelişmişlik seviyesinin söz konusu ilişkide belirleyici faktörler olduğu çalışmanın ana hipotezlerini oluşturmaktadır. Örneklem grubu yükselen güç olarak değerlendirilen BRICS ülkeleri ile bu ülkelere makroekonomik göstergeleri açısından benzerlik gösteren Türkiye'nin dahil edildiği 10 ülkeye ait 1998-2020 dönemi verilerinden oluşmaktadır. Çalışmanın literatüre üç açıdan katkı sağlaması hedeflenmektedir. İlk olarak vergi yükünün kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisi uygulamalı literatürde geniş bir inceleme alanına sahip olmakla birlikte doğrusal olmayan ilişkinin analizine odaklanan çalışmalar sınırlıdır. Bu çalışmada olası doğrusal olmayan ilişkinin varlığı ve niteliği panel eşik değer modeli ile incelenecektir. İkinci olarak analizlerde 2023 yılındaki genişleme ile birlikte dokuz BRICS ülkesi ve üyelik başvurusu yapan Türkiye'nin örneklem grubu olarak belirlenmesi suretiyle, dünyada ekonomi ve nüfus büyüklüğü olarak önemli yeri olan gelişmekte olan ülkelere ait değerlendirme yapılmasına imkân sağlanmaktadır. Son

olarak çalışma vergi yükünün eşik değer seviyesine ilişkin çıkarımları ile optimal vergi yükü tartışmalarına sayısal kanıtlar sunarak katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Açıklanan motivasyon doğrultusunda çalışmada öncelikle kayıt dışı ekonomi ve vergi yükü ilişkisi teorik boyutta tartışılmakta, ardından alana ilişkin uygulamalı çalışmalar özet halinde sunulmaktadır. Daha sonra BRICS-T ülkeleri için analiz bulgularına yer verilmekte ve sonuçlar değerlendirilmektedir.

## 2. Teorik Çerçeve

Kayıt dışı ekonomi, fiilen gerçekleşmiş olan ekonomik faaliyetlerin kayıtlarının tutulmaması ile kamu idarelerinin bilgisi dışına çıkarılan her türlü ekonomik işlem ve faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Sarılı, 2002, s. 32). Bu çerçevede, GSMH'ye bir katkısı bulunmayan ekonomik faaliyetlerin tümü kayıt dışı ekonomiyi teşkil etmektedir. Başka bir deyişle, ekonomik faaliyetlerin belgelere dayandırılmaması ya da gerçeği yansıtmayan belgeler ile resmî kurumların denetimi dışına çıkarılması kayıt dışı ekonomi olarak ifade edilmektedir (Us, 2004, s. 2). Kayıt dışı ekonomi ile ilgili farklı tanımların yanında gölge ekonomi, kayıp ekonomi, karaborsa ekonomisi, yeraltı ekonomisi, resmî olmayan ekonomi, alacakaranlık ekonomisi, faturasız ekonomi, vergisiz ekonomi, yasadışı ekonomi, enformel ekonomi, saklı ekonomi, nakit ekonomi, paralel ekonomi, beyan dışı ekonomi, gibi birçok kavram ile de ifade edilmektedir (DPT, 2001, s. 67; Gümüş, 2000, s. 65; Çiloğlu, 1998, s. 67).

Kayıt dışı ekonominin ifade edilmesinde birçok kavramın kullanılması, kayıt dışı ekonomiyi oluşturan faaliyetlerin çok çeşitli olmasından kaynaklanmaktadır. Başka bir ifade ile eğer bir faaliyetin devletin denetimi dışında tutulmak istenmesi vurgulanıyorsa, gayri resmî, resmî olmayan, kayıt dışı veya enformel ekonomi gibi kavramlar kullanılırken; fiilin yasadışılığına işaret edilmek istendiğinde illegal ekonomi, kara ekonomi ve yasadışı ekonomi kavramları tercih edilmektedir. Faaliyetin gizli tutulması durumuna değinildiğinde ise saklı ekonomi, yeraltı ekonomisi, alacakaranlık ekonomisi, gölge ekonomi gibi terimlere yer verilmektedir. Son olarak eğer faaliyete önemsiz olmasından dolayı resmi GSYH kayıtlarında yer verilmiyorsa marjinal ekonomi ve ikinci ekonomi olarak adlandırılmaktadır (Gümüş, 2000, s. 65-66). Bu çeşitlilikten anlaşılacağı üzere kayıt dışı ekonominin yasadışı faaliyetler kadar, yasal olup kayıtları tutulmayan ekonomik faaliyetleri de içerdiği görülmektedir. Bu yüzden kayıt dışılığında yasal ya da yasal olmayan unsurlar ortaya çıkmaktadır (Us, 2004, s. 3).

Kayıt dışı ekonomiyi etkileyen faktörleri dört başlık altında toplamak mümkündür. Yüksek vergi yükü, ekonomik istikrarsızlık ve krizler, enflasyon, tarım sektörünün ağırlığı, elektronik ticaretin yaygınlaşması, küçük işletmelerin yaygınlığı ve kurumsallaşmada eksiklikler gibi faktörler kayıt dışılığını etkileyen ekonomik ve mali nedenlerdir. Vergi afları ve muafiyetler, sınırlı vergi denetimi, yolsuzluk ve rüşvet, karmaşık mevzuat ve sık yapılan düzenlemeler, hantal bürokrasi, hamiline belge düzenleme ve kurumlararası koordinasyon eksikliği gibi faktörler ise kayıt dışılığını artıran idari ve hukuki nedenlerdir. Vergi bilincinin düşük olması, idarenin güvenilirliğinin azalması, sübvansiyon ve yardım programlarından yeterli düzeyde faydalanılmadığına yönelik algılar ve idari kararlara karşı tepki vb. de kayıt dışılığını etkileyen sosyal ve psikolojik nedenler arasında sayılabilir. Kayıt dışılığını etkileyen faktörlerden sonuncusunu ise popülist politikalar ve siyasi istikrarsızlık gibi siyasal nedenler oluşturmaktadır (Sugözü, 2010, s. 23-50). Sonuç olarak kayıt dışılığa ekonomik, mali, psikolojik, sosyal, hukuki ve siyasal olmak üzere yol açan birçok etkenin olduğu görülmektedir. Kayıt dışı ekonomi ile ilgili bu çerçevenin oluşmasında ülkelerin yapısal özellikleri ve ekonomik sistemleri rol oynamaktadır (Us, 2004, s. 10).

Kayıt dışılığında ekonomik faaliyetlerin gizlilik içerisinde gerçekleşmesi ve bu faaliyetlerin tespit edilmesi sonucunda cezalandırma ihtimalinin yüksek olması kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün hesaplanmasını güçleştirmektedir. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü tahmin etmek için doğrudan ve dolaylı ölçme yöntemleri olmak üzere iki ayrı metot kullanılmaktadır. Doğrudan ölçme yönteminde anket çalışması ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğü araştırılmaktadır. Bu yöntemde kuruluşlara ve kişilere kayıt dışı faaliyet gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri ya da bu faaliyetlerin kayıtlara yansıtılmayan kısımları sorularak toplanan veriler ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tespit edilmeye çalışılır. Fakat kayıt dışılığını oluşturan faaliyetlerin yasalara aykırı olmasından dolayı kişiler ve kuruluşlar bu faaliyetleri gizli tutmak eğiliminde oldukları için kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü hesaplamada bu yöntem güvenilirlik açısından zayıf kalmaktadır (Sarılı, 2002, s. 35-35). Gösterge veya makro yaklaşım şeklinde de nitelendirilen dolaylı ölçme yönteminde kayıt dışılığın büyüklüğü ile ilgili muhtemel bilgiye ulaşılmada birçok makroekonomik gösterge kullanılır (Öğünç ve Yılmaz, 2000, s. 7-8). Bu yöntemde kayıt dışılığın ölçülmesinde çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Bunlardan başlıcaları Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) Yaklaşımı, İstihdam Yaklaşımı, Parasalcı Yaklaşım ve Vergi İncelemeleri Yoluyla Ölçme Yaklaşımı'dır (Us, 2004, s. 16).

Vergi yükü, vergi mükellefleri tarafından ödenen toplam vergi miktarının devletin genel vergilerine oranlanmasıyla hesaplanmaktadır. Vergi yükünün bu hesaplama yönteminde, vergi mükellefleri tarafından devlet bütçesine ve

çeşitli fonlara ödenen tüm vergiler dahil edilmektedir. Vergi yükü ile kayıt dışı ekonomi arasında bir ilişkiden söz edilebilmektedir. Çeşitli vergiler ve iş ortamı analiz edildiğinde, aşırı vergilerin özel sektörde karar verici ekonomik aktörlerin inisiyatifi baskıladığı, yasal ekonominin genişlemesini durdurduğu, bunun sonucunda verginin gizlenmesine ve kayıt dışı ekonomiye neden olduğu görülmektedir (Giriünienè, 2012, s. 823). Kayıt dışı ekonomiye yol açan faktörlerden biri olarak kabul edilen vergi yükü ülkelerin gelişmişlik seviyesine göre değişmektedir. Az gelişmiş olan ve kişi başına geliri düşük olan ülkelerde vergi yükü artışının kayıt dışı ekonomiye yol açtığından bahsedilebilmektedir (Ejder ve Çaşkurlu, 2022, s. 139). Vergi yükü değişimlerinin kayıt dışılığa etkisinin vergi sisteminin özelliklerinden vergi oranlarının yüksekliği, vergi adaletinin sağlanamaması, vergi aflarının sıklığı ve vergi rekabeti gibi çeşitli faktörlerden etkilenmekte olduğu görülmektedir. Vergi yükünün bu faktörlerden kaynaklı olarak kayıt dışılığa yol açma nedenleri aşağıda sıralanmaktadır.

*Vergi Oranlarının Yüksekliği:* Hükümetler vergi gelirlerinin azalması karşısında genellikle vergi oranlarını artırma eğilimi göstermektedir. Vergi yükünün artması ile birlikte kayıtlı kalma maliyeti mükellefler açısından daha fazla olduğundan kayıt dışılık söz konusu olmaktadır. Bunun nedeni mükelleflerin vergisiz alana gelirlerini aktarma davranışı göstermesidir (Kutbay, 2020, s. 235).

Vergi oranlarındaki artışların çalışan kişilerin çalışma isteğini kırması nedeniyle kişiler çalışmama yönünde davranış sergilemektedir. Kişilerin çalışmama yönünde sergilediği bu davranışa ikame etkisi denilmektedir (Balseven, 2003, s. 219). İkame etkisi vergi hasılatını azaltıcı bir etkiye yol açmaktadır (Ejder ve Çaşkurlu, 2022, s. 128). Bu nedenle vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılmadan önce mevcut vergilerin gelir veya ikame etkisine yol açıp açmadığının, vergi oranlarının caydırıcı mı, teşvik edici mi olduğunun analiz edilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 1999, s. 103).

Vergi oranlarındaki yükseliş ayrıca kayıtlı mükelleflerin karlarını azalttığından, bir diğer deyişle kayıtlı mükelleflerin vergi yükünün vergi oranı kadar artması neticesinde daha fazla kayıt dışılık ve daha az resmi mükellefiyet söz konusu olacaktır. Zira kayıtlı olmayan mükelleflerin karlılığı herhangi bir vergilendirmenin olmaması nedeniyle daha fazla olacaktır. Ne var ki mükelleflerin vergi oranları karşısında kayıtlı kalma davranışları farklılık göstermektedir (Kuehn, 2014, s. 414). Yeni refah iktisadında gelir vergisi gibi dolaysız vergilerin ekonomik kararlar üzerinde etkili olduğunu savunulmaktadır. Neoklasik paradigmayı savunan görüşe göre, vergilerin ve vergi oranlarının piyasa fiyatları ve ücretleri etkilememesi, insanlar üzerinde motivasyon kaybı yaşatmaması ve piyasa üzerinde etkinlik kaybına neden olmaması gerekir. (Karagöz, 2021, s. 207).

*Vergi Adaletinin Göz Ardı Edilmesi:* Vergileme sürecinde devletler daha yüksek vergi hasılatını amaçlarken mükellefler tam tersi bir biçimde daha az vergilendirmeyi tercih etmektedirler. Bu sadece vergi oranının artışından kaynaklı değil vergilerin adaletsiz olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışları gibi problemlerle karşılaşmaktadır (Ejder ve Çaşkurlu, 2022, s. 126).

Vergi ile ilgili yapılacak düzenlemelerde vergi ödeme gücünün titizlikle belirlenmesi halinde vergi mükelleflerinin vergiye karşı gönüllü bir uyum sergileyebileceği beklenir. Bununla ilgili olarak aşırı ayrıntılı düzenlemelerden kaçınılması ve uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi önem arz etmektedir. Ancak toplumda genel kabul görmeyen bir vergilendirmenin ise sağlıklı bir şekilde yürütülmesi güçtür (Akdoğan, 1999, s. 101). Vergi yükünün dağılımı, mevcut gelir düzeyine sahip mükelleflere uygulanan vergi yükü ile ilgilidir; burada insanlar, uygulanan vergi oranının adil olup olmadığını değerlendirir ve bu da onların vergiye uyum davranışlarını etkiler. Verginin herkes için adil olduğu algısını yaratabilecek politikalar veya faaliyetler, mükelleflerin vergi ödeme yükümlülüklerini yerine getirmelerine büyük ölçüde yardımcı olacaktır (Widuri ve Irawan, 2019, s. 109).

Dolaylı vergilerin oranının çok yüksek olması da vergi yükü dağılımda adaletsizliğe neden olmaktadır. Dolaysız vergi oranlarının düşük olduğu ekonomilerde vergi yükü sermayeden ziyade emek ve harcamalar üzerinde yoğunlaşacaktır. Bu durumun vergi sisteminde net vergi yükünü bozan bir durum olduğu söylenebilir (Kargı ve Yaygın, 2016, s. 4). Vergilerin harcama üzerinden alınması ödeme gücünü esas almadığından tersine artan oranlılık söz konusu olmaktadır (Ejder ve Çaşkurlu, 2022, s. 124).

1980'li yıllardan sonra uygulanan neoliberal politika etkisiyle vergi yükünün servet sahipleri üzerindeki etkisinin azaltılması verginin adalet sisteminde bozucu etki yaratmıştır (DPT, 2001, s. 5). Birçok Avrupa ülkesinde 1980'li yıllardan önce gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları yüzde 68-70 civarındayken sonraki yıllarda bu oranlar yarı yarıya düşürülmüştür (Şener, 2014, s. 399). Bu durum kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü etkileyen gelişmeler arasındadır.

*Vergi Aflarının Uygulanması:* Vergi aflarının olduğu ve bu uygulamanın sürekli tekrarlandığı ülkelerde bu durum vergileri eksiksiz ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etki doğurmaktadır. Vergi affı beklentisinde olan mükellefler vergi ödememe davranışı sergilemekte, böylece vergilerini ödeyen mükellefler aleyhine vergi yükünü artırıcı etki oluşmaktadır (Keskin, 2018, s. 67). Vergi affı uygulaması kayıtlı olan mükellefler açısından rasyonel bir durum olmamaya başladığında ise kayıt dışılığa daha fazla zemin hazırlanmakta, vergi ahlakının zedelenmesi ile sonuçlanmaktadır.

Vergi afları vergi mükellefleri arasında rekabet eşitsizliği de yaratmaktadır. Bunun sebebi mükelleflerin ödedikleri vergilerden dolayı öz sermayelerinin sınırlanması, bundan dolayı işletmelerin kredi, hibe vb. teşviklerden yararlanma açısından vergi ödemeyen mükelleflerle arasında adaletsizliğin ortaya çıkmasıdır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 108). Vergi aflarının sıklığının az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde daha fazla olduğu düşünüldüğünde kayıt dışılık açısından bir kısır döngüye neden olduğu değerlendirilmektedir.

*Vergi Rekabetinin Artması:* Vergi rekabeti yerli mükelleflerin vergi yüklerinin azaltılmasını ve yerli işletmelerin rekabet gücünün artırılmasını amaçlamaktadır. Vergi rekabetinin olumsuz etkileri ise vergi matrahının düşmesi nedeniyle vergi gelirlerinin azalması, vergi yükünün dağılımında bozulma, vergi inceleme oranının düşük olması ve kayıt dışı ekonominin büyümesi olarak sayılabilir (Yereli, 2005, s. 26).

Vergi yükünde meydana gelen artış kişilerin gelirlerinde azalma yaratacağından dolayı mükelleflerin pasif bir tepkisi olmaktadır. Bu pasif tepki vergiden kaçınmak amacıyla gelirlerin vergi cennetlerine aktarılması şeklinde de gerçekleşebilir (Keskin, 2018, s. 68). Vergi avantajı sağlayan ve vergi cenneti sayılan ülkelerde vergi yükünün azaltılmasının doğrudan yabancı sermaye girişlerini çekmek için gerçekleştirildiği görülmektedir. Şirketler karlarını düşük ya da sıfır kurumlar vergisi olan ülkelerdeki iştiraklerine kaydırarak vergi yüklerini azaltabilmektedir (Cassée, 2019, s. 246). Düşük vergi oranı uygulayan ülkelere sermaye akışları ise vergilendirme hakkına sahip ülkelerin vergi kaybı yaşamasına sebep olmaktadır.

### 3. BRICS-T Ülkelerine Yönelik Uygulama

#### 3.1. Ampirik Literatür

Ampirik literatürde kayıt dışı ekonomiye etkisi olan birçok faktörden bahsedilmektedir. Bunlar arasında özellikle vergi yükündeki artış, enflasyon, işgücü katılımı, kurumsal kalite, finans piyasalarındaki düzenlemeler, küreselleşme, yolsuzluk, sosyal güvenlik katkı payları ve tarım sektörünün payı ön plana çıkmaktadır. Tablo 1’de uygulamalı literatürde vergi yükünün kayıt dışı ekonomi ile ilişkisini inceleyen çalışmalara yer verilmektedir.

**Tablo 1: Ampirik Literatür Özeti**

Çalışma	Örneklem	Yöntem	Sonuçlar
Giles ve Johnson, (2002)	Yeni Zelanda, 1968-1994	Non-parametrik regresyon analizi	Efektif vergi oranı ve kayıt dışı ekonominin büyüklüğü arasında pozitif ve S-şekilli ilişki olduğu, efektif vergi oranı %25’in altına düştüğünde kayıt dışılığın vergi yüküne duyarlılığının düştüğü sonucuna ulaşılmıştır.
Macias (2008)	Meksika 1970-2006	Yapısal eşitlik modeli	Vergiler, enflasyon ve regülasyonların kayıt dışı sektörün büyüklüğünü artırıcı etkisi vardır.
Savaşan ve Çetinbaş (2008)	Türkiye 1970-1998	ARDL modeline dayalı nedensellik analizi ile etki-tepki ve varyansa ayrışım analizi	Kayıt dışı ekonomi ve aşırı vergi yükü değişkenleri arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunduğu sonucuna varılmıştır.
Yurdakul (2008)	Türkiye 1985-2006	Engle-Granger İki Aşamalı tahmin yöntemi	Vergi yükünün ve katma değer vergisinin vergi gelirleri içindeki payının kayıt dışı ekonomi üzerinde pozitif etkisi vardır.
Enste (2010)	25 OECD ülkesi, 1995-2005	Panel REM	Vergi yükünün artışı kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü artırmaktadır.
Manolas ve ark. (2013)	19 OECD ülkesi, 2003-2008	Panel EGLS analizi	Vergi yükünün kayıt dışı ekonomiyi belirleyen değişkenler arasında en önemli faktörlerden biri olduğu bulgusuna rastlanmıştır.

**Tablo 1: Devamı**

Abdih ve Medina (2013)	6 Kafkasya ve Orta Asya ülkesi, 2008	MIMIC modeli	Vergi yükü kayıt dışı ekonominin açıklanmasında temel faktörlerden biridir.
Elshamy (2014)	Mısır 1980-2012	MIMIC modeli	Vergi yükü kayıt dışılığın temel açıklayıcı faktörlerindedir.
Stankevičius ve Vasiliauskaitė (2014)	AB ülkeleri, 2003-2013	Spearman Korelasyon analizi	Vergi yükü ve sosyal güvenlik primlerinin artması, regülasyon artışı ile birleştiğinde, gölge ekonomi için itici bir güç ortaya çıkarmaktadır.
Elgin (2015)		Markov Mükemmel Denge	Siyasi istikrar arttıkça vergi yükü arttığı, kayıt dışı sektörün görece büyüklüğünün azaldığı, vergiler ile kayıt dışı sektör arasında negatif bir korelasyon olduğu tespit edilmiştir.
Nagac (2015)	44 ülke 2004-2005	Panel OLS, 2SLS	Vergi yükü kayıt dışı ekonomi ile pozitif ilişkilidir.
Ay ve ark. (2005)	Türkiye 1968-2001	Engle-Granger Eşbütünlüşme Analizi	Vergi yükü ile kayıt dışı ekonomiyi arasında uzun dönemli pozitif ilişki tespit edilmiştir.
Kutbay (2020)	16 yükselen piyasa ekonomisi, 2000-2017	Panel REM	Vergi ve sosyal güvenlik vergi yüklerindeki artışın kayıt dışı ekonomi üzerinde pozitif etkisinin olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.
Dell'Anno ve Adu (2020)	Nijerya 1991-2017	MMIC Yaklaşımı	Vergi yükü ile kayıt dışı ekonomi arasında anlamlı ilişki tespit edilememiştir.
Öztürk ve Karamıklı (2019)	11 AB geçiş ekonomisi, 2000-2015	Panel REM	Vergi yükünün kayıt dışı ekonomiyi artırdığı belirlenmiştir.
Ünal (2021)	37 OECD ülkesi, 2017	Kümeleme Analizi	Vergi yükü ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişki ülkelerin gelişmişlik seviyesine göre farklılaşmaktadır.

Yapılan ampirik çalışmalarda ağırlıklı olarak vergi yükünün kayıt dışı ekonomiyi belirleyen faktörlerin başında geldiği görülmektedir. Bu çalışmalarda toplam vergi yükünün etkisi incelendiği gibi (Macias, 2008; Enste, 2010; Manolas ve ark. 2013; Nagac, 2015 vb.) sosyal güvenlik katkı payı, dolaysız-dolaylı vergi yükü (Stankevičius ve Vasiliauskaitė, 2014; Kutbay, 2020; Yurdakul, 2008) gibi spesifik vergi türlerinin ele alındığı çalışmalar da bulunmaktadır. Ancak pozitif ilişkiye işaret eden bulgulardan farklı olarak Elgin (2015) tarafından yapılan çalışmada siyasi istikrar arttıkça vergi yükünün arttığı, vergiler ile kayıt dışı sektör arasında negatif bir korelasyon olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Doğrusal olmayan ilişkinin araştırıldığı çalışmalarda ise örneğin Giles ve Johnson (2002) efektif vergi oranı yüzde 25'in altına düştüğünde kayıt dışılığın vergi yüküne duyarlılığının düştüğü sonucuna ulaşmışlardır. Dell'Anno ve Adu (2020) tarafından yapılan çalışmada devlet harcamaları ve vergi yükü ile kayıt dışı ekonomi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı gösterilmiştir. Bu sonuç incelenen ülkede vergi yükünün düşük olması ile ilişkilendirilmiştir. Ünal (2021) tarafından yapılan çalışmada ise vergi yükü ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişkinin ülkelerin gelişmişlik seviyesine göre farklılaştığı tespiti yapılmıştır.

### 3.2. Model ve Veri Seti

Çalışmanın bu bölümünde vergi yükü ile kayıt dışılık arasındaki ilişki 10 BRICS-T ülkesi için 1998-2020 dönemini kapsayan panel eşik değer regresyon modeli ile araştırılmaktadır. Bu amaçla doğrusal olmayan ilişkinin varlığının test



edilmesinde aşağıdaki tek eşikli model kullanılacaktır:

$$KD_{it} = \mu_i + \beta_1 IVergiyükü_{it}(ED_{it} \leq \gamma) + \beta_2 IVergiyükü_{it}(ED_{it} > \gamma) + \beta_3 \ln rKBGSYH_{it} + \beta_4 ENF_{it} + \beta_5 REG_{it} + e_{it} \quad (1)$$

Eşitlikte  $i$  ve  $t$  sırasıyla zaman ve ülke boyutunu,  $KD_{it}$  kayıt dışılık oranını,  $\mu_i$  sabit etkileri,  $rKBGSYH_{it}$  reel kişi başına GSYH,  $ENF_{it}$  enflasyon oranı,  $REG_{it}$  regülasyon endeksi değişkenlerini ve  $e_{it}$  hata terimini temsil etmektedir.  $ED_{it}$  ile gösterilen eşik değişkenine göre araştırmada iki farklı model oluşturulmuştur. Model I’de farklı gelir düzeylerinde vergi yükünün kayıt dışılık üzerindeki doğrusal olmayan etkisi analiz edilecek iken Model II’de vergi yükünün kayıt dışılık oranı üzerindeki etkisinin farklı vergi yükü düzeylerine göre değişmesine izin verilmektedir.

BRICS kavramı yükselen güç olarak ifade edilen ülkeleri tanımlamakta olup 2009 yılında Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin ve Güney Afrika hükümetleri tarafından oluşturulan grubu temsil etmektedir. BRICS ülkeleri bu haliyle dünya nüfusunun %43’ünü, dünya ekonomisinin %27’sini oluşturmaktadır. BRICS ülkelerinin ayrıca 2050 yılına gelindiğinde dünya ekonomisinde önemli bir sıralamaya sahip olacağı tahmin edilmektedir. BRICS grubuna 24 Ağustos 2023 tarihinde Johannesburg zirvesinde Mısır, Etiyopya, İran ve Birleşik Arap Emirlikleri katılmıştır. Bu ülkelerin yanı sıra 2024 itibarıyla üyelik başvurusu yapan Türkiye de analize dahil edilmiştir. Türkiye yükselen bir ekonomi olarak üye ülkelerin birçoğu ile benzer iktisadi yapıya sahiptir (Battal ve Akan, 2019, s. 1). Aynı zamanda BRICS ülkelerinin önemli ticari partnerinden birisi konumunda olup son dönemde bu ülkelerle gerçekleştirilen stratejik ortaklıklarla ilişkilerini güçlendirmektedir. Dolayısıyla çalışmada dokuz BRICS ülkesi ve Türkiye ile on ülke analize dahil edilmiştir.

Analizlerde kayıt dışı ekonominin göstergesi olarak ise Dinamik Genel Denge Modeline dayalı hesaplanan kayıt dışı ekonominin GSYH’ye oranı kullanılmıştır. Kayıt dışı ekonominin boyutunu tahmin etmeyi amaçlayan mevcut yaklaşımlar üç farklı açıdan eleştirilebilir. Öncelikle tüm bu yöntemler geçici ekonometrik spesifikasyonlara ve varsayımlara dayanmaktadır. İkincisi, ekonometrik tahminlerin yoğun kullanımı, onları ölçüm hatalarına yatkın hale getirmektedir. Son olarak, ekonometrik spesifikasyonlarında çeşitli makroekonomik değişkenleri belirtmelerine rağmen, bunları temel alan mikroekonomik temellere sahip değildir. Dinamik Genel Denge Modeline dayalı tahmin yaklaşımı ise geniş örneklem gruplarına uygulanabilirliği ve politika projeksiyonlarına uygun olması noktasında avantaja sahiptir (Elgin ve Öztunalı, 2012: s. 5-9). Ele alınan ülkelerde kayıt dışılık oranı dönem başı ortalaması yüzde 29,4 iken, tüm ülkelerde bir düşüş gözlenmekte olup 2020 değeri ortalama yüzde 23,4’e gerilemiştir. Açıklayıcı değişken olarak vergi yükü, toplam vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki oranı şeklinde hesaplanmıştır<sup>1</sup>. Analize dahil edilen ülkelerde vergi yükünün önemli oranda farklılaştığı görülmektedir. Modellerde ayrıca kontrol değişkeni olarak ülkelerin gelişmişlik göstergesi olarak sabit fiyatlarla kişi başına GSYH, ekonomik istikrar göstergesi olarak yıllık ortalama enflasyon oranı ve ülkelerin kurumsal altyapılarını temsil etmek üzere regülasyon endeksi (yüksek değerler ekonomiye yönelik yasal düzenlemelerin daha fazla olduğuna işaret etmektedir) yer almaktadır. Değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler ve veri kaynakları Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 2: Verilere Ait Tanımlayıcı İstatistikler ve Veri Kaynakları**

	Ortalama	Medyan	Maks.	Min.	Std. Sapma	Kaynak
KD	26.38	25.31	40.60	8.19	8.75	Elgin vd. (2021)
VergiYükü	18.31	17.79	39.58	0.32	7.67	IMF
rKBGSYH	9407	5677	62935	246	915	World Bank
ENF	10.66	7.77	143.63	-16.26	13.71	World Bank
REG	-0.28	-0.40	1.27	-1.14	0.54	World Bank

### 3.3. Metodoloji

Çalışmada farklı vergi yükü ve farklı milli gelir düzeylerinde kayıt dışılığın vergi yüküne verdiği tepki incelenmektedir. Markov-Switching, Yumuşak Geçiş ve Eşik Otoregresyon Modelleri ekonomi literatüründe doğrusal olmayan asimetric ilişkilerin tespiti ile ilgilenmektedir. Bu modeller, veri üretim süreci hakkında çıkarımlar yapılmasına ya da doğrusal modeller kullanarak mümkün olmayan güvenilir tahminler elde etmeye izin vermektedir. Ancak yakın döneme kadar söz konusu doğrusal olmayan ilişkiye dair mekanizmalar panel veri bağlamında ele alınmamıştır. Hansen (1999),

<sup>1</sup> Vergi yükü göstergesi olarak dengeli panel için gerekli veri setine ulaşamadığından dolayı Birleşik Arap Emirlikleri için toplam kamu gelirlerinin GSYH içerisindeki payı kullanılmıştır.

regresyon katsayılarının dışsal durağan değişkenin değerine bağlı olarak farklı değerler alabildiği statik bir panel eşik değer modeli geliştirmiştir (Seo ve Shin, 2016).

Eşik değer (threshold) modeli, basit ve açık ekonomik çıkarımları nedeniyle birçok ekonomik olguyu incelemek için güçlü bir araçtır ve makroekonomi ve finansal analizde yaygın olarak kullanılmaktadır. Bununla birlikte, bu modellerde tahmin ve çıkarım, önemsiz parametrelerin varlığı nedeniyle karmaşıktır. Bu sorunla mücadele etmek için Hansen (1999) sabit etkili panel eşik modelini önermiştir. Bu modelde iki eşik değer arasındaki ilişkinin doğrusal olup olmadığının ölçülmesi esas alınır. Eşik değer modelleri, zaman serisi analizinde aşına olunan bir model olmasına rağmen, panel veri analizlerinde kullanımı nispeten daha sınırlıdır. Eşik değer modeli, değişkenler arasındaki ilişkide sıçrama ya da yapısal kırılmayı tanımlar (Wang, 2015, s. 121). Hansen (1999) eşik etkisinin anlamlılığını test etmek amacıyla test istatistiklerinin asimptotik dağılımını hesaplamak için bir bootstrap yöntemi önermiştir. Panel eşik modelini tahmin etmek için ise iki aşamalı OLS yöntemini kullanılmaktadır (Hamidizadeh ve ark., 2016, s. 33).

$q_{it}$  eşik değişkeni,  $\gamma$  eşitliği  $\beta_1$  ve  $\beta_2$  olmak üzere iki rejime ayıran eşik parametresini göstermek üzere tek eşikli bir model aşağıdaki gibi gösterilebilir (Hansen, 1999, s. 347):

$$y_{it} = \mu_i + \beta_1' X_{it}(q_{it} \leq \gamma) + \beta_2' X_{it}I(q_{it} > \gamma) + e_{it} \quad (2)$$

Yukarıda  $I(\cdot)$  gösterge fonksiyonu olup, denklem şu şekilde yeniden düzenlenebilir;

$$y_{it} = \mu_i + \beta' x_{it}(\gamma) + e_{it} \quad (3)$$

Burada

$$y_{it} = \begin{cases} (\mu_i + \beta_1' x_{it} + e_{it}) & q_{it} \leq \gamma \\ (\mu_i + \beta_2' x_{it} + e_{it}) & q_{it} > \gamma \end{cases} \quad (4)$$

$$x_{it}(\gamma) = \begin{pmatrix} x_{it}I(q_{it} \leq \gamma) \\ x_{it}I(q_{it} > \gamma) \end{pmatrix}$$

$$\beta = (\beta_1' \beta_2')$$

olarak ifade edilmektedir. Bu durumda eşik değerin ( $\gamma$ ) altında ve üzerinde iki rejim oluşmakta, bu rejimlerde eğim katsayıları ( $\beta_1$  ve  $\beta_2$ ) değişim göstermektedir. Modelde bireysel etkilerin ortadan kaldırılması için izlenmesi gereken prosedür doğrusal modellere göre farklılaşmaktadır. İlk olarak  $\bar{y}_i = T^{-1} \sum_{t=1}^T y_{it}$ ,  $\bar{e}_i = T^{-1} \sum_{t=1}^T e_{it}$ ,  $\bar{x}_i(\gamma) = T^{-1} \sum_{t=1}^T x_{it}(\gamma)$  şeklinde değişkenlerin zamana göre ortalaması alınmakta, ardından eşitlik (2)'deki değerlerinden çıkarılarak  $y_{it} = \beta' x_{it}(\gamma) + e_{it}$  elde edilmektedir. Burada  $y_{it}^* = y_{it} - \bar{y}_i$ ,  $e_{it}^* = e_{it} - \bar{e}_i$  ve  $x_{it}^*(\gamma) = x_{it}(\gamma) - \bar{x}_i(\gamma)$  ile elde edilmiştir. Verilerin her bir kesit için bir zaman periyodunun silinmesi ile oluşan kümelenmiş serileri kullanılarak  $\gamma^* = \beta X^*(\gamma) + e^*$  eşitliğine ulaşılmaktadır. Bu noktada her rejim ( $\gamma$ ) için eğim ( $\beta$ ) katsayıları en küçük kareler ile tahmin edilebilir. Tahmin edilen eğim katsayısı  $\hat{\beta}(\gamma) = (X^*(\gamma)' X^*(\gamma))^{-1} X^*(\gamma)' \gamma^*$  ve kalıntı vektörü  $\hat{e}(\gamma) = \gamma^* - X^*(\gamma) \hat{\beta}(\gamma)$  iken hata kareleri toplamı eşitlik 5'teki gibi gösterilebilir:

$$S_1(\gamma) = \hat{e}^*(\gamma)' \hat{e}^*(\gamma) = Y^*(I - X^*(\gamma)' X^*(\gamma)^{-1} X^*(\gamma))^{-1} X^*(\gamma)' \gamma^* \quad (5)$$

Kümelenmiş hata kareleri toplamının minimizasyonu ile de  $\gamma$ 'nın en küçük kareler tahmincisi elde edilmiş olur:  $\hat{\gamma} = \text{argmin}_{\gamma} S_1(\gamma)$

Eşik parametresi tahmin edildiğinde eğim katsayısı  $\hat{\beta} = \hat{\beta}(\hat{\gamma})$ , hata vektörü  $\hat{e}^* = \hat{e}^*(\hat{\gamma})$  ve hata varyansı  $\hat{\sigma}^2 = (1/n(T-1)) \hat{e}^{*'} \hat{e}^* = (1/n(T-1)) S_1(\hat{\gamma})$  şeklinde hesaplanır. Eşik değerin istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını anlamak için  $H_0: \beta_1 = \beta_2$  hipotezi test edilmektedir.  $\beta_1 = \beta_2$  olması modelin doğrusal olduğunu ve eşik etkisinin bulunmadığını gösterir. Alternatif hipotezin ( $H_1: \beta_1 \neq \beta_2$ ) geçerli olması durumunda ise modelin doğrusal olmadığı ve eşik etkisinin bulunduğu anlaşılmaktadır.

### 3.4. Bulgular

Hansen'in (1999) panel eşik değer regresyon modeli geleneksel en küçük kareler tahmin yönteminin bir uzantısıdır. Dolayısıyla sahte regresyon sorunundan kaçınmak için modelde kullanılan değişkenlerin durağan olması gerekmektedir. Bu amaçla analizlerde ilk olarak değişkenlerin durağanlık sınamaları kesitlerin farklı tipte stokastik ve stokastik olmayan bileşenlere sahip olabildiği ve sonlu örneklem performansı yüksek olan Fisher tipi ADF (Choi, 2001) ve PP (Phillips ve Perron, 1988) testleri ile incelenmiştir. Birim kök testi sonuçları Tablo 3'te yer almaktadır. Test sonuçları birim kökün varlığı şeklindeki sıfır hipotezinin kayıt dışılık oranı, enflasyon ve vergi yükü için her iki testte, kişi başına gelir

düzeinin her iki modelde sabitli modelde ve regülasyon endeksinin ADF testinde reddedildiğini göstermektedir. Bu sonuçlara göre serilerin düzeylerinde durağan olduğu, dolayısıyla eşik değer regresyon analizinin koşulunu sağladığı görülmektedir.

**Tablo 3: Panel Birim Kök Testi Sonuçları**

	ADF		PP	
	Sabit	Sabit&Trend	Sabit	Sabit&Trend
KD	44,608***	33,658**	58,773***	46,756***
lrKBGSYH	37,873***	17,512	99,323***	14,267
ENF	70,901***	71,572***	76,816***	241,08***
REG	31,350**	39,923***	22,738	17,695
VergiYükü	56,930***	88,779***	83,043***	64,426***

**Not:** Gecikme uzunlukları Schwarz bilgi kriterine göre belirlenmiştir. \*\*\*, \*\* sırasıyla yüzde 1 ve yüzde 5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlılığı göstermektedir.

Durağanlık analizlerinin ardından kurulan modellerde doğrusal olmayan etkilerin varlığı, diğer bir ifadeyle rejim değişikliklerinin olup olmadığı araştırılmıştır. Model I’de ekonomik gelişmişlik düzeyinin etkisinin belirlenmesi amacıyla eşik değişken olarak kişi başına reel GSYH’nin bir gecikmeli değeri kullanılmıştır. Model II’de ise vergi yükünün kendisi eşik değişken olarak kullanılmak suretiyle farklı vergi yükü düzeylerinin etkisi araştırılmaktadır. Bootstrap metoduna dayalı F istatistiği tahminleri ve olasılık değerleri sonucunda elde edilen eşik değer tahmin sonuçları Tablo 4’te sunulmuştur. Eşik etkisinin varlığına yönelik test sonuçları her iki modelde birinci eşik değer yüzde 10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğunu (olasılık değerleri sırasıyla 0,050 ve 0,071) ancak ikinci eşik etkisinin anlamlı olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla her iki model de eşik değerlere göre iki rejime ayrılarak tahmin edilebilir.

VergiYükü ve rGSYH açıklayıcı değişkenlerine ait birinci eşik etkisi anlamlı iken ikinci eşik değerlere ait istatistikler anlamlı değildir. Model I’de eşik değer 2,682 ve Model II’de vergi yükü için eşik değer yüzde 15,3 olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla kişi başına gelir düzeyi ve vergi yükü kayıt dışılık üzerinde eşik etkisine sahiptir.

**Tablo 4: Eşik Etkisi Testi ve Eşik Değer Tahmin Sonuçları**

	Eşik Sayısı	F istatistiği	Prob.	Kritik Değer		
				% 1	% 5	% 10
Model I	Bir	71,31	0,050	57,449	70,538	90,823
	İki	21,75	0,760	64,477	70,032	78,032
Model II	Bir	23,78	0,071	21,864	26,058	37,323
	İki	14,55	0,250	19,400	20,883	29,350
Eşik Değer Tahmini						
		Eşik Değer Tahmin Değeri		%95 Güven Aralığı		
Model I	r1	2,6822		[2,6290, 2,7059]		
Model II	r1	15,336		[14,829, 15,544]		

Sonraki aşamada ilk olarak geleneksel doğrusal en küçük kareler ve ardından doğrusal olmayan modellerde katsayı tahmini gerçekleştirilmiştir. Doğrusal modelde Hausman testi sonucuna göre sabit etkiler modeli tahmincisi kullanılmıştır. Otokorelasyon sorunu için düzeltilmiş standart hataların yer aldığı analiz sonuçları (Tablo 6) vergi yükünün kayıt dışı ekonomi üzerinde pozitif ve yüzde 1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi olduğunu göstermektedir. Vergi yükündeki artışın kayıt dışı ekonomik faaliyetleri artırdığını ifade eden bu sonuç çalışmanın üçüncü bölümünde de görüldüğü üzere literatürdeki uygulamalı çalışmaların önemli bir kısmı ile tutarlıdır. Kontrol değişkenlerine ait sonuçlar incelendiğinde, kişi başına reel GSYH’daki artış kayıt dışılık oranını istatistiksel olarak

anlamli şekilde azaltmaktadır. Söz konusu bulgu Ashraf ve ark. (2022) ve Nagac (2015) çalışmalarında da belirtildiği gibi ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile kayıt dışı ekonominin büyüklüğü arasındaki ters yönlü ilişkiyi doğrulamaktadır. Bir diğer kontrol değişkeni olan enflasyon oranına ait tahmin, enflasyon oranlarındaki artışın bağımlı değişken üzerinde yüzde 5 düzeyinde anlamlı pozitif etkisine işaret etmektedir. Baklouti ve Boujelbene (2019), Tran (2021), Ay ve ark. (2005) çalışmaları ile benzerlik gösteren bu sonuçlara göre ekonomik istikrarın temel göstergelerinden olan fiyat istikrarının bozulması kayıt dışı faaliyetleri artırmaktadır. Son olarak regülasyon endeksine ait katsayı pozitif ve yüzde 5 düzeyinde anlamlıdır. Söz konusu bulgular Macias (2008), Enste (2010), Manolas ve ark. (2013) çalışmalarında elde edilen sonuçlardır. Böyle bir sonucun ana nedenleri arasında regülasyonlara bağlı olarak bürokrasinin artması, kamusal hizmetlerin gecikmesi ve serbest piyasa koşullarına müdahale gösterilebilir (Johnson ve ark., 1997).

**Tablo 5: Sabit Etki ve Eşik Değer Regresyon Tahmin Sonuçları**

		Model I	Model II
Değişken	Sabit Etki Modeli	Eşik Değer Modeli	Eşik Değer Modeli
Vergi Yüğü	0,1680*** (0,033)	0,565*** (d≤ 2,682) (0,053)	0,0011 (d≤15,33) (0,042)
		0,151*** (d> 2,682) (0,024)	0,125*** (d>15,33) (0,030)
lrKBGSYH	-16,709*** (0,540)	-14,269*** (0,707)	-18,008*** (0,799)
ENF	0,0131** (0,005)	0,019*** (0,006)	0,0116* (0,007)
REG	1,1339** (0,347)	1,290*** (0,428)	0,8776* (0,462)
Sabit	84,835*** (1,831)	75,912*** (2,530)	90,790*** (2,962)
Hausman Test	15,825***		
Gözlem Sayısı	220	220	210
R <sup>2</sup>	0,90	0,79	0,74
F ist.	765,1***	155,1***	113,5***

**Notlar:** \*\*\*, \*\*, \* sırasıyla yüzde 1, yüzde 5 ve yüzde 10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlılığı göstermektedir. Parantez içerisindeki değerler düzeltilmiş standart hatalardır.

Tablo 5'in ikinci kısmında doğrusal olmayan modellere ait tahmin sonuçları yer almaktadır. Vergi yükünün rejime bağıli katsayıları ( $\hat{\beta}_1, \hat{\beta}_2$ ) Model I için incelendiğinde her iki rejimde de vergi yükünün katsayısının anlamlı ve pozitif olduğu görülmektedir. Ancak kişi başına reel GSYH'nin eşik değerin altında olduğu birinci rejimde tahmin edilen katsayı (0,565) ikinci rejimdeki katsayıdan (0,151) büyüktür. Söz konusu bulgu kişi başına gelir düzeyindeki artışla birlikte vergi yükünün kayıt dışılık üzerindeki etki gücünün azaldığı anlamına gelmektedir. Bir diğer deyişle kayıt dışılığın vergi yüküne duyarlılığı ülkelerin gelir düzeyinde eşik düzeyin aşılmasıyla azalmaktadır. Model II'de ise birinci rejimde vergi yükünün katsayısı pozitif (0,001) ancak istatistiksel olarak anlamsız iken ikinci rejimde katsayı pozitif ve yüzde 1 düzeyinde anlamlıdır. Dolayısıyla vergi yükünün GSYH'ye oranı eşik değer olan yüzde 15,3'ün altında iken vergi yükü kayıt dışılığı etkilemezken vergi yükü eşik değerin üzerine çıktığında kayıt dışılığı artırmaktadır. Bu durum vergi yükünün kayıt dışılık üzerinde doğrusal olmayan bir bozucu etkisi olduğu anlamına gelmektedir. Vergi yükünde eşik değerin aşılması, ekonomik karar birimlerinin kayıt dışı faaliyetlerini artırmaktadır. Vergi yükü ve gelişmişlik düzeylerinin kayıt dışılığın vergi yüküne duyarlılığını etkilediği ile ilgili elde edilen sonuçlar Dell'Anno ve Adu (2020), Giles ve Johnson (2002), Ünal (2021) gibi çalışmalarla tutarlıdır. Kontrol değişkenlerine ait sonuçlar ise her iki modelde de sabit etki modeli sonuçları ile tutarlı şekilde kişi başına gelir düzeyinin kayıt dışı ekonominin büyüklüğü üzerinde istatistiksel olarak anlamlı negatif, enflasyon oranı ve regülasyon düzeyinin pozitif etkisi olduğunu göstermektedir.

#### 4. Tartışma ve Sonuç

Vergilerin devletlerin en önemli gelir kalemi olması ve zorunluluğa dayanmasından ötürü vergi gelirlerini artırmaya yönelik politika çabalarının vergi mükellefleri üzerinde nasıl bir etkiye yol açtığına tespit edilmesi önem arz etmektedir. Ne var ki vergi oranlarının artırılması yönündeki değişiklikler vergi gelirlerinin artışını bazı durumlarda olumsuz etkilemektedir. Birçok teorik ve ampirik çalışmada, vergi yükünün kayıt dışı ekonomi için önemli bir belirleyici olduğuna vurgu yapılmıştır. Vergi oranlarının değişmesi, vergi ödeme gücünün göz ardı edilmesi, vergi adaletini bozucu politikalar, vergi aflarının sıklığı, vergi rekabeti gibi faktörlerin vergi mükelleflerinin vergiye karşı tutumunu etkilemesinden dolayı vergi kayıp ve kaçığı oluşmakta, bu durum kamu mali dengesini bozucu sonuçlar doğurabilmektedir.

Bu çalışmada 2023 yılındaki genişleme dikkate alınarak dokuz BRICS ülkesi ve Türkiye’de vergi yükünün kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisi, doğrusal olmayan yöntemlerden panel eşik değer modeli kullanılarak incelenmiştir. Vergi yükünün doğrusal olmayan etkisi vergi yükünün ve kişi başına gelir düzeyinin belirli eşik değerleri dikkate alınarak araştırılmıştır. Örneklem grubunu oluşturan ülkeler gelişmekte olan ülke kategorisinde yer almakta, farklı kalkınma aşamalarında olmakla birlikte yapısal sorunlar, ekonomik istikrar ve mali sistemin istikrarı konularında benzer sıkıntılar yaşamaktadır. Bu sorunlara karşı politika oluşturma noktasında vergi gelirleri/yükü ve kayıt dışılık ekonomi yönetimleri için temel belirleyici faktörler arasındadır.

Analiz sonuçları vergi yükünün kayıt dışılık üzerinde anlamlı pozitif etkisinin olduğunu, bu etkinin doğrusal olmadığını, söz konusu etkinin vergi yükünün belirli bir eşik değerinin (yüzde 15,3) üzerinde ortaya çıktığını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla örneklem grubundaki Brezilya, Rusya, Güney Afrika, Türkiye gibi vergi yükü yüzde 15’in oldukça üzerinde olan ülkeler ile vergi yükünün yüzde 15’in altında olduğu Etiyopya ve İran gibi ülkelerde vergi yükünün kayıt dışılık üzerindeki etkisi farklılaşmaktadır. Diğer yandan vergi yükünün kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisi kişi başına reel milli gelir düzeyinden etkilenmekte, eşik değerin üzerindeki gelir düzeylerinde vergi yükünün olumsuz etkisi azalmaktadır. Bir başka deyişle eşik değerin üzerindeki gelir düzeylerinde vergi mükelleflerinin vergi kaçırma konusunda daha az istekli olduğu, kişi başına gelir düzeyinin düşük olduğu durumlarda ise kayıt dışı ekonomi üzerindeki olumsuz etkinin daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Özetle yüksek vergi yükü ve düşük kişi başına gelir düzeyi mükelleflerin vergi yüküne karşı duyarlılığını artırmaktadır. Aynı zamanda bu sonuçlar optimal vergi yükü düzeyi için de ipuçları vermektedir. Analizlerde ayrıca enflasyon ve regülasyonların kayıt dışılık ile pozitif, gelişmişlik düzeyinin ise negatif yönlü ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Mükelleflerin vergi yüküne karşı verdikleri tepkinin doğrusal olmaması şeklinde elde edilen sonuçlar gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirleriyle ilgili bir kısır döngüyü ortaya koymaktadır. Kamu gelirlerinde artışın vergi yükünü artırıcı tedbirler ile karşılanmaya çalışılması, mükellefleri kayıt dışılığa iterek vergi gelirlerinin azalmasına ve gelir ihtiyacının giderilememesine neden olmaktadır. Benzer bir durum milli gelir düzeyi için de geçerlidir. Zira yüksek vergi yükünün daraltıcı etkisi düşük kişi başına gelir ve yüksek kayıt dışılığı beraberinde getirmektedir. Bu sonuçlar doğrultusunda (i) vergi politikalarının dizaynında optimal vergi yükünün belirlenmesi ve mevcut yükün belli grupların üzerinde kalmaması, verginin tabana yayılması önceliklendirilmelidir. Zira sonuçlar bu hususun vergi adaleti kadar ekonomik etkinlik için de gerekli olduğuna işaret etmektedir. (ii) Vergi teşvik sisteminin uygulamada vergi yükü dağılımını bozucu değil, girişimciliği artırıcı ve küçük işletmeleri kayıt altına almayı destekleyecek şekilde dizayn edilmesi önem arz etmektedir. (iii) Bir bütün olarak regülasyonların artırılmasından ziyade bürokratik sürecin etkinliğinin artırılması kayıt dışılığın cazibesini azaltacaktır. (iv) Vergi denetiminin dijital dönüşüme adaptasyonunun sağlanarak, yeni teknolojilerin karar birimleri için kayıt dışılığı artıran değil ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasını kolaylaştırıcı etkisinin ön plana çıkarılması gerekmektedir. Bu sayede mükelleflerin vergi adaletine dayalı gönüllü uyumunun sağlanması ve üreticiler için rekabetçi piyasaların oluşturulması ile toplumun tüm kesimleri için refah artışı sağlanabilir.

**Etik Kurul Onayı:** Çalışma için etik kurul onayı gerekmemektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

**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 for the study.

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

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

**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

M. Fatih İLGÜN 0000-0002-1305-2067  
Bilal ÇAKAN 0000-0001-5331-2743  
Miyase AYDIN 0000-0003-4849-4006

#### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Abdih, M.Y., & Medina, L. (2013). *Measuring the informal economy in the Caucasus and Central Asia*. International Monetary Fund, WP 13/137.
- Akdoğan, A. (1999). Vergilendirme politikası, gelir ve ikame etkileri açısından izlenebilecek gelir vergisi politikasının değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2), 97-104.
- Ashraf, M. R., Anwer, S., Saeed, M. F., & Iqbal, S. (2022). Relationship of the informal economy with unemployment and GDP per capita: A case of OECD and non-OECD economies. *Journal of Economics, Management & Business Administration*, 1(1), 82-90. <http://dx.doi.org/10.59075/jemba.v1i1.67>
- Ay, A., Sugözü, İ. H., & Köse, N. (2005). Vergi yükü değişmelerinin kayıt dışı ekonomiye etkisinin simetrikliği üzerine bir inceleme: Türkiye örneği (1968-2001). *İktisat İşletme ve Finans*, 20(233), 52-61.
- Balseven, H. (2003). Vergilerin emek arzı üzerindeki gelir, ikame ve mali etkileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 217-238.
- Baklouti, N., & Boujelbene, Y. (2019). The economic growth inflation shadow economy trilogy: Developed versus developing countries. *International Economic Journal*, 33(4), 679-695. <https://doi.org/10.1080/10168737.2019.1641540>
- Battal, T. ve Akan, E. (2019). BRICS ülkeleri ile Türkiye'nin performans ve potansiyel kriterleri çerçevesinde değerlendirilmesi. *Beykoz Akademi Dergisi*, 7(1), 1-35. <https://doi.org/10.14514/BYK.m.26515393.2019.7/1.1-35>
- Cassee, A. (2019). International tax competition and justice: the case for global minimum tax rates. *Politics, Philosophy & Economics*, 18(3), 242-263. <https://doi.org/10.1177/1470594X19848074>
- Choi, I. (2001). Unit root tests for panel data. *Journal of International Money and Finance*, 20(2), 249-272.
- Çiloğlu, İ. (1998). Kayıt dışı ekonominin işleyişi ve kamu bütçesine etkisi. *Hazine Dergisi*, 11, 67-91.
- Dell'Anno, R., & Adu, O. (2020). The size of the informal economy in Nigeria: a structural equation approach. *International Journal of Social Economics*, 47(8), 1063-1078. <https://doi.org/10.1108/IJSE-12-2019-0747>
- DPT, (2001), Kayıtdışı ekonomi özel ihtisas komisyonu raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara.
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye'de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Ejder, H. L. ve Çaşkurlu, E. (2022). Vergilemede fonksiyon (amaç) analizi: Türkiye için 1975-2017 dönem değerlendirmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(1), 123-140.
- Elgin, C., & Öztunalı, O. (2012). Shadow economies around the world: model based estimates. *Bogazici University Department of Economics Working Papers*, 5(2012), 1-48.
- Elgin, C. (2015). Informal economy in a dynamic political framework. *Macroeconomic Dynamics*, 19(3), 578-617. <https://doi.org/10.1017/S1365100513000497>
- Elgin, C., Kose, M. A., Ohnsorge F., & Yu. S. (2021). Understanding informality. *CERP Discussion Paper no.16497*, Centre for Economic Policy Research, London.
- Elshamy, H. M. (2014). Measuring the informal economy in Egypt. in *Conference Proceedings IRC-2014*, 167-168.

- Enste, D. H. (2010). Regulation and shadow economy: empirical evidence for 25 OECD-countries. *Constitutional Political Economy*, 21, 231-248. <https://doi.org/10.1007/s10602-009-9081-9>
- Giles, D. E., & Johnson, B. J. (2002). Taxes, risk aversion, and the size of the underground economy. *Pacific Economic Review*, 7(1), 97-113. <https://doi.org/10.1111/1468-0106.00152>
- Giriünienė, G. (2012). Analysis of assessment methods of tax burden: theoretical aspect. *Economics and Management*, 17(3), 823-828. <https://doi.org/10.5755/j01.em.17.3.2089>
- Gümüş, T. (2000). Dışsallık ve kayıtdışı ekonomi kavramına ilişkin bir değerlendirme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(3), 63-70.
- Hamidzadeh R. M., Mirabi R. V., & Lajevardi M. (2016). Application of advanced panel threshold regression model to estimate optimal capital structure. *Research. Journal of Finance and Accounting*, 7(17), 30-42.
- Hansen, B. E. (1999). Threshold effects in non-dynamic panels: Estimation, testing, and inference. *Journal of Econometrics*, 93(2), 345-368.
- IMF (2024). Government finance statistics, <https://data.imf.org>, (15.06.2024).
- Johnson, S., Kaufmann, D., Shleifer, A., Goldman, M. I., & Weitzman, M. L. (1997). The unofficial economy in transition. *Brookings Papers on Economic Activity*, 1997(2), 159-239.
- Karagöz, B. (2021). Neoklasik paradigma çerçevesinden gelir vergisinin teorik analizi. *Medeniyet Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 205-214. <https://doi.org/10.52539/mad.871964>
- Kargı, V., ve Yaygın, T. (2016). Küreselleşme, vergi rekabeti ve Türkiye’de vergi yükü. *International Journal of Public Finance*, 1(1), 1-22. <https://doi.org/10.30927/ijpf.319847>
- Keskin, N. (2018). Vergiye yönelik mükellef tutum ve tepkileri. *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 60-75.
- Kuehn, Z. (2014). Tax rates, governance, and the informal economy in high-income countries. *Economic Inquiry*, 52(1), 405-430. <https://doi.org/10.1111/ecin.12021>
- Kutbay, H. (2020). Vergi yükünün kayıtdışı ekonomiye etkisi: yükselen piyasa ekonomileri için panel veri analizi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(1), 226-239. <https://doi.org/10.29249/selcuksbmyd.672068>
- Macias, J. B., & Cazzavillan, G. (2010). Modeling the informal economy in Mexico. a structural equation approach. *The Journal of Developing Areas*, 44(1), 345-365.
- Manolas, G., Rontos, K., Sfakianakis, G., & Vavouras, I. (2013). The determinants of the shadow economy: The case of Greece, *International Journal of Criminology and Sociological Theory*, 6(1), 1036-1047.
- Nagac, K. (2015). Tax system and informal economy: A cross-country analysis. *Applied Economics*, 47(17), 1775-1787. <https://doi.org/10.1080/00036846.2014.1002893>
- Öğünç, F., & Yılmaz, G. (2000). Estimating the underground economy in Turkey. *CBRT Research Department Discussion Paper*, 15, 1-29.
- Öztürk, Ö. F., ve Karamıklı, A. (2019). Kayıt dışı ekonominin kurumsal ve ekonomik belirleyicileri: Avrupa Birliği geçiş ekonomileri örneği. *Maliye Dergisi*, 177, 476-504.
- Phillips, P. C., & Perron, P. (1988). Testing for a unit root in time series regression. *Biometrika*, 75(2), 335-346.
- Sarıllı, M. A. (2002). Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutları, nedenleri, etkileri ve alınması gereken tedbirler. *Bankacılar Dergisi*, 41, 32-50.
- Savaşan, F., ve Çetintaş, H. (2008). Vergi yükü ve vergi kaçırma: Türkiye’de uzun dönem karakteristikleri üzerine ampirik bir değerlendirme, Yönetim ve Ekonomi Bilimleri Konferansı, 11-12 Eylül, *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi*, 3, 213-228.
- Seo, M. H., & Shin, Y. (2016). Dynamic panels with threshold effect and endogeneity. *Journal of Econometrics*, 195(2), 169-186. <https://doi.org/10.1016/j.jeconom.2016.03.005>
- Stankevičius, E., & Vasiliauskaitė, A. (2014). Tax burden level leverage on size of the shadow economy, cases of EU countries 2003-2013. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 156, 548-552. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.238>
- Sugözü, H.İ. (2010). Kayıt dışı ekonomi ve Türkiye. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Şener, O. (2014). Yolsuzluğun vergisel araçlarla önlenmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(2), 395-408.
- Tran, T. K. P. (2021). Unemployment and shadow economy in ASEAN countries. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(11), 41-46. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2021.vol8.no11.0041>
- Us, V. (2004). Kayıtdışı ekonomi tahmini yöntem önerisi: Türkiye örneği, Türkiye Ekonomi Kurumu T. M. No. 2004/17.
- Ünal, S. (2021). K-means kümeleme algoritması ile OECD ülkelerinin vergi yükü ve kayıtdışı ekonomi analizi. *Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 2(2), 1-15. <https://doi.org/10.51969/klusbmyo.1033170>
- Wang, Q. (2015). Fixed-effect panel threshold model using Stata. *The Stata Journal*, 15(1), 121-134. <https://doi.org/10.1177/1536867X1501500108>
- Widuri, R., & Irawan, W. (2019). Tax justice perception and trust in government on tax compliance. In *International Conference on Tourism, Economics, Accounting, Management, and Social Science*, Atlantis Press, 105-110. <https://doi.org/10.2991/teams-19.2019.20>
- Yereli, A. B. (2005). Macroeconomic effects of tax competition in Turkey. *SEER-South-East Europe Review for Labour and Social Affairs*, 01, 19-38.
- Yurdakul, F. (2008). Türkiye’de kayıtdışı ekonomi: bir model denemesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(04), 205-221. [https://doi.org/10.1501/SBFder\\_0000002084](https://doi.org/10.1501/SBFder_0000002084)
- World Bank, 2024, World development indicators, <https://data.worldbank.org/> (21.06. 2024).

**Atf Biçimi / How cite this article**

İlgün, M.F., Çakan, B., & Aydın, M. (2024). The *impact of tax burden on the informal economy: a panel threshold analysis on BRICS-T countries*. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 35–49. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1561238/>



## Roles of the Government Bond Yield and the Exchange Rate in the Monetary Conditions of Türkiye\*

Savaş KAPTAN<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Res. Asst., Ankara Yıldırım Beyazıt University, Faculty of Political Sciences, Public Finance Department, Ankara, Türkiye

**Corresponding author /**

**Sorumlu yazar :** Savaş Kaptan

**E-mail / E-posta :** skaptan@aybu.edu.tr

\*"This paper is an adaptation of my thesis, *Analysis of the Monetary Stance of Turkey Between 2011 and 2018 with a New Monetary Conditions Index: The Roles of Government Bond Yields and the Exchange Rate*, submitted to the Graduate School of Social Sciences at Middle East Technical University."

### ABSTRACT

The debate over measuring central bank monetary policy stance persists in the literature. Evolving economic dynamics and diverse economic structures render traditional metrics inadequate, prompting the development of comprehensive monetary conditions indexes. In this respect, this study aims to craft a novel monetary conditions index for Türkiye, discovering an important yet neglected tool. This index consists of the real effective exchange rate and a spread that is the difference between the Central Bank weighted cost of funding rate and the benchmark bond yield. The weights of the exchange rate and spread in the index were determined using a VAR model and variance decomposition analysis. According to these weights, we created the monetary conditions index and tested its impact on the prices through the Granger causality analysis. The results indicate that our monetary conditions index significantly affects the prices in Türkiye, which proves the role of the government bond yield in the monetary transmission. It is further found that the exchange rate has a direct impact on the inflation rate and responds significantly to changes in the spread, implying that the spread influences prices primarily through the exchange rate pass-through mechanism.

**Keywords:** Monetary conditions, fiscal policy, bond yield, exchange rate, inflation

**JEL Classification Codes:** E43, E52, E63

Submitted/Başvuru : 24.09.2024

Revision Requested/  
Revizyon Talebi/ : 23.10.2024

Last Revision Received/  
Son Revizyon : 01.11.2024

Accepted/Kabul : 04.11.2024



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

## 1. Introduction

Central banks typically express their monetary policies based on the well-known Taylor rule (Taylor, 1993). However, structural shifts in global economies have compelled policymakers to consider new frameworks that can help stabilise markets more efficiently (Curdia and Woodford, 2010). In place of using the short-term interest rate as the primary operational target, some central banks have begun utilising a Monetary Conditions Index (MCI), which combines both the short-term interest rate and the exchange rate (Ericsson et al., 1997). Furthermore, the heightened complexity within the financial sector has significantly complicated the monitoring and interpretation of the monetary stance by the central bank. Considering these developments, many studies have attempted to create comprehensive monetary conditions indexes incorporating unusual variables (Curdia and Woodford, 2010; Ericsson et al., 1997; Goodhart, and Hofmann, 2001; Hatzius et al., 2010; Peng and Leung, 2005).

These developments drew the attention of researchers to Türkiye's monetary conditions index. Kesriyeli and Kocaker (1999) constructed a monetary conditions index for Türkiye using quarterly data from 1987 to 1999, incorporating the interbank rate and a basket of exchange rates as indicators. They used a single error correction model that does not consider the feedback effects between prices and monetary variables. Us (2004) calculated the MCI using a structural macroeconomic model with an IS equation, employing the nominal exchange rate and the real interest rate. Berument (2007) analysed monetary policy using a VAR model without creating an MCI, highlighting the negative impact of the interest rate spread on income, prices and currency appreciation. The Central Bank of the Republic of Türkiye developed a financial conditions index (FCI), incorporating financial variables (Kara et al., 2012). All these studies focused on various monetary variables but neglected the impact of fiscal factors on Türkiye's monetary conditions.

In this vein, we attempt to develop a monetary conditions index (sometimes it's called financial) considering the yield of a government debt instrument in a monetary conditions index to prove the role of fiscal policies in the monetary conditions and its indirect influence on prices. For this purpose, we use a spread, which is the difference between the Central Bank of the Republic of Turkey's (CBRT) weighted average cost of funding rate and the 2-year government bond yield the benchmark bond in Türkiye. The spread variable is in fact an ex-ante real interest rate since we implicitly assume the bond yield as the expected inflation rate. Bond yields are priced according to inflationary expectations and are good proxies for future inflation (Gürkaynak, et al., 2006). If the weighted average funding rate is above this benchmark rate (higher spread), it reflects the degree of monetary tightening of the Central Bank in terms of interest rates. Note that we do not claim that it shows the monetary stance of the Bank but mimics its properties.

We followed the Vector Autoregression (VAR) methodology and used the variance decomposition results to calculate the weights of the components in the MCI considering the monthly data spanning from February 2011 to December 2019. After calculating the MCI for Türkiye, we tested the causality running from the MCI to inflation and the reaction of MCI to inflation. In addition, the nexus between the interest rate, exchange rate and inflation is analysed through impulse responses. On the basis of the findings of the study, we provided critical policy implications for both monetary and fiscal authorities along with further research intriguing questions.

The remainder of the paper is organised as follows: the next section reviews the literature on monetary condition indexes. Following that, we present the data and methodology used in the empirical analysis. Section four discusses the results of the empirical analysis, and finally, we conclude with the main findings and their policy implications.

## 2. Literature Review on MCI

MCIs are widely regarded as effective tools for understanding central bank actions and forecasting macroeconomic variables (Debuque-Gonzales and Gochoco-Bautista, 2017; Memon and Jabeen, 2018; Nucu and Anton, 2019; Zhu et al., 2021). For example, Juhro and Njindan Iyke (2019) developed an MCI for Indonesia, demonstrating how it reflects key events in Indonesia's economic and financial history, such as the Indonesian banking crisis and the Global Financial Crisis. Nucu and Anton (2019) found that MCI effectively captures monetary policy trends in Central and Eastern European countries. Similarly, Debuque-Gonzales and Gochoco-Bautista (2017) used MCIs to analyse the co-movement of monetary policies in selected Asian economies, enabling predictions on inflation and output. Memon and Jabeen (2018) also constructed MCIs for Gulf countries and showed MCI's significance in forecasting inflation and economic growth, confirming its substantial impact on these macroeconomic variables.

Early studies on MCI, including those by Freedman (1994), Ericsson et al. (1997), Goodhart and Hoffman (2001), and Peng and Leung (2005), focused primarily on interest rates and exchange rates as key MCI components. However, more recent research has expanded to include a broader set of financial and macroeconomic variables. For instance, Juhro and Njindan Iyke (2019) incorporated the MSCI Share Price Index, business confidence index, and consumer confidence index in their MCI for Indonesia, while Zhu et al. (2021) included variables such as private sector credit

spreads, mortgage rates, and the FTSE volatility index in their MCI for the United Kingdom. Nucu and Anton (2019) added the loan-to-deposit ratio in their MCI for Central and Eastern European countries, and Debuque-Gonzales and Gochoco-Bautista (2017) integrated financial stress indicators and credit surveys into MCIs for Asian economies. Overall, recent studies indicate a trend towards including various financial indicators in MCIs to better reflect complex monetary conditions.

Research on Türkiye's MCI generally emphasises traditional monetary variables, notably interest rates and exchange rates (Kesriyeli and Kocaker, 1999; Us, 2004; Berument, 2007; Kara et al., 2012). In addition to these variables, we see output variables and some financial variables like stock market index, credit ratio, and commodity prices (Berument, 2007; Kara et al., 2012). Kesriyeli and Kocaker (1999) created an MCI consisting of the interest rate and the exchange rate by using quarterly data for the period from 1987 to 1999. The interbank rate is used as an indicator for the interest rate, and the exchange rate indicator is an exchange rate basket consisting of 1.5 units of Deutsche Mark and 1 unit of US dollars. They used a single error correction model by considering the co-integration between monetary variables and estimated the coefficients of the interest rate and the exchange rate to calculate the MCI weights. They estimated the variable weights in the MCI using a price equation rather than an aggregate demand equation. However, this study uses a single error correction model, which can mislead the results. Because prices are not only affected by the exchange rate and the interest rate but also affect them. Therefore, a vector error correction model might be better since it considers the feedback from the dependent variable to the independent variables.

Us (2004) developed a small structural macroeconomic model for Türkiye and calculated the MCI using an open-economy IS equation, where the output gap served as the dependent variable. In the model, Us (2004) used the real interest rate, nominal exchange rate, and the lagged output gap series to explain the changes in the output gap. The weights for the interest rate and the exchange rate were determined to be 0.53 and 0.47, respectively.

Berument (2007) examined the monetary policy in Türkiye without constructing a monetary conditions index. He employed a VAR model that included variables such as prices, commodity prices, income, a basket of exchange rates, the spread between the interbank interest rate and the depreciation rate (the depreciation of the local currency against foreign currencies), along with monetary aggregates. Income was measured using three different indicators: industrial production, capacity utilisation rate, and the number of housing permits. The study found that the spread has a significant negative impact on income, prices, and commodity prices, and it leads to an appreciation of the local currency based on the impulse responses.

Additionally, the Central Bank of the Republic of Türkiye computes a Financial Conditions Index (FCI), which can be regarded as an enhanced version of the MCI (Kara et al., 2012). This index incorporates financial variables alongside the monetary variables typically used in an MCI. It spans the period from the second quarter of 2005 to the second quarter of 2012. To estimate the weights of the variables, the impulse responses of output growth to a one-unit shock applied to each variable are analysed after constructing a VAR model. The variables considered include the credit-deposit rate spread, credit standards, the change in the credit-to-GDP ratio, real effective exchange rate, stock market index (real, year-on-year percentage change), benchmark rate (ex-ante real, de-trended), and capital inflows.

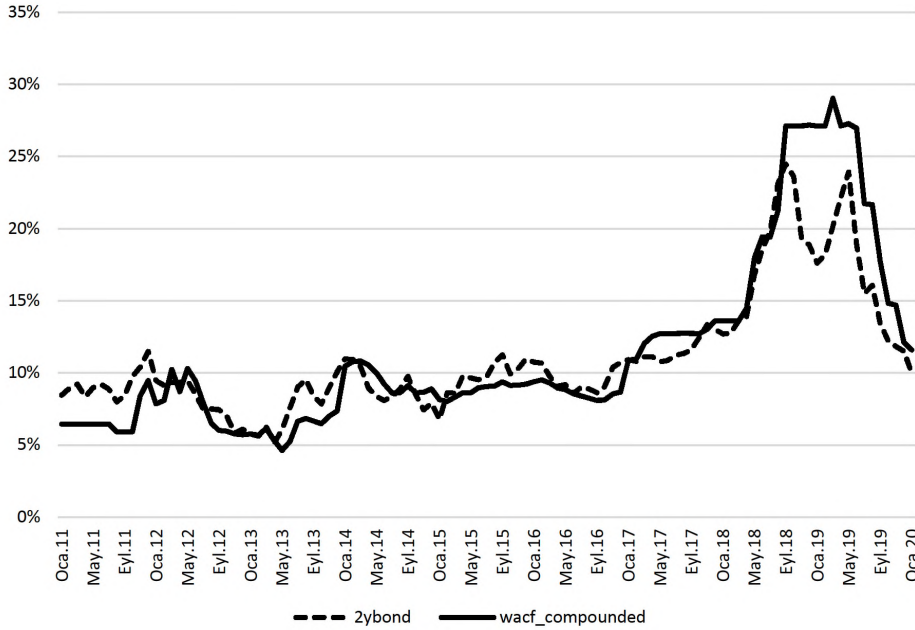
While various studies examine the roles of different variables in Türkiye's monetary conditions, they omit the fiscal dimension, despite its significant influence on prices (Başçı et al., 2008). Inflation in Türkiye, in particular, is believed to respond sensitively to fiscal policy changes over the long term, while government borrowing instruments have a direct impact on financial markets and the transmission mechanism in the short term. Traditional monetary indicators like interest and exchange rates are commonly used, yet the literature on Türkiye's MCI remains largely outdated and lacks a comprehensive fiscal perspective. Addressing this gap through an updated MCI that integrates modern monetary, financial, and fiscal indicators is essential to accurately reflect Türkiye's current economic conditions.

### 3. Data and Methodology

In this study, we attempt to develop a monetary conditions index comprising a "new" interest rate variable and the real effective exchange rate for Türkiye. Our interest rate variable is a spread, which is the difference between the weighted average cost of the funding rate of the central bank and the 2-year government bond yield. We selected the 2-year bond as a proxy for inflation expectations because it is the benchmark rate with the highest transaction volume and serves as a key indicator for inflationary expectations, closely monitored by financial institutions, corporations, and investors. Since it is determined in the financial markets, it is more volatile and provides significantly more signals compared to the funding rate (see figure 1).

The spread is in fact an ex-ante real interest rate since we implicitly assume the bond yield as the expected inflation rate. Bond yields are priced according to inflationary expectations and are good proxies for future inflation (Gürkaynak,

et al., 2006). If the weighted average funding rate is above this benchmark rate (higher spread), it reflects the degree of monetary tightening of the Central Bank in terms of interest rates. Note that we do not claim that the spread shows the monetary stance of the Bank but mimics its properties.



Sources: TCMB, Istanbul Stock Exchange (ISE)

**Figure 1:** 2-year government bond yield and weighted average cost of funding

Along with the interest rate, the other component of the MCI is the real exchange rate. We use an exchange rate basket that is the real effective exchange rate (REER). Since the effective exchange rate measures the value of the currency relative to the foreign currencies of all the trading partners, it is the true indicator for the real value of the domestic currency instead of only taking the exchange rate of the Turkish Lira against the US Dollar.

This study covers the period from February 2011 to December 2019. The reason for choosing this time interval is the data availability for the weighted average funding rate. Note that in most of 2011, the one-week repo rate is equal to the weighted average funding rate because the lower and upper bands of the interest rate corridor have not been used at these dates. We also did not prefer to include the date after 2019 because the Pandemic brought out an enormous shock on the macro-variables. Including this period in the model deteriorates the model's accuracy and causes misinterpretations of the coefficients and standard errors. To ensure the robustness of the results, we do not include the years after 2019, aligning with the objective of capturing the underlying relationships between the inflation rate, exchange rate, and interest rate in a more stable and discernible pre-pandemic context.

We construct the MCI as a weighted average of the spread and the change in the REER after determining the variables for the interest rate and exchange rate channels (see equation (1)). Accordingly, our aim is to estimate the  $W_{spread}$  and  $W_{REER}$  coefficients.

$$MCI = (spread) * W_{spread} + (\Delta REER) * W_{REER} \quad (1)$$

Where spread is the difference between the CBRT rate and the 2-year government bond yield,  $W_{spread}$  is the weight of the spread, REER is the real effective exchange rate, and  $W_{REER}$  is the weight of the REER. After determining the variables, the next step is to estimate the weights of these variables ( $W_{spread}$ ,  $W_{REER}$ ).

In the literature, there are three primary methods for estimating the weights: reduced-form aggregate demand equations, large-scale macro-econometric models, and vector autoregressive (VAR) models (Goodhart and Hofmann, 2001). Large-scale macro models are generally considered superior because they account for nearly all economic dynamics. However, due to limited data availability, applying this method in emerging economies like Türkiye can be challenging. In addition, structural models are exposed to the stage identification problem (Sims, 1980). The reduced-form model involves estimating the Phillips curve and the IS equation. The VAR methodology allows for an analysis of the interdependencies between monetary variables.

Sims (1980) advocates the use of VAR models because complex structural models often impose restrictions without rigorous econometric or statistical justification (such as treating certain variables as exogenous by default), which can result in misleading interpretations of the estimation outcomes. VAR models help avoid such misinterpretations. Moreover, VAR models simplify the analysis of the interrelationships between monetary variables like inflation, interest rates, and exchange rates, as they enable the simultaneous examination of multiple time series (Lütkepohl, 2005). In line with this, many studies employ the VAR methodology to understand the monetary transmission mechanism and construct monetary condition indexes (Berument, 2007; Kara et al., 2012; Juhro and Njindan Iyke, 2019; Memon and Jabeen, 2018; Nucu and Anton, 2019). Due to the mentioned reasons, we followed the VAR methodology in this study.

Using the VAR approach, we developed four equations for estimation, labelled as Equations 2, 3, 4, and 5, following the aggregate demand approach for estimating inflation (Lütkepohl, 2005). There are two primary methods for constructing an MCI using VAR: the aggregate demand approach and the price-based approach. In the aggregate demand approach, the output gap is considered a primary determinant of inflation. In contrast, the price-based approach excludes output from the model, which can lead to misinterpretations by omitting this critical variable in the price equation. Therefore, the aggregate demand approach is well-established in the literature, with notable studies by Freedman (1994), Ericsson et al. (1997), Peng and Leung (2005), and Goodhart and Hoffman (2001) supporting its validity.

$$cur_t = \delta_1 + \sum_{h=1}^n \theta_{1i} cur_{t-h} + \sum_{i=1}^n \alpha_{1i} \Delta cpi_{t-i} + \sum_{j=1}^n \beta_{1j} spread_{t-j} + \sum_{k=1}^n \gamma_{1k} \Delta reer_{t-k} + u_{1t} \quad (2)$$

$$\Delta cpi_t = \delta_2 + \sum_{h=1}^n \theta_{2i} cur_{t-h} + \sum_{i=1}^n \alpha_{2i} \Delta cpi_{t-i} + \sum_{j=1}^n \beta_{2j} spread_{t-j} + \sum_{k=1}^n \gamma_{2k} \Delta reer_{t-k} + u_{2t} \quad (3)$$

$$spread_t = \delta_3 + \sum_{h=1}^n \theta_{3i} cur_{t-h} + \sum_{i=1}^n \alpha_{3i} \Delta cpi_{t-i} + \sum_{j=1}^n \beta_{3j} spread_{t-j} + \sum_{k=1}^n \gamma_{3k} \Delta reer_{t-k} + u_{3t} \quad (4)$$

$$\Delta reer_t = \delta_4 + \sum_{h=1}^n \theta_{4i} cur_{t-h} + \sum_{i=1}^n \alpha_{4i} \Delta cpi_{t-i} + \sum_{j=1}^n \beta_{4j} spread_{t-j} + \sum_{k=1}^n \gamma_{4k} \Delta reer_{t-k} + u_{4t} \quad (5)$$

where  $\delta$  is constant,  $\theta, \alpha, \beta, \gamma$  are the coefficients, and  $u$  is the error term. The variables are ordered from the least reactive variable to the most reactive variable (Goodhart and Hofmann, 2001). The Cholesky ordering is as follows: CUR, CPI, spread (interest rate channel), and REER (exchange rate channel). The output is placed first because the variable reacts slowly to changes in other variables. Following the same rationale, we positioned the REER at the end of the equation because it responds immediately to changes in other variables. Table 1 provides all the data definitions and sources used in these equations.

**Table 1: Variables**

Variable	Definition	Source
CUR	Capacity utilisation ratio (seasonally adjusted)	CBRT
ΔCPI	Monthly change in the log of CPI (seasonally adjusted)	TurkStat
spread	Difference between the weighted average funding rate of the CBRT and the 2-year government bond yield	CBRT, Istanbul Stock Exchange
ΔREER	Monthly change in the log of REER	BIS

After calculating the weights of the variables in the MCI through the variance decomposition results of the VAR model, we test Granger causality of MCI to inflation. To examine the Granger causality between this tool and inflation, we set up two equations in a VAR framework (Lütkepohl, 2005). In this approach, MCI Granger causes ΔCPI, if lagged values of MCI are statistically significant beyond the information contained in the lagged values of ΔCPI itself. We also test the response of MCI to shocks coming from ΔCPI, which is reflected in Equation 7.

$$\Delta CPI_t = \alpha_1 + \sum_{i=1}^p \alpha_{1i} \Delta CPI_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{1i} MCI_{t-i} + \varepsilon_{1t} \quad (6)$$

$$MCI_t = \alpha_2 + \sum_{i=1}^p \alpha_{2i} \Delta CPI_{t-i} + \sum_{i=1}^n \beta_{2i} MCI_{t-i} + \varepsilon_{2t} \quad (7)$$

#### 4. Empirical Analysis

Before analysing the model, it is essential to check the stationarity of the variables. All variables must be stationary to construct a VAR model. Table 2 shows that all the variables are indeed stationary. CPI, and REER is stationary at the first difference (I(1)). CUR and spread is stationary at the level (I(0)). Note that the CPI and REER variables are in the logarithmic difference form.

**Table 2:** Unit root test statistics (with constant)

Variable	ADF test		Philips-Perron test	
	Level	Difference	Level	Difference
CUR	-2.70*	-13.87***	-2.61*	-13.71***
CPI	1.98	-4.76***	1.97	-7.64***
spread	-3.07**	-10.10***	-3.20**	-10.58***
REER	-0.73	-8.30***	-0.91	-7.94***

Note: Significance levels are indicated as follows: \*\*\* for 1%, \*\* for 5%, and \* for 10%.

The optimal number of lags, determined to be 2, is based on the information criteria, the results of which are displayed in Table 3. Subsequently, an autocorrelation test was conducted, as revealed in Table 4, affirming the absence of any serial correlation issues with the selected lag structure of 2. Additionally, the variance inflation factors (VIFs) for the estimated equations, provided in Table A.1 in the Appendix, indicate no multicollinearity concerns, as all VIFs are below the threshold of 10 (Gujarati, 2010, p. 362).

**Table 3:** Lag order selection criteria

Lag	LR	FPE	AIC	HQ	SC
0	NA	1.54e-11	-13.54	-13.50	-13.44
1	220.74	2.03e-12	-15.57	-15.36*	15.04*
2	31.17*	1.99e-12*	-15.93*	-15.21	-14.65
3	18.92	2.22e-12	-15.45	-14.94	-14.13

Note: \* shows the lag order selected by the criterion; FPE: Final prediction error; LR: Likelihood-ratio test; AIC: Akaike information criterion; HQ: Hannan-Quinn information criterion; SC: Schwarz information criterion.

**Table 4:** VAR residual serial correlation LM test results

The null hypothesis: no autocorrelation at lag h				
Lag	LRE stat	Prob.	Rao F-stat	Prob.
1	15.57	0.48	0.98	0.48
2	27.35	0.04	1.75	0.04
3	21.85	0.15	1.38	0.15

Following these tests, the investigation into the direction of causality between the variables is pursued through the examination of the impulse response graphs. First, we will try to investigate the causality between spread and CPI, which is the main aim of this study. As seen in Figure 2, there is a substantial response of CPI to an impulse coming from spread and it is negative. The response peaks at the third month and becomes statistically significant, as the confidence interval excludes the zero lines at the third period.

This result supports our claim about the role of the benchmark bond yield in the monetary conditions. The underlying economic intuition is that increasing the spread means that the CBRT funds the market above the bond yield, which is the tightening of monetary conditions. It may occur due to an increase in the CBRT funding rate or a decrease in the bond yield. After monetary conditions are tightened, market agents expect lower inflation rates in the future and shape

their pricing policies considering this situation, as seen in the impulse response of CPI to spread in the figure. That is, spread might affect CPI via the expectations channel.

Moreover, an increase in the spread indicates a higher cost of funding for the Turkish Lira compared to the bond rate, which is anticipated to lead to an appreciation of the currency. As seen in the last row of Figure 2, REER responses to a shock coming from spread in a positive direction (the domestic currency appreciates). Because of the currency appreciation, the cost of imported goods decreases, leading to a decline in the inflation rate ( $\Delta$  CPI). In this vein, it is claimed that spread might affect CPI by influencing the REER (exchange rate channel). In addition, the spread responds to the movements in the REER, which is seen in the impulse response of the spread to the REER. If REER decreases the domestic currency depreciates, then the spread reacts and goes up to defend the currency and provide the price stability.

The CPI exhibited a clear and significant negative response to shocks from the REER. When the domestic currency depreciates (or appreciates), the prices of imported goods become more expensive (or cheaper), which in turn affects the average price level of the consumer basket. This phenomenon is particularly relevant for Türkiye because of the substantial exchange rate pass-through effect observed (Karaoğlu and Demirel, 2021; Mihaljek and Klau, 2008).

The immediate reaction of the CPI to shifts in the REER can be attributed to Türkiye’s high dependency on energy imports, with energy prices adjusting rapidly in the market. Because Türkiye purchases energy using foreign currencies, any changes in exchange rates have an instantaneous effect on the cost of energy products, including natural gas, gasoline, and electricity. Furthermore, these energy products constitute a significant portion of the consumer price index basket, ensuring that fluctuations in exchange rates directly impact the overall price level.

Moreover, the persistence in prices can be seen from the figure of the response of CPI to a shock coming from itself. It is a pervasive phenomenon in the countries having a chronic inflation problem like Türkiye (Karaoğlu and Demirel, 2021). Today’s inflation is one of the best predictors for future inflation for the country. Çebi (2012) claims that past price movements and related inflationary expectations are the key factors determining the current inflation rate in the country, which is named as backward-looking behaviour.

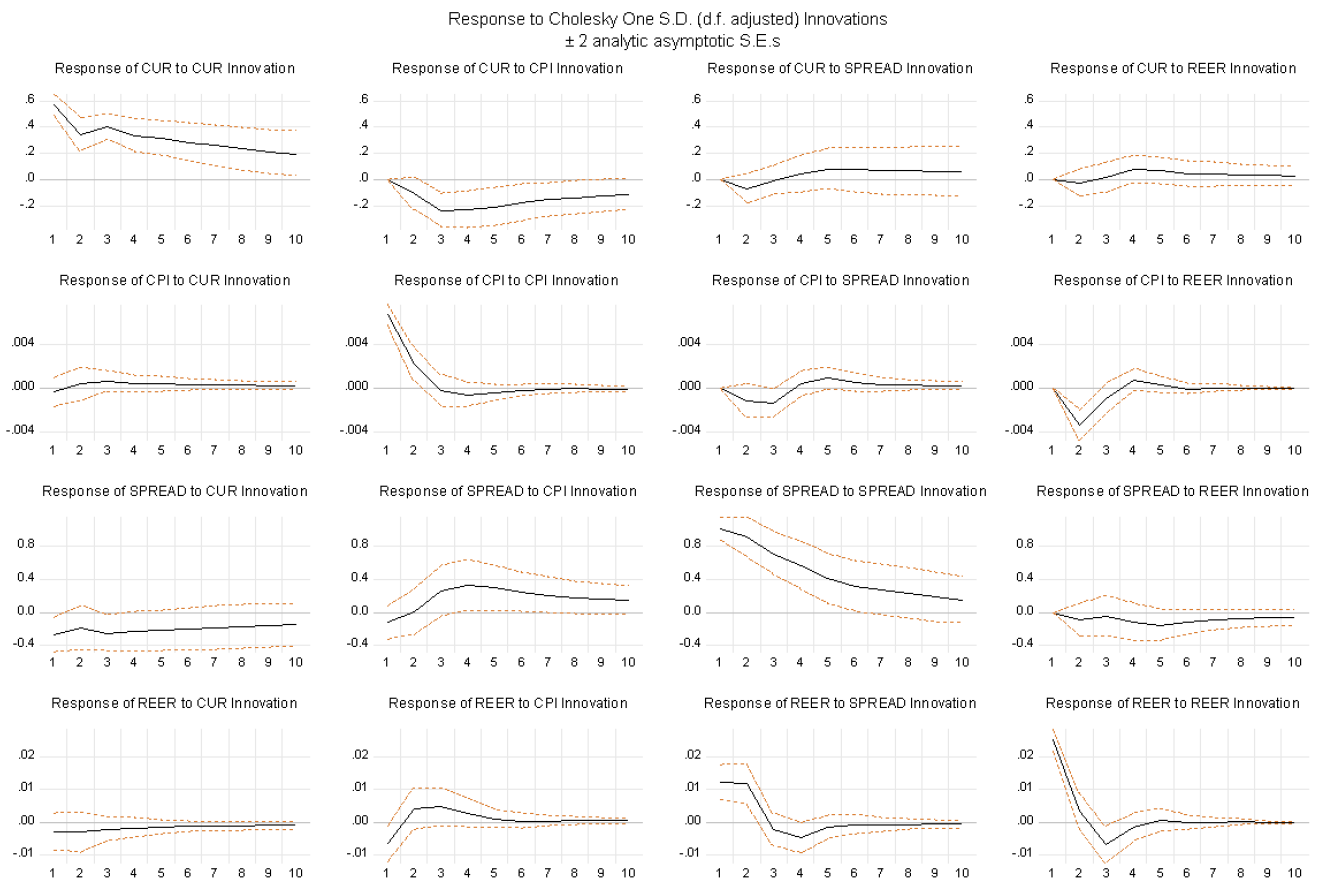
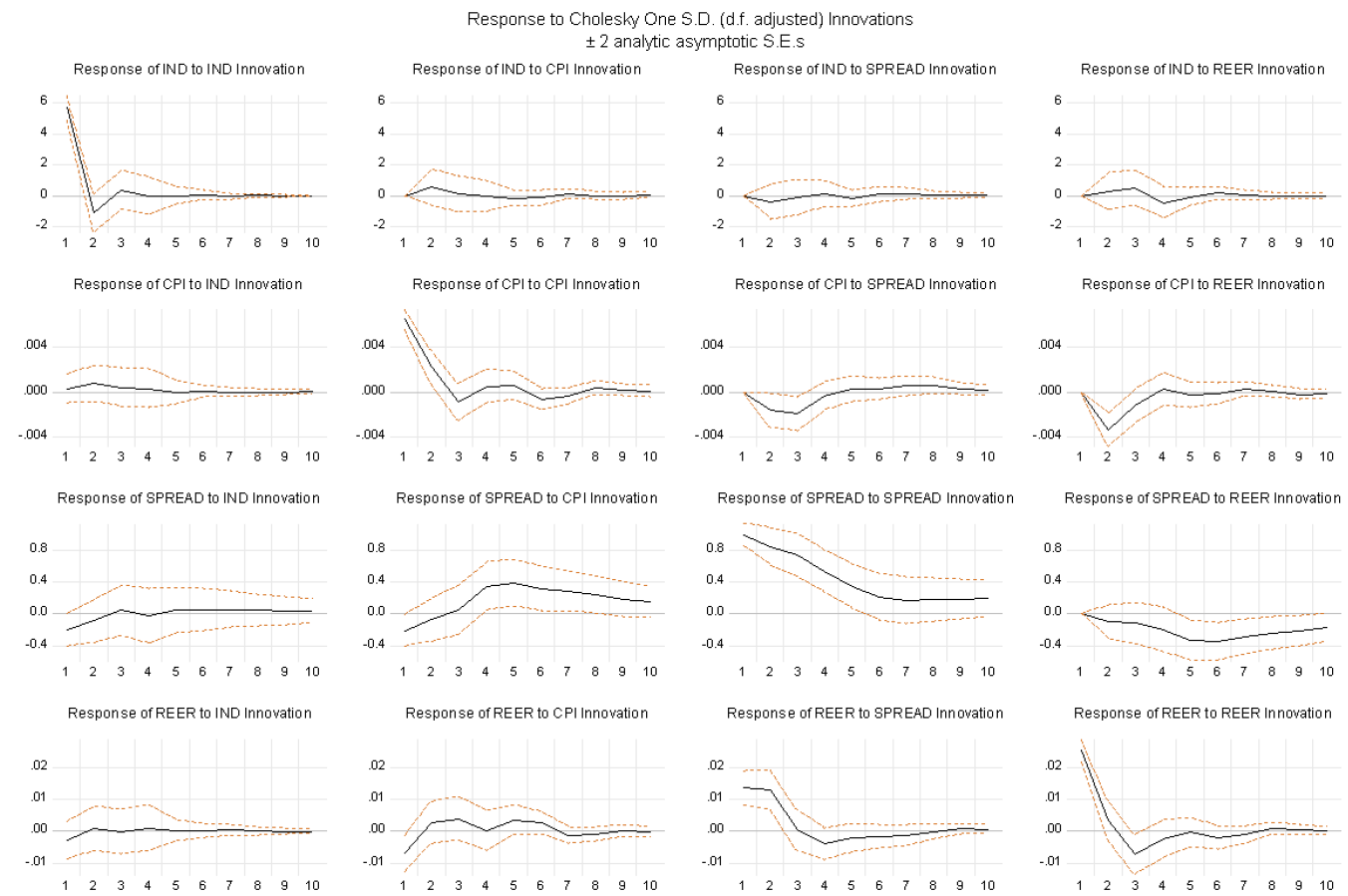


Figure 2: Impulse response graphs

On the other hand, we could not find any significant evidence that the output is an important determinant of inflation rates in Türkiye since the confidence interval for the impulse response of CPI to CUR includes the zero line. Our result is consistent with the findings of other studies on Türkiye by Brooks (2007), Eroglu (2018) and Karaoğlu and Demirel (2021). A potential explanation for this phenomenon lies in the inflationary characteristics of Türkiye’s economy. D’Amato and Garegnani (2009) argue that when trend inflation rises, the connection between the output gap and inflation tends to diminish, indicating that traditional economic relationships may not hold in such an environment. This argument is also verified by another model with industrial production (see Figure 3).

Another significant finding is the negative response of the capacity utilisation rate to inflationary pressures (see Figure 2). In an inflationary environment, the rise in prices often leads to heightened uncertainty among businesses and consumers. This uncertainty arises because businesses may delay or scale back production due to unpredictable costs and deteriorating demand conditions. As a result, companies may struggle to maintain optimal production levels, leading to the underutilisation of available resources.

As Figure 3 indicates, after replacing the capacity utilisation rate with industrial production (IND), the impulse responses of spread and REER remain significant, and the coefficients are still consistent with those in the base model. Furthermore, the causal relationship between spread and REER remains unchanged. The inclusion of this important macroeconomic variable does not alter our results, demonstrating the robustness of our findings. We also constructed the same model for different time periods, from January 2015 to December 2019, and the results remain consistent and significant (see Figure A.1 in the Appendix).

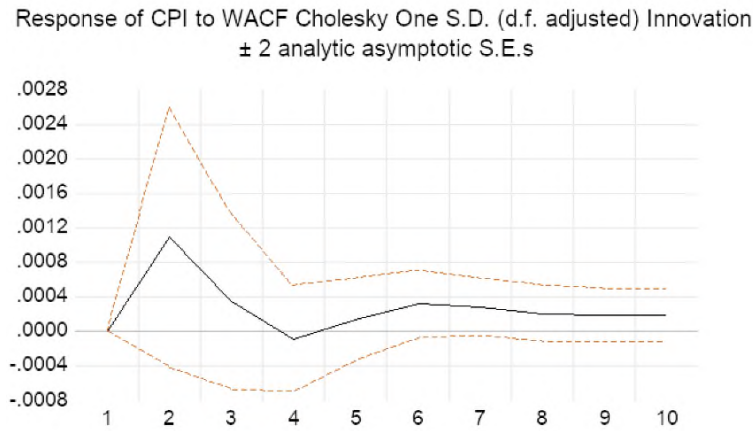


**Figure 3:** Impulse response graphs (industrial production)

Additionally, the impact of the weighted average cost of funding (WACF) on inflation is examined to reveal the potency of our newly invented variable-spread. The Cholesky order of the variables is as follows: CUR, CPI, WACF and REER. As shown in Figure 4, the response of the CPI to a shock from the funding rate is not significant across all time horizons, and the coefficient sign does not align with established economic theories and empirical findings. This is why we chose to use the spread variable instead of the funding rate directly. We argue that for market agents,



the relative level of the funding rate is more important than the level itself. Our results indicate the importance of the interaction of the CBRT rate with the bond yield.



**Figure 4:** Response of CPI to the weighted average cost of funding

One of the primary implications is that prices in Türkiye exhibit considerable stickiness, which means they do not quickly adjust to changes in the economy. Inflation is largely self-sustaining, driven in part by its own previous values. Additionally, there is a clear pass-through effect from exchange rate fluctuations to prices. However, these exchange rate movements are often triggered by changes in the CBRT funding rate, indicating that inflation is considerably sensitive to interest rate adjustments.

$$interestrate \rightarrow exchangerate \rightarrow inflation$$

The interconnected nature of the inflation dynamics in Türkiye necessitates a simultaneous equation methodology. A single-equation model, such as ordinary least squares (OLS) or auto regressive distributed lag (ARDL), would be insufficient to capture the complexity of these relationships. These models estimate the coefficient of the interest rate by directly regressing it on inflation, which fails to account for the broader interplay between inflation, exchange rates, and interest rates in the Turkish economy. As a result, they may not accurately capture the impact of interest rate changes on inflation.

#### 4.1. Construction of Türkiye's MCI

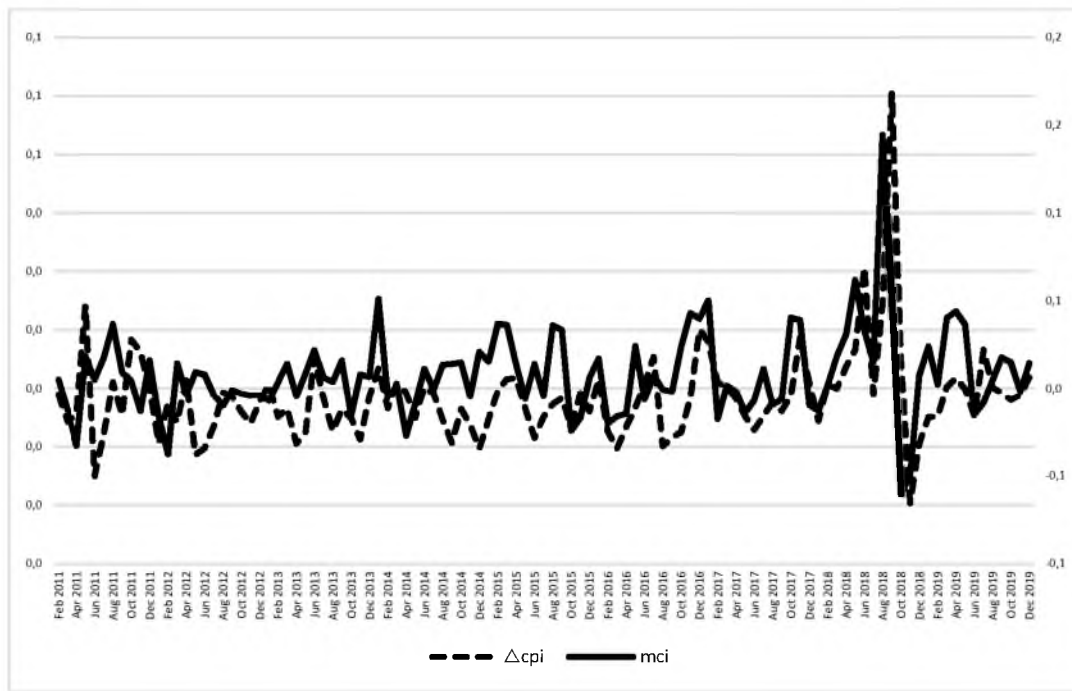
Based on the variance decomposition results in Table 6, we constructed Türkiye's MCI as a weighted average of the spread and REER. The first column shows the resistance in the inflation since 72.7 percent of the movements in CPI is explained by CPI itself. This is the expected result given that Türkiye has a chronic inflation problem and inflation persistency. The remaining 27.3% of the movements in CPI are explained by other variables: CUR, spread and REER. Spread explains 7.1% of the movements in CPI while it is 19.7% for REER. Since the total effect of spread and REER is 26.8 percent, we calculate the weight of spread as 0.264 (7.1%/26.8%) and REER as 0.736 (19.7%/26.8%) in Türkiye's MCI. Because Türkiye's economy is highly dependent on foreign goods and services, the exchange rate pass-through effect dominates the interest rate effect.

Upon calculating the MCI with weights derived from the variance decomposition results, an examination of its association with the inflation rate is conducted. Figure 5 visually elucidates the interplay between the Turkey's MCI and inflation, revealing a discernible negative relationship during the study period. To explore this relationship, we can look at the contemporaneous impact of the MCI on inflation during the third quarter of 2018. This specific instance was instigated by an exchange rate shock occurring in August 2018, where the Turkish lira underwent a rapid depreciation of 25% within two months due to considerably relaxed monetary conditions. This resulted in remarkable inflationary pressure. Subsequently, the CBRT responded decisively by implementing a substantial 475 basis points increase in the cost of funding in a singular instance. This proactive action led to an appreciation of the Turkish lira and, correspondingly, a reduction in inflationary pressures. The outlined sequence of events underscores the intricate

**Table 5:** Variance decomposition of CPI (in percent terms)

Period	CPI	spread	REER
[1,]	99,83	0,00	0,00
[2,]	78,82	2,63	18,40
[3,]	74,20	6,43	19,24
[4,]	73,41	6,36	19,79
[5,]	72,93	6,88	19,74
[6,]	72,79	7,00	19,73
[7,]	72,75	7,04	19,71
[8,]	72,71	7,09	19,70
[9,]	72,70	7,10	19,70
[10,]	72,69	7,11	19,70

dynamics between the MCI, exchange rate fluctuations, and inflation within the examined period. For the exchange rate shock and the reaction of the weighted average cost of funding, see also Figure 2.



**Figure 5:** Relationship between the MCI and inflation

Moreover, to understand the potency of our newly invented monetary conditions index is, we test the causality between the MCI and  $\Delta CPI$ , following the Granger causality methodology. The null hypothesis that “MCI does not Granger Cause  $\Delta CPI$ ” is rejected at the 1% significance level (see Table 7). Therefore, we can infer that MCI significantly affects price movements. Furthermore, the null hypothesis that “ $\Delta CPI$  does not Granger Cause MCI” is rejected at the 10% significance level, which indicates the responsiveness of MCI to prices. The response mainly comes from the central bank through the funding rate. As the inflation rate increases, the central bank reacts by increasing its policy rate to curb inflationary expectations. When we compare the two impacts, the causality running from the MCI to the price movements is more obvious than the other direction. It reflects the strong impact of monetary policy on inflation but the weak response of monetary policy to an inflationary pressure.

Having established the causality running from the MCI to price movements, it is assertable that bond rates exert an indirect influence on price fluctuations within the context of Türkiye. This inference is drawn from the intrinsic

**Table 6:** Granger causality between MCI and CPI

Sample: 2011M02 2019M12			
Lags: 2			
Null Hypothesis:	Obs	Chi-sq	Prob.
$\Delta$ CPI does not Granger Cause MCI	105	4.97	0.08
MCI does not Granger Cause $\Delta$ CPI		33.30	0.00

\*\*Denotes the rejection of the hypothesis at the 5% level.

\*\*\*Denotes the rejection of the hypothesis at the 1% level.

inclusion of the bond yield indicator within the MCI framework. To exemplify, a decrease in the benchmark bond yield while the policy rate is constant corresponds to a concomitant increase in the MCI, indicative of a tightening of monetary conditions. Consequently, this tightening, which implicitly occurs by a decrease in the bond yield, results in lower inflationary pressures. If market participants expect lower inflation in the future, their increased demand for bonds drives yields down. If the CBRT holds the funding rate unchanged, resisting market expectations, it signals a tight monetary stance.

Through this mechanism, a discernible linkage emerges between monetary conditions and inflation, particularly in relation to government borrowing dynamics. With an increase in the demand for borrowing, the supply of loanable funds in the market increases, consequently pushing bond yields upward. This implies the perception of a relatively lower funding rate for the central bank, thereby leading market agents to interpret this scenario as indicative of monetary easing. The outcome of such an environment is an inflationary pressure. Accordingly, to mitigate inflationary expectations, it becomes imperative for the central bank to exhibit a proactive stance by elevating its funding rate, taking into account market interest rates.

## 5. Concluding Remarks

As financial markets become more complex and deeply integrated into the economy, central banks are required to watch out for newly invented indicators in addition to the traditional ones while implementing their policies. In this vein, we invented a new monetary conditions index for Türkiye using a different interest rate variable named spread, which is the difference between the weighted average cost of funding and the 2-year government bond yield. Alongside the spread, we included the real effective exchange rate in our index to consider the pass-through effect in the monetary conditions.

It is found that our monetary conditions index Granger causes price changes and has a remarkable effect on inflation. Accordingly, we assert that the yields of government borrowing instruments might significantly affect price movements. The market interest rates may indirectly affect the monetary stance and alter the impact of the policy rate. Evaluating the policy rate alone does not give a clear sense about the position of monetary authority and a benchmark rate is necessary to assess whether the policy rate is tight or loose. In this respect, other interest rates, interbank, deposit or credit rates-might be employed as benchmark rates to measure the tightness of the policy rate, which presents an intriguing area for further research. Since we emphasise the role of fiscal factors on the monetary stance, this aspect remains beyond the scope of our study.

Our results further indicate that the spread responds to exchange rate movements and price changes, which is a reaction of the central bank to defend the currency and curb inflationary expectations. Also, the exchange rate movements significantly reacted to changes in the spread so that the inflation is significantly responsive to the movements in the spread. Based on these findings, as a policy implication, we suggest that the central bank policymakers monitor monetary conditions indexes, including several financial indicators, closely conducting monetary policy. Additionally, when designing fiscal policies, the impact of borrowing instruments on monetary conditions and prices should not be disregarded. The treasury department should be aware of its borrowing channel affecting the monetary stance in the economy.

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

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

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

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

Savaş KAPTAN 0000-0003-1401-6620

## REFERENCES

- Berument, H. (2007). Measuring policy for a small open economy: *Türkiye. Journal of Macroeconomics*, 29(2), 411-430.
- Brooks, P. K. (2007). The bank lending channel of monetary transmission: Does it work in Türkiye? (No. 7-272). International Monetary Fund.
- Curdia, V. and Woodford, M. (2010). Credit Spreads and monetary policy. *Journal of Money, Credit and Banking*, 42, 3-35.
- Çebi, C. (2012). The interaction between monetary and fiscal policies in Turkey: An estimated New Keynesian DSGE model. *Economic Modelling*, 29(4), 1258-1267.
- Debuque-Gonzales, M., and Gochoco-Bautista, M. S. (2017). Financial conditions indexes and monetary policy in Asia. *Asian Economic Papers*, 16(2), 83-117.
- D'Amato, L. and Garegnani, M. L. (2009). Studying the short-run dynamics of inflation: Estimating a hybrid new-keynesian Phillips Curve for Argentina (1993-2007) (No. 2009/40). Working Paper.
- Ericsson, N. R., Jansen, E. S., Kerbeshian, N. A., and Nymoen, R. (1997, November). Understanding a monetary conditions index. In November 1997 meeting of the Canadian Macroeconomic Study Group in Toronto.
- Eroglu, I. (2018). Inflation and the Determinants of Growth in Türkiye. *Journal of Economics, Management and Trade*, 1-12.
- Freedman, C. (1994). The Use of Indicators and of the Monetary Conditions Index in Canada. In Balino, T.J.T. and Cottarelli, C. (eds), *Frameworks for Monetary Stability: Policy Issues and Country Experiences*, 458-476, IMF, Washington, D.C.
- Goodhart, C., and Hofmann, B. (2001, March). Asset prices, financial conditions, and the transmission of monetary policy. In conference on Asset Prices, Exchange Rates, and Monetary Policy, Stanford University (pp. 2-3).
- Gujarati, D. N. (2010). *Essentials of Econometrics*. New York: McGraw-Hill. Fourth edition.
- Gürkaynak, R. S., Levin, A. T. and Swanson, E. T. (2006). Does inflation targeting anchor long-run inflation expectations? Evidence from long-term bond yields in the US, UK and Sweden. CEPR Discussion Paper No. 5808
- Hatzius, J., Hooper, P., Mishkin, F. S., Schoenholtz, K. L. and Watson, M. W. (2010). Financial conditions indexes: A fresh look after the financial crisis (No. w16150). National Bureau of Economic Research.
- Hyder, Z. and Khan, M. M. (2006). *Monetary conditions index for Pakistan*. Karachi: State Bank of Pakistan.
- Johansen, S. (1991), Estimation and hypothesis testing of cointegration vectors in Gaussian vector autoregressive models, *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 59(6) 1551–1580.
- Johansen, S. and Juselius, K. (1990), Maximum likelihood estimation and inference on cointegration with applications to the demand for money, *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 52(2), 69–210
- Juhro, S. M., and Njindan Iyke, B. (2019). Monetary policy and financial conditions in Indonesia. *Bulletin of Monetary Economics and Banking*, 21(3), 283-302.
- Kara, A. H., Ozlu, P. and Unalmis, D. (2012). Financial conditions indices for the Turkish economy (No. 1231). Research and Monetary Policy Department, Central Bank of the Republic of Türkiye.
- Karaoğlu, N., and Demirel, B. (2021). Asymmetric Exchange Rate Pass-Through into Inflation in Turkey: A NARDL Approach. *Fiscaoeconomia*, 5(3), 845-861.
- Kesriyeli, M., and Kocaker, I. I. (1999). Monetary conditions index: A monetary policy indicator for Türkiye. Central Bank of the Republic of Türkiye, Research Department.
- Lütkepohl, H. (2005). *A new introduction to multiple time series analysis*. Springer Science and Business Media.
- Memon, I. A., and Jabeen, H. (2018). Monetary condition index and its changing transmission on macro-economic variables. *Arab Economic and Business Journal*, 13(2), 111-124.
- Mihaljek, D. and Klau, M. (2008). Exchange rate pass-through in emerging market economies: what has changed and why? *BIS Papers*, 35, 103-130.
- Nucu, A. E. and Anton, S. G. (2018). Monetary Conditions Index: New Empirical Evidence from Central and Eastern European Countries. *Ekonomicky Casopis*, 66(2), 139-158.
- Peng, W. and Leung, F. (2005). A monetary conditions index for Mainland China. *Hong Kong Monetary Authority Quarterly Bulletin*, 6, 5-14.
- Qayyum, A. (2002). Monetary conditions index: A composite measure of monetary policy in Pakistan. *The Pakistan Development Review*, 551-566.
- Sims, C.A. (1980). Macroeconomics and reality. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, pp.1-48.
- Taylor, J. B. (1993). Discretion versus policy rules in practice. In Carnegie-Rochester conference series on public policy (Vol. 39, pp. 195-214).

North-Holland.

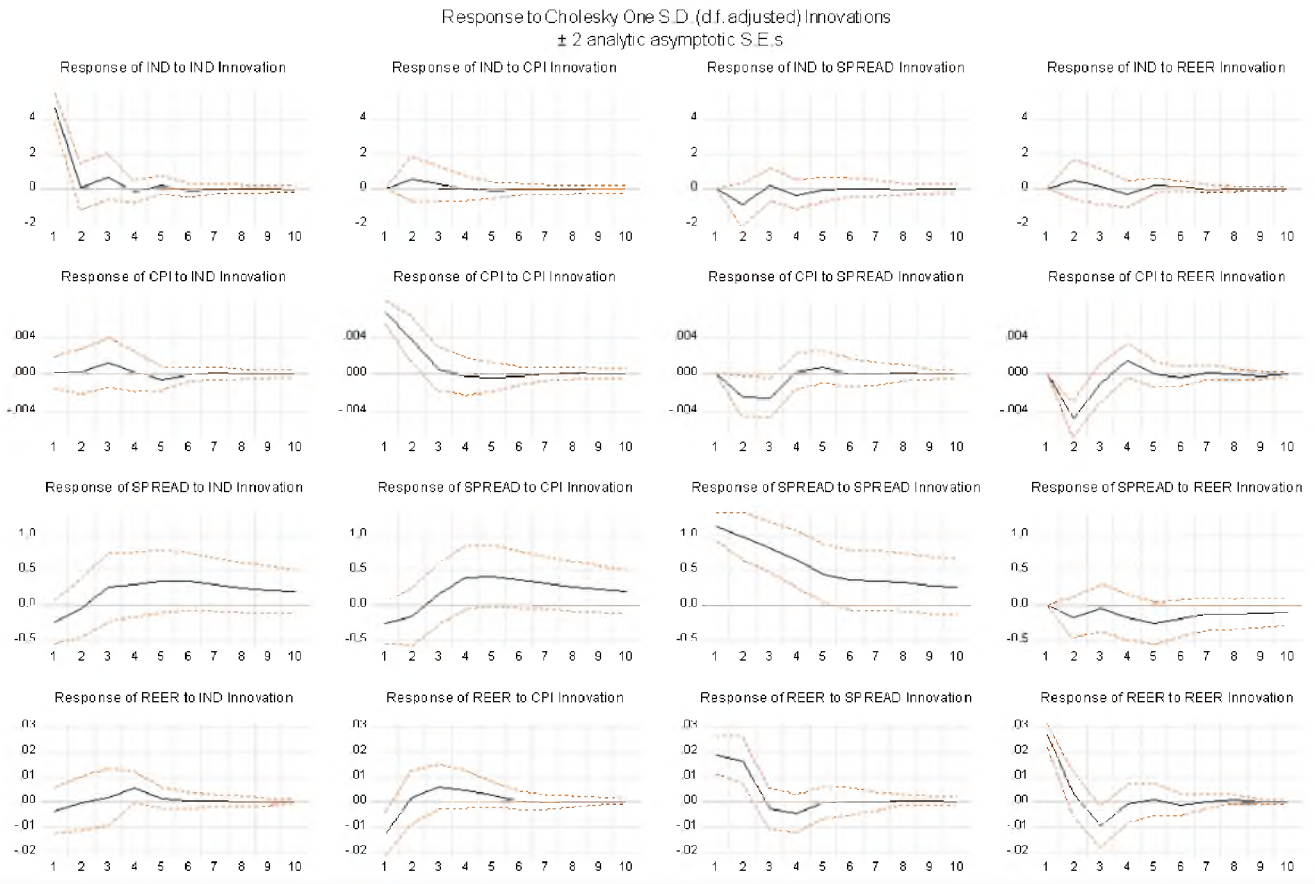
Us, V. (2004). Monetary transmission mechanism in Türkiye under the monetary conditions index: an alternative policy rule. *Applied Economics*, 36(9), 967-976.

Zhu, S., Kavanagh, E., and O'Sullivan, N. (2021). Inflation targeting and financial conditions: UK monetary policy during the great moderation and financial crisis. *Journal of Financial Stability*, 53, 100834.

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

Kaptan, S. (2024). Roles of the government bond yield and the exchange rate in the monetary conditions of Türkiye. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 50–63. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1555315>

**Appendix**



Appendix 1: Impulse response graphs (period from 2015-Jan to 2019-Dec)

Appendix 2: Granger causality between MCI and CPI

	Dependent Variable			
	CUR	$\Delta$ CPI	spread	$\Delta$ REER
CUR	-	1.36	1.01	1.46
$\Delta$ CPI	8.25	-	6.10	2.00
spread	1.79	1.80	-	2.43
$\Delta$ REER	6.54	1.48	6.11	-

## Türkiye’de Mali Sürdürülebilirliğin Analizi: NARDL Yöntemi

### Analysis of Fiscal Sustainability in Türkiye: NARDL Method

Ebru KARAŞ<sup>1</sup> 

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

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Ebru KARAŞ

E-posta/E-mail : ebru.cilli@usak.edu.tr

#### ÖZ

Sürdürülebilirlik, bir ekonomideki mevcut kaynakların gelecek nesillerin refahını göz önünde bulundurarak aşırı bir şekilde tahrip edilmeden kullanılmasıdır. Her alanda karşımıza çıkan bir kavram olan sürdürülebilirliğin maliye alanına yansımaları mali sürdürülebilirlik şeklinde olmuştur. Mali sürdürülebilirlik devletin ödeme gücüyle ilişkilendirilmekte ve bütçe açıkları ve kamu borç yükü gibi göstergeler üzerinden açıklanmaktadır. Çalışmada Doğrusal Olmayan Sınır Testi (NARDL) aracılığıyla 2000-2023 yılları arasında Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin var olup olmadığının tespiti amaçlanmaktadır. NARDL yöntemi modele dahil edilen değişkenlerin asimetrik etkilerini dikkate alan bir yöntemdir. Buna göre çalışmada oluşturulan iki ayrı modelle Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin olup olmadığı değişkenlerin pozitif negatif etkileri de göz önünde bulundurularak araştırılmıştır. Bulgular değerlendirildiğinde Türkiye’de incelenen dönemde mali sürdürülebilirliğin var olduğu, ancak oluşturulan her iki model de mali sürdürülebilirliğin derecesinin zayıf olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Uzun dönemde kamu harcamalarındaki azalma, kamu gelirlerini arttırırken, kamu borçlarındaki azalma, bütçe dengesini arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca mali sürdürülebilirliğin tespitinde kullanılan değişkenlerden kamu harcamalarında meydana gelen artış ve azalışların kamu gelirleri üzerinde asimetrik etkiye sahip oldukları sonucuna da ulaşılmıştır. Bu kapsamda var olan sürdürülebilirliğin, asimetrik etkileri de dikkate alınarak daha güçlü bir forma ulaştırılması, mali politikalarının istikrarı açısından oldukça önemlidir.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Kamu Borç Stoku, Bütçe Dengesi, NARDL Yöntemi

#### ABSTRACT

Sustainability is the use of existing resources in an economy without excessive destruction, considering the welfare of future generations. The reflection of sustainability, a concept that concerns every field in finance, has been in the form of fiscal sustainability. Fiscal sustainability is associated with the state’s ability to pay and is explained through budget deficits and public debt burden indicators. This study determines whether fiscal sustainability exists in Türkiye between 2000 and 2023 through the Nonlinear Bounds Test (NARDL). The NARDL method considers the asymmetric effects of the variables included in the model. Accordingly, fiscal sustainability in Türkiye was investigated using two separate models created in the study, considering the positive and negative effects of the variables. When the findings obtained were evaluated, it was concluded that there was fiscal sustainability in Türkiye in the period examined. However, the degree of fiscal sustainability was weak in both created models. It was concluded that decreased public expenditures increased public revenues in the long term while reducing public debts increased the budget balance. In addition, it has been concluded that the increases and decreases in public expenditures, among the variables used in determining fiscal sustainability, have asymmetric effects on public revenues. In this context, taking the existing sustainability into a stronger form by considering its asymmetric effects is crucial for the stability of fiscal policies.

**Keywords:** Public Expenditures, Public Revenues, Public Debt Stock, Budget Balance, NARDL Method

Başvuru / Submitted : 01.10.2024

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 01.11.2024

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 01.11.2024

Kabul / Accepted : 02.11.2024



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

## EXTENDED ABSTRACT

The stability of fiscal policies is of great importance in achieving macroeconomic targets. The stability of fiscal policies brings the concept of fiscal sustainability to the forefront. Sustainability is the use of existing resources in an economy without excessive destruction, considering the welfare of future generations. The notion of sustainability, which dates back to 1713, was first used in areas such as forestry and agriculture and emerged as a concept that includes the concern for protecting natural resources for the future. In the following period, sustainability became a concept applied in almost every field. This concept has become an area of interest, especially with respect to sustainable development, which was brought to the agenda in the Our Common Future Report published by the World Commission on Environment and Development in 1987. Sustainability has three separate dimensions: economic, social and environmental. In economic terms, sustainability provides the highest continuity of social welfare for an extended period, even an indefinite period. The concept of sustainability in the fiscal field has been reflected in fiscal sustainability. The main objectives of countries’ fiscal policies include increasing growth and development. However, especially in developing countries, fiscal policy can positively or negatively affect future generations depending on how public revenue is collected and spent. For such reasons, the concept of fiscal sustainability is gaining importance. Fiscal sustainability, which can be defined in many ways, often expresses the level at which a state’s fiscal policies are sustainable. Fiscal sustainability is closely related to the state’s solvency in a country. The state’s solvency is related to its budget deficits and debt burden. Accordingly, the state’s ability to finance public expenditures with public revenues and the sustainability of public debts are a country’s most important fiscal sustainability indicators. The existence of fiscal sustainability in a country can be investigated using two different methods. The first is the accounting approach, in which fiscal sustainability is analysed with economic indicators, as pioneered by Buiter (1985). This approach analyzes fiscal sustainability by considering a country’s economic indicators. The second is the budget constraint approach, in which fiscal sustainability is measured through econometric methods pioneered by Hamilton and Flavin (1986). The existence of fiscal sustainability is investigated using several econometric analyses, such as the unit root test or co-integration test. With these approaches, determining whether current policies are sustainable is essential for policymakers. Determining this later reveals that there are policies that need to be corrected.

The increase in the public debt burden in almost every country, along with the global economic crisis that emerged in 2008, has made the concept of fiscal sustainability gain importance. In addition, the importance given to fiscal discipline by international organisations has made countries must implement more stable fiscal policies. Countries have simultaneously implemented monetary and fiscal policies to reduce both the public debt burden and budget deficits. In Türkiye, a country with budget deficits and debt problems for many years, its relations with the IMF, the World Bank, and the EU membership process have brought the concept of fiscal sustainability to the forefront. In particular, the economic crises experienced in 2001 and 2008, the exchange rate crisis that started in 2018 and the COVID-19 outbreak in 2019 have caused the budget deficits to increase in Türkiye. The increase in budget deficits has also increased the need for borrowing. The sustainability of both budget deficits and debts has been negatively affected. In this context, the study determines fiscal sustainability in Türkiye between 2020 and 2023, and the NARDL method has been used. The study investigated the determination of fiscal sustainability based on the literature studies and two separate models. When the literature on fiscal sustainability was examined, it was observed that fiscal sustainability in a country was investigated through budget deficits or public debt stock. In the first model established based on these studies, public revenues were considered the dependent variable, public expenditures were the independent variable, and fiscal sustainability was investigated based on budget deficits. In the second model, the budget balance was considered the dependent variable, public debt stock was the independent variable, and fiscal sustainability was investigated based on the debt burden. The NARDL method used in the study considers the asymmetric effects of the variables. Asymmetric information that may arise in the market affect the public revenues and expenditures. In addition, this method allows fiscal sustainability in Türkiye to be investigated by considering the negative and positive effects of the variables. Thus, the negative and positive impact of the independent variables on the dependent variable can also be evaluated separately. In addition, the NARDL method also allows the measurement of the co-integration relationship between stationary variables at different levels. Due to such advantages, this method was preferred in the study, and it is expected that the study will differ from the studies in the literature and contribute to the relevant field.

In the study, whether there is a co-integration relationship between the variables between the years 2000-2023 was investigated with the NARDL co-integration test. The co-integration relationship between the variables is interpreted as the existence of fiscal sustainability. The values of the coefficients of the variables show the degree of fiscal sustainability. However, in time series analyses, it is important to test the stationarity of the variables before applying the co-integration analysis. The stationarity of the variables is tested with unit root tests. Through these tests, it is determined whether the time series are stationary or not or whether they are stationary at the level of their differences.



In models with non-stationary series, the residuals are not stationary unless the variables are co-integrated. Classical estimation methods give errors in this case, and a spurious regression problem occurs. The stationarity of the variables in the study was determined with ADF and PP unit root tests. Accordingly, it was concluded that public expenditures and the public debt stock series are stationary at their level values. Still, public revenues and budget balance are stationary by taking their first-degree differences. After determining the stationarity of the variables, the models were passed to the estimation phase, and the most appropriate lag period was automatically determined according to the Schwarz information criteria. Because of the NARDL co-integration test, it was determined that there was a co-integration relationship in both models. Therefore, it was found that Türkiye had fiscal sustainability for the period examined in both models. However, when the coefficients of the independent variables in both models were examined, it was seen that fiscal sustainability was weak for Türkiye in the period studied. Because the coefficients of the independent variables are between 0 and 1. When the NARDL long-term estimation results were discussed, negative decreases in public expenditures increased public revenues, while decreases in public debt stock increased the budget balance. No statistically significant effect of positive changes in public spending on public revenues was found. Similarly, no statistically significant impact of positive changes in the public debt stock on the budget balance was found. In addition, when the asymmetric effects of the variables in the short and long term were determined, it was found that increases or decreases in public expenditures in the short and long term had asymmetric effects on public revenues in model 1. In Model 2, it was determined that the public debt stock has a symmetric impact on the primary balance in both the short and long term. Finally, several model accuracy tests were applied to test the validity of the models. According to the results of these tests, it was concluded that there was no autocorrelation, heteroscedasticity, or model construction error in the models. In addition, it was determined that the coefficients obtained in the models with the CUSUM and CUSUMQ tests were stable, and the interpretations made based on these coefficients were meaningful.

Based on the results obtained in the study, it is seen that Türkiye has fiscal sustainability in terms of both models, but it is realised at a weak level. However, it has been determined that asymmetric effects regarding budget deficits are effective on fiscal sustainability. Reducing budget deficits in Türkiye, making public expenditures effective and efficient, and collecting public revenues in a timely and complete manner are important. The borrowing requirement is expected to decrease if budget expenditures are met budget revenues. Thus, the level of sustainability in Türkiye can also be increased. In this context, it is expected that public debts will be sustainable in budget deficits where fiscal policies that also consider asymmetric effects are implemented. Because asymmetric information is a market failure, taking these effects into account when implementing the necessary policy implementations ensures that the expected impact of the policies is more realistic. In addition, the implementation of medium-term plans and programmes that are useful in ensuring the stability of fiscal policies in a way that will reach their targets can also be effective in ensuring fiscal sustainability. If fiscal sustainability exists, the state can provide social needs effectively and efficiently today and in the future with existing resources and maximise social welfare. At the same time, disciplining fiscal policies by ensuring fiscal sustainability is important in facilitating the implementation of monetary policies to achieve the expected targets. Undoubtedly, the findings are important for policymakers to determine and implement appropriate policies.

## 1. Giriş

Devlet var olduğu günden bugüne temel fonksiyonlarını yerine getirebilmek adına sahip olduğu kaynaklar ile toplum ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmaktadır. İnsan ve toplum ihtiyaçlarının sınırsız, kaynakların ise kıt olduğu varsayılan bir ekonomik sistemde önemli olan bu kaynakların sürdürülebilir kullanımınıdır. Bu kapsamda karşımıza çıkan sürdürülebilirlik kavramı hemen hemen tüm bilim alanlarını kapsayan nitelikte bir kavramdır. Sürdürülebilirliğin sözlük tanımları “sürdürmek”, “desteklemek”, “kalıcı olmak” veya benzeri anlamlara sahiptir (Sakalasooriya, 2021, s. 398). Kökeni 1713’lü yıllara kadar uzanan sürdürülebilirlik kavramı ilk olarak ormancılık, tarım gibi alanlarda kullanılmış olup, doğal kaynakların gelecek için korunma kaygısını içinde barındıran bir kavram olarak karşımıza çıkmıştır (Kuhlman ve Farrington, 2010, s. 3437). Devamında sürdürülebilirlik kıt kaynak sorununa odaklanan ekonomi bilimi içinde önemli bir çalışma konusu haline gelmiştir (Kuhlman ve Farrington, 2010, s. 3437). Çevresel, sosyal ve ekonomik olmak üzere üç boyutu olan sürdürülebilirlik (Rosen, 2018, s. 3), ekonomik anlamda uzun, hatta belirsiz bir süre boyunca refahın sürdürülmesi ve maksimize edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Kuhlman ve Farrington, 2010, s. 3441; Harris, 2003, s. 2).

Sürdürülebilirlik, 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından yayınlanan Ortak Geleceğimiz veya Bruntland Raporu’nda gündeme gelen sürdürülebilir kalkınma kavramı ile daha fazla ilgi çeken bir alan olmuştur (Sakalasooriya, 2021, s. 398). Raporda sürdürülebilir kalkınma ile sonraki nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılamak üzere yeteneğinden ödün vermeden bugünün ihtiyaçlarının karşılanması olarak tanımlanmıştır (Carvalho, 2001, s. 62;

Munier, 2005, s. 10). Bu kavramın maliye alanına yansımaları mali sürdürülebilirlik şeklinde olmuştur. Ülkeler maliye politikaları kapsamında büyüme ve kalkınmayı arttırabilmektedir. Bununla birlikte özellikle gelişmekte olan ülkelerde maliye politikası, kamu gelirinin nasıl toplandığı ve harcandığına bağlı olarak gelecek nesilleri olumlu veya olumsuz etkileyebilmektedir (Hussain ve ark., 2021, s. 1). Bu nedenle günümüzde mali sürdürülebilirlik önemli bir kavram olarak ön plana çıkmıştır. Birçok anlamda tanımlanabilen mali sürdürülebilirlik kavramı çoğu zaman bir devletin mali politikalarının ne düzeyde sürdürülebilir olduğunu ifade etmekle birlikte farklı şekillerde de tanımlanabilmektedir. Buna göre mali sürdürülebilirliğin bir anlamı, hükümetin borç yükümlülüklerini sonsuza dek yerine getirme yeteneği olan ödeme gücüyle ilgilidir. Bu kapsamda mali sürdürülebilirlik ülkelerin borçlarını ödeme yeteneği veya borç ödeme gücü ile ilişkilendirilebilmektedir. Mali politikalar borcun geri ödenmesine engel oluyorsa, bu politikalar sürdürülemez kabul edilmektedir (Emirkadı, 2017, s. 43). Mali sürdürülebilirliğin bir diğer anlamı, hükümetin mevcut politikalarını sürdürürken ödeme gücünü koruyabilme yeteneğiyle ilgilidir (Burnside, 2004, s. 1). Bu nedenle mali sürdürülebilirlik çoğu zaman kamu borç stoku ve bütçe açıkları üzerinden değerlendirilen bir kavram olup, literatürde borç yükü ve bütçe dengesi gibi kavramlar üzerinden açıklanmaktadır (Geithner, 2002, s. 12).

Borç yükünden hareketle yapılan tanımlamalarda mali sürdürülebilirlik, mali politikalarının gelecek dönemdeki etkilerini ve devlet borç ödemelerini olumsuz etkilemeden mali politikalarının sürdürülebilirliğini ifade etmektedir (Al, 2019, s. 70). Mali sürdürülebilirliğin tanımı bütçe dengesi üzerinden yapıldığı takdirde ise bir devletin harcamalarını transferler, borçlanmaya ihtiyaç duymadan kendi gelirleriyle sağlaması sürdürülebilirliğin olduğunu göstermektedir. Bu tanımlamada mali sürdürülebilirliğin üç temel göstergesi devletin gelir seviyesi, harcama seviye ve bu ikisi arasında ortaya çıkan farktır. Buradan hareketle mali sürdürülebilirliğin göstergesi bu bütçe açıklarının boyutu ve yıllar itibarıyla gelişimidir. Bu tanım mali sürdürülebilirliğin en genel ve açık tanımıdır (Slack ve Bird, 2004, s. 4). Nitekim teori ve uygulamada bazı zamanlarda mali sürdürülebilirlik yerine bütçe açıklarının sürdürülebilirliği kavramı da kullanılabilir. Ancak bütçe açıklarının sürdürülebilirliğini sadece borçlar değil aynı zamanda reel büyüme oranı, para arzı ve enflasyon gibi ekonomik unsurlarda etkili olabilmektedir. Bu nedenle borçların sürdürülebilirliği, bütçe açıklarının sürdürülebilirliği için gerekli bir koşul iken bütçe açıklarının sürdürülebilirliği ise mali sürdürülebilirlik için önemli bir koşuldur. Dolayısıyla mali sürdürülebilirliği bütçe açıkları ve borçların sürdürülebilirliğini içeren geniş bir kavram olarak ele almak mümkündür (Şen, ve ark., 2010, s. 104). Özetle mali sürdürülebilirlik uygulanan mali politikaların, borç yükünün milli gelire oranında veya vergi yükünde artışa neden olmadan, kamu giderlerinde herhangi bir kesintiye ve monetizasyona sebep olmadan sonraki zamanlarda da uygulanabilir olmasını ifade etmektedir (Blanchard, 1990, s. 6). Mevcut politikaların sürdürülebilir olup olmadığını belirlemek, politika yapıcılar açısından oldukça önemlidir. Nitekim bunun tespiti sonra düzeltilmeye ihtiyacı olan politikaların söz konusu olduğu ortaya çıkmaktadır (Crove ve Juan-Ramon, 2003, s. 3).

Özellikle 2008 krizi sonrasında neredeyse tüm ülkelerde meydana gelen kamu borç stokundaki artış mali sürdürülebilirlik konusuna olan ilgiyi daha da arttırmıştır (Emirkadı, 2017, s. 43). Bununla birlikte son yıllarda ülkelerin bütçe açıklarının artması ve Covid-19 salgını sonrası ortaya çıkan kısıtlamalar sonucunda kamu hesaplarının sürdürülebilirliği, kamu politikaları kapsamında önemli bir konu haline gelmiştir. Bu kapsamda uluslararası kurum ve kuruluşlar da mali disiplinin sağlanmasına önem vermiştir. Bilindiği üzere Avrupa Birliği (AB) Maastricht Kriterleri kapsamında mali sürdürülebilirliğin sağlanması amacıyla, kamu borcunun GSYİH’nın %60’ından az olmasını ve mali dengenin GSYİH’nın %-3’ünden az olmamasını şart koşmaktadır (Afonso ve Coelho, 2024, s. 1). Bununla birlikte Uluslararası Para Fonu (IMF), stand-by anlaşması imzalayacağı ülkelere mali disiplinin sağlanmasını bir ön koşul olarak ileri sürmektedir (Al, 2019, s. 68).

Uzun yıllar boyunca bütçe açığı ve borç sorunu yaşayan bir ülke olan Türkiye’de gerek IMF ve Dünya Bankasıyla olan ilişkisi gerekse AB’ne üyelik süreci mali sürdürülebilirlik kavramının ön plana çıkmasına neden olmuştur (Şen, ve ark., 2010, s. 104). 1980’li yıllarda Türkiye’de bütçe açıklarının arttığı ve bu açıkların Merkez Bankası aracılığıyla finanse edildiği ve bu nedenle enflasyon artışının yaşandığı dönemlerdir. Bu süreçte ortaya çıkan fiyat istikrarsızlıklarının yanında 1990’lı yıllarda gerçekleşen finansal istikrarsızlıklarda ilerleyen dönemlerde ekonomik ve finansal krizlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu kapsamda 1999 yılında Türkiye’nin IMF ile yapmış olduğu stand-by anlaşmasından hareketle mali disiplinin sağlanması adına orta vadeli program uygulamasına başlamıştır. Ayrıca AB’ye uyum sürecinde Maastricht kriterlerinin sağlanmaya yönelik çalışmalar yapılmıştır (Al, 2019, s. 68). Bu nedenle Türkiye’de 2001 yılında kamu finansman dengesini güçlendirmek adına Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı hazırlanmış ve uygulanmaya başlanmıştır (Züngün, 2008, s. 236). Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı’nın nihai amacı mali disiplinin, ekonomik büyüme ve istikrarın sağlanmasıdır (Dağ, 2018, s. 50). 2008 krizine kadar uygulanan politikalar bu kriz sonrasında terk edilmiş ve genişletici maliye ve para politikaları uygulamaya konulmuştur. Bu durum Türkiye’de bütçe açığının önceki yıllara göre artmasına neden olmuştur (Uslu, 2020, s. 463). Son dönemlerde başta 2019 yılındaki Covid 19 salgını ve yaşanan kur krizi gibi olaylar Türkiye’de bütçe açıklarının artmasında neden

olmuştur. Yıllar itibariyle Türkiye’de meydana gelen bu bütçe açıkları mali sürdürülebilirliğin sağlanmasında en önemli engeldir. Buradan hareketle çalışmada Türkiye’de yıllar itibariyle mali sürdürülebilirliğin NARDL yöntemiyle tespiti amaçlanmıştır. Çalışmada geleneksel eşbütünleşme yöntemlerinin yanı sıra asimetrik etkileri de analize dahil eden NARDL yönteminden faydalanılmıştır. NARDL yöntemi sayesinde mali sürdürülebilirliğin sağlanmasında etkili olan değişkenlerin pozitif ve negatif etkileri de dikkate alınmıştır. Bu haliyle çalışmanın ilgili literatürde yer alan çalışmalardan farklılaşarak alana katkı sağlanması beklenmektedir.

Çalışmada ilk olarak mali sürdürülebilirliğe ilişkin teorik devamında ise ampirik literatüre yer verilmiştir. Sonrasında çalışmanın amacından hareketle oluşturulan modeller ve metodolojinin yer aldığı yöntem kısmından bahsedilmiştir. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgulara ve bunların yorumlarına değinildikten sonra sonuç kısmında genel bir değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir.

## 2. Literatür İncelemesi

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde özellikle 1980’li yıllar sonrasında ortaya çıkan bütçe açıkları ve borç stokundaki artışlar mali sürdürülebilirliğin sağlanıp sağlanmadığı noktasında pek çok çalışmanın konusunu oluşturmuştur. Mali sürdürülebilirliğin tespitine yönelik yapılan çalışmaları iki gruba ayırmak mümkündür. Bunlardan ilki Buiter (1985) öncülüğünde yapılan ekonomik göstergelerle mali sürdürülebilirliğin analizi, ikincisi ise Hamilton ve Flavin (1986) öncülüğünde yapılan ekonometrik yöntemler aracılığıyla ölçülmesidir. Bu yaklaşımlardan ilki muhasebe yaklaşımı olarak, ikincisi ise bütçe kısıtı yaklaşımı olarak ifade edilmektedir (Şen, ve ark., 2010, s. 105). Çalışmada bütçe kısıtı yaklaşımı benimsenerek bu kapsamda yapılan bazı çalışmaların yer aldığı literatüre aşağıda yer verilmektedir.

Mali sürdürülebilirliğe yönelik yapılan çalışmalar incelendiğinde bu çalışmaların bazıları ülke grupları, bazıları ise tek bir ülke özelinde gerçekleştirilmiştir. Ülke grupları bazında yapılan bazı çalışmalar ve bunların ulaştığı sonuçlar şu şekilde özetlemek mümkündür. Bravo and Silvestre (2002), 11 AB üyesi ülkede 1960-2000 yılları arasında kamu harcamaları ve kamu gelirleri arasındaki eşbütünleşik ilişkiden hareketle sürdürülebilirliği araştırmıştır. Elde edilen sonuçlar Avusturya, Fransa, Almanya, Hollanda ve Birleşik Krallık’ta kamu maliyesinin sürdürülebilir olduğunu göstermiştir. Prohl ve Schneider (2006) çalışmasında 15 AB üyesi ülkede 1970-2004 yılları arasında mali sürdürülebilirliğin tespiti birincil bütçe açığı ve kamu borç stokundan hareketle yapılmaya çalışılmıştır. Eşbütünleşme analizi sonucunda ilgili dönemde mali sürdürülebilirliğin olduğu bulunmuştur. Afonso ve Jalles (2015) çalışmasında 18 OECD ülkesinde panel eşbütünleşme testleri aracılığıyla kamu maliyesinin sürdürülebilirliğini test etmiştir. Elde edilen bulgular doğrultusunda ilgili dönemde ele alınan OECD ülkelerinde mali sürdürülebilirliğin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. İlgün (2016) tarafından yapılan çalışmada 18 OECD ülkesinde 1980-2012 yılları arasında mali sürdürülebilirliğin analizi eşbütünleşme testleri aracılığıyla yapılmıştır. İlgili dönemde ele alınan ülkelerde zayıf mali sürdürülebilirliğin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Brady and Magazzino (2018), 1980-2015 yılları arasında 28 Avrupa Birliği ülkesinde maliye politikasının sürdürülebilirliğini değerlendirmiştir. Kamu harcamaları ve gelirleri ile bütçe dengesi ve kamu borcu/GSYİH oranı arasında bir panel eşbütünleşme ilişkisi olduğunu gösteren kanıtlar bulunmuştur. Magazzino ve ark. (2019), G-7 ülkelerinde 1980-2015 yılları için maliye politikalarının sürdürülebilirliğinin panel eşbütünleşme testiyle araştırmıştır. Buna göre ilgili dönemde G-7 ülkelerinde maliye politikalarının sürdürülebilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kardeş (2022) tarafından yapılan çalışmada 27 AB üyesi ülkede panel regresyon analizi aracılığıyla 2000-2020 döneminde mali sürdürülebilirliğin varlığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan analizler sonucunda AB ülkelerinde kamu harcamaları ve gelirleri arasındaki ilişki açısından mali sürdürülebilirliğin zayıf olduğuna, borç yükü açısından ise mali sürdürülebilirliğin olmadığına ulaşılmıştır. Afonso ve Coelho (2024) 1995-2020 yılları arasında 19 Euro Bölgesi ülkesinde kamu maliyesinin sürdürülebilirliği ve belirleyicileri panel eşbütünleşme analizi yardımıyla incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar kapsamında uzun dönemli istikrarlı bir eşbütünleşik ilişkinin varlığı dolayısıyla mali sürdürülebilirliğin olduğu tespit edilmiştir. Saadaouia ve ark. 2024 tarafından yapılan çalışmada 1870-2017 yılları arasında İngiltere, İsveç, ABD, Kanada, İtalya ve Portekiz olmak üzere altı sanayi ülkesinde mali sürdürülebilirliğin olup olmadığı araştırılmıştır. İngiltere, İsveç ve ABD’de uzun dönemde kamu borçlarının sürdürülebilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ülke özelinde bakıldığında bu alanda yer alan çalışmaların başında Hamilton ve Flavin (1986) tarafından yapılan çalışma gelmektedir. Hamilton ve Flavin (1986), 1962-1984 yılları arasında ABD’de borç stokunun bütçe kısıtıyla uyumlu olup olmadığını araştırmaktadır. Elde edilen bulgularda zayıf bir sürdürülebilirliğin olduğu tespit edilmiştir. Koo (2002) Kore’de 1970-1999 yılları arasında mali politikaların sürdürülebilir olup olmadığını araştırmıştır. İlgili dönemde Kore’de mali politikaların sürdürülebilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Jha ve Sharma (2004) iki farklı dönemde (1872-1921 ve 1950-1997) Hindistan’da yapısal kırılmalı eşbütünleşme testleri aracılığıyla mali sürdürülebilirliği analiz etmiştir. Elde edilen sonuçlarda Hindistan’da kamu borç stokunun sürdürülebilir olmadığına ulaşılmıştır. Philip

ve ark. (2004) 1947-2002 yılları arasında ABD’de maliye politikasının uzun vadeli sürdürülebilirliği birim kök testleri aracılığıyla analiz edilmiştir. Buna göre ilgili dönemde ABD’de mali sürdürülebilirliğin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye özelinde ele alınan çalışmaların bazılarını ve bunların sonuçlarını da şu şekilde özetlemek mümkündür. Göktan (2008) tarafından yapılan çalışmada 1999-2006 yılları arasında Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin varlığı araştırılmıştır. Ulaşılan bulgular doğrultusunda ele alınan dönemde borçların sürdürülebilirliğinin zayıf olduğu sonucuna varılmıştır. Ceylan (2010) tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin olup olmadığı 1975-2008 yılları esas alınarak test etmiştir. Elde edilen bulgularda ilgili dönemde mali sürdürülebilirliğin olduğu tespit edilmiştir. Şen ve ark. (2010) Türkiye’de 1975-2007 yılları arasında eşbütünleşme ve regresyon analizleri aracılığıyla mali sürdürülebilirliğin olup olmadığı araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlar doğrultusunda Türkiye’de incelenen dönemde mali sürdürülebilirliğin olmadığı tespit edilmiştir. Hepsağ (2011), 1990-2008 döneminde Türkiye’de yapısal kırılmalı birim kök testlerini kullanarak borçların sürdürülebilirliğini araştırmıştır. Bu kapsamda Türkiye’de mali politikaların sürdürülebilirlik durumlarının periyodik davranışlar sergilediğini ve bu davranışlar altında sürdürülebilirliğin sağlanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Emrikadı (2017), 2004-2015 döneminde Türkiye ekonomisinde maliye ve bütçe politikalarının mali sürdürülebilirlik açısından eşbütünleşme analizi aracılığıyla test etmiştir. Elde edilen bulgular doğrultusunda ele alınan dönemde mali sürdürülebilirliğin olduğu fakat sürdürülebilirliğin derecesinin zayıf olduğuna ulaşılmıştır. Al (2019), 1980-2018 yılları arasında Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin sağlanıp sağlanmadığını eş bütünleşme testleri aracılığıyla araştırmaktadır. Engle-Granger eşbütünleşme testi sonuçlarına göre kamu gelirleri ve harcamaları arasında eşbütünleşik ilişki bulunmamış olup, bu sonuç mali sürdürülebilirliğin olmadığını göstermektedir. Diğer taraftan yapılan Granger-Yoon saklı eşbütünleşme testi sonuçlarına göre pozitif bileşenler arasında zayıf düzeyde mali sürdürülebilirliğin olduğu tespit edilmiştir. Oğul (2022), Türkiye ekonomisinde 1980-2020 döneminde mali sistemin sürdürülebilirliği araştırılmıştır. Bu kapsamda Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin kısa dönemde zayıf iken uzun dönemde güçlü düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Akıncı (2023), Türkiye’de 2006-2021 döneminde Bootstrap Fourier ARDL eşbütünleşme yöntemiyle mali sürdürülebilirliğin olup olmadığını araştırmıştır. Türkiye’de ilgili dönemde zayıf düzeyde mali sürdürülebilirliğin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Literatürde yer alan çalışmalar mali sürdürülebilirlik açısından farklı sonuçlara ulaşmıştır. Burada kullanılan yöntem, ele alınan zaman ve örneklem çalışmaların farklı sonuçlara ulaşmasındaki en temel etkidir. İncelenen literatüre bakıldığında mali sürdürülebilirliğin birim kök testleri ve eşbütünleşme testleri aracılığıyla tespit edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Tarafımızca yapılan çalışmada kullanılan NARDL eşbütünleşme testi asimetrik etkileri dikkate almaktadır. Siyasi karar alma sürecinde belirlenen kamu gelirleri ve kamu harcamaları gibi mali olaylar içerisinde asimetrik bilgiyi barındırabilmektedir. Bu nedenle mali sürdürülebilirlik analizlerine bu asimetrik etkilerinde dahil edilmesinin faydalı olduğu düşünülmektedir. Kullanılan yöntem çalışmanın literatürden yer alan diğer çalışmalardan farklılaştırmakta ve literatüre katkı sağlamaktadır. Nitekim piyasa başarısızlıklarından biri sayılan asimetrik bilginin etkilerinin analize dahil edilmesi, edilen bulguların daha anlamlı olmasını sağlayabilmektedir.

### 3. Yöntem

#### 3.1. Veri Seti ve Model

Çalışmada Türkiye’de 2000-2023 yılları arasında mali sürdürülebilirliğin varlığı araştırılmaktadır. Bir ülkede veya ülke gruplarında mali sürdürülebilirliğin ölçümünde ya kamu gelir ve giderlerini ya da bütçe açıkları ve kamu borç stokunu esas alan modeller üzerinden hareket edilmektedir. Bu kapsamda çalışmada Hamilton ve Flavin (1986), Prohil ve Schneider (2006), Brady and Magazzino (2018) tarafından kurulan modellerden hareketle iki ayrı model oluşturulmuştur. Model 1’de bütçe gelir ve giderleri arasındaki, model 2’de ise birincil denge ve dış borç stoku arasındaki ilişkiden hareketle mali sürdürülebilirliğin olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

$$\text{Model 1; } \text{gelir}_t = \beta_0 + \beta_1 \text{harcama}_t + \varepsilon_t \quad (1)$$

$$\text{Model 2; } \text{butcedenge}_t = \beta_0 + \beta_1 \text{borc}_{t-1} + \varepsilon_t \quad (2)$$

Oluşturulan modellerde bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenler üzerindeki asimetrik etkileri de araştırılmıştır. Buna göre asimetrik ilişkinin varlığına yönelik modeller aşağıdaki gibi kurulmaktadır.

$$\text{gelir}_t = \beta_0 + \beta_1 \text{harcama}_t + \beta_2 \text{harcama}_t^+ + \beta_2 \text{harcama}_t^- + \varepsilon_t \quad (3)$$

$$\text{butcedenge}_t = \beta_0 + \beta_1 \text{borc}_{t-1} + \beta_2 \text{borc}_{t-1}^+ + \beta_3 \text{borc}_{t-1}^- + \varepsilon_t \quad (4)$$

Modelde yer alan verilerden kamu harcamaları, kamu gelirleri, birincil bütçe dengesi T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünden, borç stoku T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu Finansman İstatistiklerinden, GSYİH ise Türkiye İstatistik Kurumunun resmi internet sitesi üzerinden elde edilmiştir. Çalışmada kamu borç stoku değişkeni bir yıl gecikmeli değeri dikkate alınarak analize dahil edilmiştir. Modelde yer alan değişkenlerin açıklamaları Tablo 1’de yer almaktadır.

**Tablo 1:** Değişkenlere Ait Tanımlamalar

Değişken Kısaltması	Açıklaması
gelir	Kamu gelirlerinin/GSYİH
harcama	Kamu harcamalarının/GSYİH
butcedenge	Birincil Bütçe Dengesi/GSYİH
borc	Kamu Net Borç Stoku/GSYİH

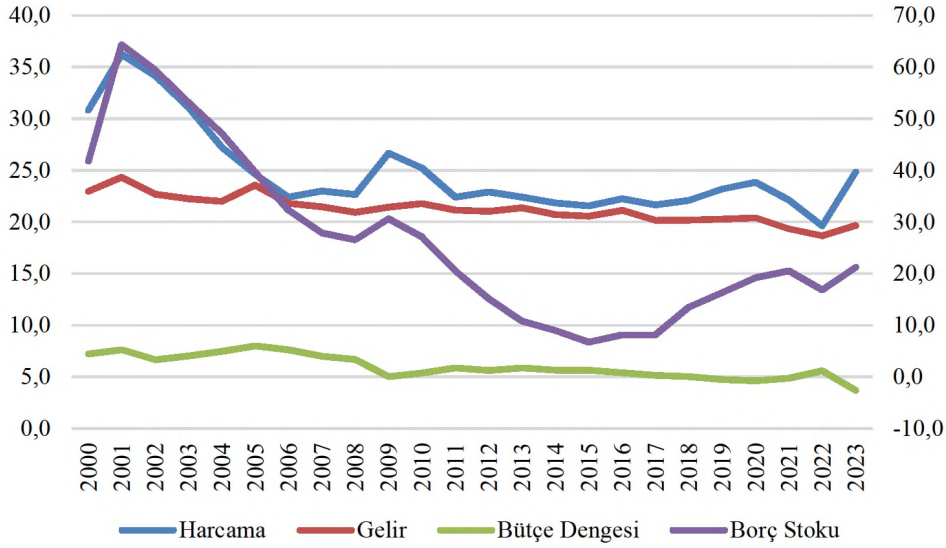
Çalışmadaki modellerde yer alan bağımlı ve bağımsız değişkenlere ilişkin istatistiki veriler ise Tablo 2’de yer almaktadır.

**Tablo 2:** İstatistiki Veriler (2000-2023)

Değişkenler	Gelir (%)	Harcama (%)	Butcedenge (%)	Borc (%)
Gözlem	24	24	24	24
Ortalama	21.22	24.76	1.91	26.46
En Büyük	24.31	36.20	5.97	64.30
En Küçük	18.65	19.60	-2.65	6.70

Tablo 2’ye göre Türkiye’de kamu gelirlerinin GSYİH içerisindeki payına bakıldığında ortalama %21,22 olduğu görülmektedir. Kamu gelirlerinin en yüksek payı %24,31 iken en düşük payı ise %18,65’tir. Kamu harcamalarının GSYİH içerisindeki payına bakıldığında ortalama olarak %24,76’lık bir orana sahiptir. Kamu harcamalarının en yüksek payı %36,20 iken en düşük payı ise %19,60’dır. Türkiye’de yıllar itibariyle GSYİH içerisinde kamu harcamalarının ortalama payı, kamu gelirlerinin ortalama payından daha yüksektir. Bu durum Türkiye’de bütçe açıklarının kronik bir sorun olduğunun göstergesidir. Türkiye’de birincil bütçe dengesinin GSYİH’ye oranı ortalama %1,91 iken borç stokunun GSYİH’ye oranı ise ortalama %20,85’dir. İlgili değişkenlerin yıllar itibariyle gelişimi Şekil 1’de yer alan grafik üzerinde daha ayrıntılı değerlendirilebilir.

Şekil 1’de kamu gelirleri ve harcamaları birincil eksen, kamu borç stoku ve bütçe dengesi ise ikincil eksen, verilere göre yorumlanmıştır. Şekil 1’de görüldüğü üzere izlenen dönemde kamu harcamaları ve kamu borç stoku yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlemiştir. 2001 yılındaki kriz ve 2008 yılındaki krizin kamu maliyesine yansımaları söz konusu olmuştur. Bununla birlikte Türkiye’de 2001 yılında uygulamaya giren Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı’yla birlikte kamu harcamaları ve kamu borç stokunun GSYİH içerisindeki payı azalmaya başlamıştır. Buna göre 2001 yılında kamu borç stokunun payı %60’dan fazla iken 2015 yılında %6,7’ye gerilemiştir. Sonraki yıllarda yaşanan kur kriziyle birlikte yine artış eğilimine giren kamu borç stokunun GSYİH içindeki payı günümüzde %21’dir. Kamu gelirlerinin GSYİH içerisindeki payında yıllar itibariyle çok ciddi bir değişim olmamakla birlikte, kamu harcamalarının GSYİH’ye oranı 2008 yılına kadar azalma eğilimindeyken 2008 kriziyle birlikte kamu harcamalarının payında artış olmuş, sonraki yıllarda azalma eğilimine giren kamu harcamaları 2023 yılında tekrar artış göstermiştir. Türkiye’de ilgili dönemde birincil bütçe dengesinin GSYİH içindeki payına bakıldığında 2008 yılındaki bir azalma söz konusu olup günümüze kadar aynı oranda seyretmek ve 2023 yılı itibariyle bu pay daha da azalmaktadır. Günümüzde Türkiye’de bütçenin açık verdiği söylenebilir.



Şekil 1: Türkiye’de Gelir, Harcama, Bütçe Dengesi ve Borç Stoku Seyri (2000-2023)

### 3.2. Metodoloji

Çalışmada Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin olup olmadığının tespitinde NARDL yönteminden faydalanılmıştır. Zaman serisi analizlerinde modelde yer alan değişkenler arasındaki ilişkilerin tespitinden önce serilerin durağan olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Çünkü değişkenlerin birim kök içerip içermedikleri sonuçların anlamlılığı açısından oldukça önemlidir (Gujarati, 2004, s. 802). Bu nedenle bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında anlamlı sonuçlara ulaşılabilmesi için serilerin durağan hale getirilmelidir. Serilerin durağan hale getirilmesinde birim kök testlerinden faydalanılmaktadır (Topaloğlu, 2018, s. 24). Bu testler sayesinde zaman serilerinin durağan olup olmadığı veya düzeyde mi ya da farklarında mı durağan oldukları tespit edilmektedir. Nitekim durağan olmayan serilerin yer aldığı modellerde değişkenler eşbütünleşik olmadığı sürece kalıntıların durağan olmamaktadır. Bu durumda klasik tahmin yöntemleri hata vererek sahte regresyon sorunu ortaya çıkmaktadır (Yavuz, 2004, s. 240). Seriler arasında anlamlı bir ilişki olmasa da varmış gibi görünmektedir (Terzi, 2004, s. 65). Çalışmada serilerin durağanlığı geleneksel birim kök testlerinden biri olan Augmented Dickey-Fuller Testi (ADF) ve Phillips ve Peron (1988) birim kök testleri aracılığıyla test edilmiştir. Birim kök testleri arasında ADF birim kök testi en yaygın kullanılan test olmakla birlikte var olan eksiklikler yardımcı testler aracılığıyla giderilmeye çalışılmaktadır. Phillips ve Peron (PP) tarafından geliştirilen birim kök testi değişen varyans sorunu ve hatalarda meydana gelen serisel korelasyonun çözümü noktasında ADF birim kök testinden ayrılmaktadır (Uğurlu, 2009, s. 49). Bu açıdan çalışmada serilerin her iki birim kök testi tarafından araştırılmıştır. Seriler durağan hale getirildikten sonra seriler arasındaki dinamik asimetrik ilişkinin belirlenmesi için Doğrusal Olmayan Gecikmesi Dağıtılmış Otoregresif (NARDL) yöntemi kullanılmıştır.

Geleneksel eşbütünleşme testlerinin yanı sıra Pesaran ve Shin (1999) ve Pesaran, Shin ve Smith (2001) tarafından ARDL sınır testi yaklaşımında farklı dereceden durağanlığa sahip serilerin arasında eşbütünleşik ilişkinin varlığında kullanılmaktadır (Narayan ve Smyth, 2005, s. 102). Örneğin, birinci ve sıfırıncı derecede bütünleşen iki seri arasında bir eşbütünleşme ilişkisinin varlığı olmadığı ARDL sınır testi yöntemiyle incelenebilmektedir (Turan ve Karakaş, 2018, s. 40). Sonraki süreçte Shin, Yu ve Greenwood-Nimmo (2014) ARDL modelini asimetrik etkileri de içerecek şekilde NARDL modelini geliştirmişlerdir. Doğrusal ya da simetrik bir yöntem olan ARDL yönteminde bağımsız değişkenlerde meydana gelen artış ve azalışların bağımlı değişken üzerindeki etkisinin aynı olduğunu varsaymaktadır. Asimetrik yani doğrusal olmayan modellerde ise bağımsız değişkendeki negatif veya pozitif şokların bağımlı değişken üzerindeki etki düzeyinin farklı olabileceğini dikkate almaktadır (Göksu ve Balkı, 2023, s. 78). Bu durum NARDL yöntemini ARDL yönteminden farklılaştıran temel özelliğidir. Çalışmada ele alınan değişkenlerde asimetrik etkilerin göz ardı edilemeyeceği düşüncesinden hareketle NARDL yöntemi kullanılmıştır. Geleneksel eşbütünleşme testlerinin yanı sıra NARDL modelinin bir takım avantajları söz konusudur. Bunlar; ilk olarak ARDL yönteminde de olduğu gibi farklı düzeyde durağanlaşan seriler için kullanılabilen bir yöntem olması, ikinci olarak hem uzun hem de kısa dönemde değişkenler arası doğrusal veya doğrusal olmayan eş bütünleşmenin varlığının tespit edilmesi (Akçağlayan ve Gemicioğlu, 2020, s. 8), üçüncü olarak ise asimetrik sınır testinin küçük örneklerde de tutarlı ve anlamlı sonuçlar vermesidir (Manogaran ve Sek, 2017, s. 4).

Bu gibi avantajlar göz önünde bulundurularak çalışmada mali sürdürülebilirliğin tespiti için kurulan modellerde NARDL analizi kullanılmış ve bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenler üzerindeki asimetrik etkileri dikkate alınmıştır. NARDL modelinde kısa ve uzun dönemde doğrusal olmayan etkiler pozitif ve negatif değişikliklerin asimetrik etkisi modele eklenmektedir. Çalışmada kurulan NARDL modellerinden önce değişkenlere ait pozitif ve negatif etkilerin kümülatif toplamlarına ilişkin denklemlere aşağıda gibi yer verilebilmektedir.

$$harcama_t^+ = \sum_{j=1}^t \Delta harcama_t^+ = \sum_{j=1}^t \max(harcama_j, 0) \quad (5)$$

$$harcama_t^- = \sum_{j=1}^t \Delta harcama_t^- = \sum_{j=1}^t \max(harcama_j, 0) \quad (6)$$

$$borcstok_{t-1}^+ = \sum_{j=1}^t \Delta borcstok_{t-1}^+ = \sum_{j=1}^t \max(borcstok_j, 0) \quad (7)$$

$$borcstok_{t-1}^- = \sum_{j=1}^t \Delta borcstok_{t-1}^- = \sum_{j=1}^t \max(borcstok_j, 0) \quad (8)$$

Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin tespiti adına oluşturulan modellere ilişkin NARDL denklemleri ise aşağıdaki gibi oluşturulmaktadır.

$$\Delta gelir_t = \beta_0 + \sum_{i=1}^k \beta_{1i} \Delta gelir_{t-i} + \sum_{i=0}^l \beta_{2i} \Delta harcama_{1t-i}^+ + \sum_{i=0}^m \beta_{3i} \Delta harcama_{1t-i}^- + \alpha_1 gelir_{t-1} + \alpha_2 harcama_{1t-1}^+ + \alpha_3 harcama_{1t-1}^- + \varepsilon_t \quad (9)$$

$$\Delta butcedenge_t = \beta_0 + \sum_{i=1}^k \beta_{1i} \Delta butcedenge_{t-i} + \sum_{i=0}^l \beta_{2i} \Delta borc_{1t-i}^+ + \sum_{i=0}^m \beta_{3i} \Delta borc_{1t-i}^- + \alpha_1 butcedenge_{t-1} + \alpha_2 borc_{1t-1}^+ + \alpha_3 borc_{1t-1}^- + \varepsilon_t \quad (10)$$

Modelde yer alan gelir; kamu gelirleri/GSYİH, harcama; kamu harcamaları/GSYİH, bütçe dengesi; birincil bütçe dengesi/GSYİH, borç; kamu borç stoku/GSYİH,  $\beta_0$ ; sabit terimi  $\beta$ ; ilgili terimlerin kısa dönem katsayılarını,  $\alpha$ ; ilgili terimlerin uzun dönem katsayılarını,  $t$ ; zaman aralığını,  $k, l, m$ ; gecikme uzunluklarını,  $\Delta$ ; ilgili değişkenlere ait fark operatörlerini,  $\varepsilon$ ; hata terimini ifade etmektedir.

NARDL yönteminde eşbütünlük ilişkisinin tespiti için F-Bounds ve t-Bounds Test sınır testleri kullanılmaktadır. Bu testlerden hareketle hesaplanan F istatistik değeri Pesaran ve ark. (2001)’de türetilen kritik değerlerle karşılaştırılarak yorumlanmaktadır. Bu değer kritik üst değerden (I(I)) büyük olduğunda, boş hipotez reddedilerek değişkenler arasında uzun dönemli eşbütünlük ilişkisi olduğu kabul edilmektedir. Hesaplanan değer alt kritik değerden (I(0)) küçük olduğunda ise boş hipotez reddedilememektedir. Dolayısıyla değişkenler arasında uzun dönemde eşbütünlük ilişkisi yoktur. Kısa ve uzun dönem asimetrik ilişkisinin tespiti için ise Wald testi kullanılmaktadır. Bu testin boş hipotezi asimetrik etkinin olmadığını, alternatif hipotezi ise asimetrik etkinin olduğunu açıklamaktadır (Turan ve Karakaş, 2018, s. 41; Oğul, 202, s. 239, Göksu ve Balkı, 2023, s. 80).

#### 4. Bulgu ve Değerlendirmeler

NARDL yönteminin uygulanabilmesi için serilerin aynı düzeyde durağan olması şartı aranmamaktadır. Seriler I(0) ve I(1) düzeyinde olduğunda bu yöntem uygulanabilmektedir. Ancak burada önemli olan husus, serilerden en az birinin I(2) düzeyinde durağan olmamasıdır. İkinci derece farkta durağan olan bir değişken olduğu takdirde eşbütünlük F istatistik değeri geçersiz olacağından NARDL yöntemin uygulanamaz hale gelmektedir (Cihangir, 221, s. 37). Bu yüzden NARDL yönteminin uygulanması için öncelikle değişkenlerini durağanlık düzeylerinin doğru biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Modellerdeki değişkenlerin durağanlığı ADF ve PP birim kök testleri aracılığıyla incelenmiştir. ADF ve PP birim kök testlerinde hipotez, seriler durağan değildir, yani birim kök içermektedir; alternatif hipotez ise seriler durağandır, yani birim kök içermemektedir, şeklinde kurulmaktadır. Tablo 3’te ADF ve PP birim kök testi sonuçları verilmiştir.

Tablo 3’de yer alan sonuçlar harcama ve borç değişkenlerinin düzey değerlerinde durağan olduğunu göstermektedir. Gelir ve bütçe dengesi değişkenleri ise düzey değerlerinde birim kök içermektedir. İlgili değişkenlerin birinci dereceden farkları alınarak serilerin durağan hale gelmesi sağlanmıştır. Değişkenlerin durağanlıkları tespit edildikten sonra modellerin tahmin aşamasına geçilerek Schwarz bilgi kriterlerine göre en uygun gecikme süresi otomatik olarak belirlenmiştir. Model 1 için tahmin edilecek en uygun modelin (2,0,2), model 2 içinse tahmin edilecek en uygun modelin (2,2,2) olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Tablo 3:** Birim Kök Testlerinden Elde Edilen Sonuçlar

Değişken	ADF		PP		Sonuç
	Düzye Değ.	Birinci Frk.	Düzye Değ.	Birinci Frk.	
gelir	-1.6003 (0.4664)	-6.9674 (0.0000*)	-1.2813 (0.6202)	-13.7461 (0.0000*)	I(1)
harcama	-3.7288 (0.0109**)	-4.4502 (0.0022*)	-4.3979 (0.0001*)	-6.6262 (0.0000*)	I(0)
butcedenge	-0.8497 (0.7854)	-4.7098 (0.0012*)	-0.5927 (0.8540)	-4.6409 (0.0014*)	I(1)
borç	-4.2687 (0.0033*)	-6.2835 (0.0000*)	-1.6533 (0.0918***)	-5.4933 (0.0000*)	I(0)

Not: \* %1 düzeyde, \*\* %5 düzeyde, \*\*\* %10 düzeyde istatistiksel anlamlılığı ifade etmektedir.

**Tablo 4:** NARDL Eşbütünleşme Testi Sonuçları

Model	F-İst.	I(0)			I(1)		
		1%	5%	10%	1%	5%	10%
<b>Model 1 (2,0,2)</b>	5.972						
<b>Model 2 (2,2,2)</b>	5.169	6.183	4.267	3.437	7.873	5.473	4.47

Çalışma kapsamında oluşturulan modellere ilişkin tahmin edilecek en uygun NARDL modelleri belirlendikten sonra eşbütünleşme testi sonuçlarına Tablo 4’te yer verilmiştir. Model 1 için hesaplanan F istatistik değeri 5.972’dir. Alt ve üst kritik değerlere bakıldığında model 1’de %5 anlamlılık düzeyinde eşbütünleşme ilişkisinin var olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Model 2 için hesaplanan F istatistik değeri ise 5.169 olup, yine alt ve üst kritik değerler dikkate alındığında %10 anlamlılık düzeyinde eşbütünleşmenin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Değişkenler arasında ilişkinin varlığı mali sürdürülebilirliğin olduğunun bir göstergesidir. Bununla birlikte mali sürdürülebilirliğin güçlü mü, zayıf mı olduğunun tespiti için uzun dönem katsayı tahminlerinin yorumlanması gerekmektedir. NARDL uzun dönem katsayı tahminleri Tablo 5’te yer verilmektedir.

**Tablo 5:** NARDL Uzun Dönem Tahmin Sonuçları

Model	Değiş.	Katsayı	Std. Hata	t-ist.	Ola.
<b>Model 1</b>	harcama(+)	-0.056	0.079	-0.706	0.492
	harcama(-)	0.165	0.057	2.899	0.012**
<b>Model 1</b>	borc(+)	-0.06	0.092	-0.561	0.529
	borc(-)	0.072	0.027	2.65	0.023**

Not: \*\* %5 düzeyde istatistiksel anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 5’deki bilgilere göre Model 1’de kamu harcamalarındaki %1’lik negatif şok uzun dönemde kamu gelirlerini %0,16 artırmaktadır. Kamu harcamalarında meydana gelen pozitif şokun kamu gelirleri üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisi tespit edilmemiştir. Model 2 açısından uzun dönem katsayıları yorumlandığında kamu borç stokunda meydana gelen %1’lik negatif şok uzun dönemde bütçe dengesini %0.07 artırmaktadır. Kamu borç stokunda meydana gelen pozitif şokun bütçe dengesi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip değildir. Bu sonuçlar kamu harcamalarının kamu gelirleri, kamu borç stokunun bütçe dengesi üzerinde simetrik değil asimetrik etkisi olduğunu



ve sürdürülebilirliğin derecesine göstermektedir. Modellerde bağımsız değişkenin katsayısının 1'den büyük olması durumunda mali sürdürülebilirliğin sağlandığı, 0 ile 1 arasında olması durumunda ise zayıf mali sürdürülebilirlikten bahsedilebilmektedir (Magazzino ve ark., 2019, s. 2). Katsayının 0 veya eksi olması ise mali sürdürülebilirliğin olmadığı anlamına gelmektedir. Bu noktada Türkiye'de her iki modele göre mali sürdürülebilirliğin zayıf olduğu ifade edilebilir. Nitekim hem kamu harcamalarının hem de borç stokunun katsayıları 0 ile 1 arasında bir değerdir. Elde edilen bulgular mali sürdürülebilirliğe ilişkin literatürde yer alan Göktan (2008), Emirkadı (2017), Al (2019) ve Akıncı (2023) çalışmalarının bulgularını destekler niteliktedir.

**Tablo 6:** Uzun ve Kısa Dönem Asimetrik Etkinin Test Edilmesi

	Model	t-ist.	Ola.	F-ist.	Ola.
<b>Uzun Dönem</b>	Model 1	-2.365	0.033**	5.593	0.033**
	Model 2	-1.687	0.117	2.846	0.117
<b>Kısa Dönem</b>	Model 1	3.014	0.009*	9.081	0.009*
	Model 2	-1.121	0.284	1.258	0.284

Not: \* %1 düzeyde, \*\* %5 düzeyde istatistiksel anlamlılığı ifade etmektedir.

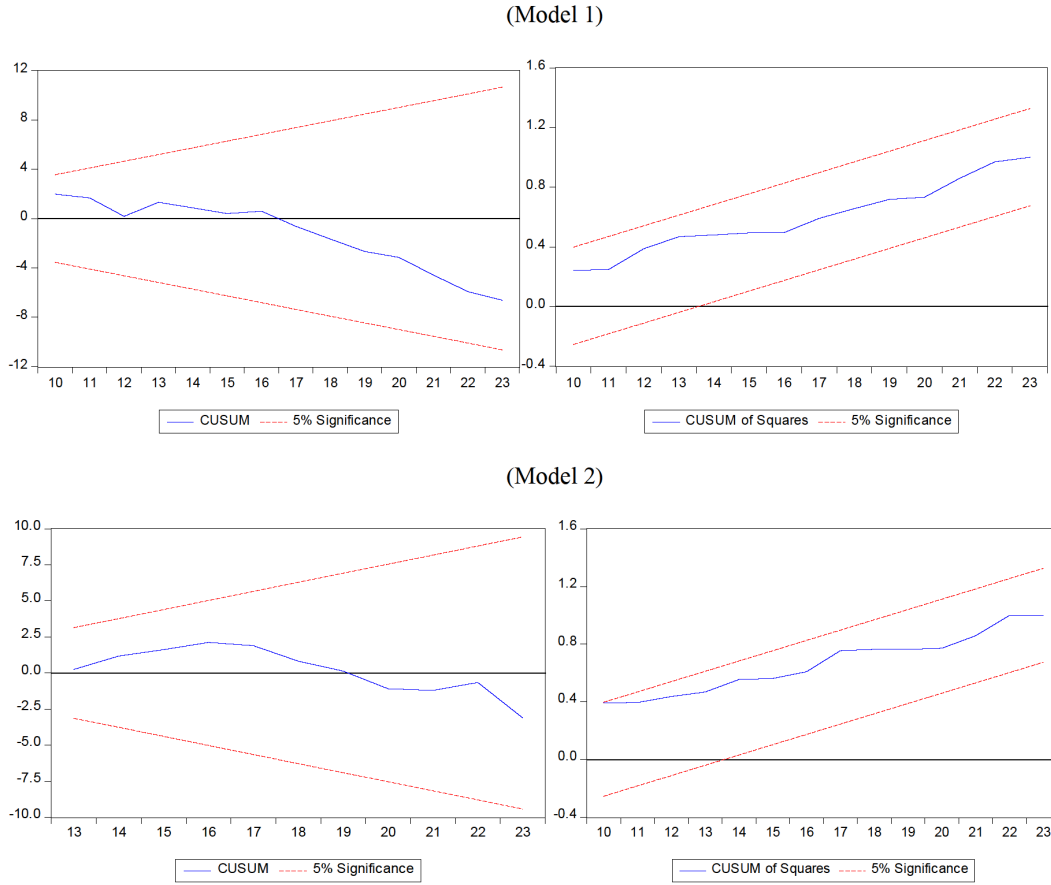
Tablo 6'da Wald testi sonuçlarına yer verilmektedir. Bu test modelde yer alan değişkenlerin uzun ve kısa dönem etkilerinin simetrik ya da asimetrik olduğunu göstermektedir. Wald testinde boş hipotez kabul edildiği takdirde simetrik etkiden, edilemediği takdirde ise asimetrik etkiden bahsedilmektedir. Buna göre Model 1'de kısa ve uzun dönemde kamu harcamalarında meydana gelen artış veya azalışların kamu gelirleri üzerindeki etkisi asimetrik iken, Model 2'de kısa ve uzun dönemde kamu borç stokundaki meydana gelen artış veya azalışın bütçe dengesi üzerindeki etkisi simetrik. Bu kapsamda özellikle kamu harcamaları ve kamu gelirlerine yönelik politikaların belirlenmesinde asimetrik bilgileri dikkate alınması gerekmektedir. Bununla birlikte maliye politikalarında istikrarın sağlanabilmesi adına Türkiye'de mali sürdürülebilirliğin daha güçlü bir hale getirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de var olan bütçe açıkları ve bu açıkların borçlanma yoluyla finansmanı, borçlanma sonucu ortaya çıkan yüksek faiz ödemelerinin kamu harcamalarını arttırması mali sürdürülebilirliğin sağlanmasını engellemektedir. Hem bütçe gelir ve giderleri hem de borçlanma politikalarında daha ihtiyatlı davranılması sürdürülebilirlik açısından önem arz etmektedir.

**Tablo 7:** Model Doğruluk Testleri

Test	Model 1	Model 2
Breusch-Godfrey LM Otokorelasyon	1.179(0.341)	0.253(0.781)
Breusch-Pagan-Godfrey Değişen Varyans	2.223(0.102)	0.855(0.565)
Ramsey Reset	0.110(0.913)	1.254(0.236)

Not: Parantez içindeki değerler olasılık değerleridir.

Çalışma kapsamında kurulan modellerin geçerliliğinin sınamaların yapılması adına bir takım model doğruluk testleri uygulanmış olup, bu testlerin sonuçlarına Tablo 7'de yer verilmektedir. Modellerde otokorelasyon sorununun tespiti için Breusch-Godfrey LM testi uygulanmış olup, kurulan modellerde %5 anlamlılık düzeyinde otokorelasyonun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Modellerde değişen varyansın var olup olmadığının belirlenebilmesi için Breusch-Pagan-Godfrey testi uygulanmış ve %5 anlamlılık düzeyinde modellerde değişen varyans sorunu olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Model kurma hatasının olup olmadığı ise Ramsey Reset testi aracılığıyla sınanmıştır. Buna her iki model için de model kurma hatasına rastlanılmamıştır. Son olarak NARDL modellerinde kullanılan değişkenlere ait katsayıların istikrarlılığının tespiti için Brown ve ark. (1975) tarafından geliştirilen CUSUM ve CUSUMQ testleri yapılmış ve sonuçlara Şekil 2'de yer verilmiştir.



**Şekil 2:** CUSUM ve CUSUM-SQ Sağlık Testleri

CUSUM ve CUSUMQ istatistikleri %5 anlamlılık düzeyine göre belirlenmekte ve elde edilen bulguların ilgili kritik sınırlar arasında kalması durumunda katsayıların istikrarlı olduğu kabul edilmektedir. Buna göre Şekil 2’ye bakıldığında %5 anlamlılık derecesine göre kritik sınırlar dışına çıkan gözleme rastlanılmamıştır. Yani elde edilen katsayılar istikrarlı olduğu ve bu katsayılardan hareketle yapılan yorumların anlamlı olduğu söylenebilir.

## 5. Sonuç

Bir ekonomide var olan kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesi, bu kaynakların gelecek nesillerin faydası da göz önüne alınarak tüketilmesi gerekmektedir. Bu durum sürdürülebilirlik kavramının ön plana çıkmasına neden olmaktadır. İlk olarak ormancılık, tarım gibi alanlarda kullanılan ve doğal kaynakların gelecek için korunma kaygısını içinde barındıran bir kavram olarak karşımıza çıkan sürdürülebilirlik, sonraki zamanlarda hemen hemen her alanda uygulama alanı bulan bir kavram haline dönüşmüştür. 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından yayınlanan Ortak Geleceğimiz Raporu’nda ön plana çıkan sürdürülebilir kalkınma kavramını maliye alanına yansıtması mali sürdürülebilirlik şeklinde olmuştur. Mali sürdürülebilirlik devletin ödeme gücü ile ilişkilendirilen bir kavramdır. Buna göre devletin gelirlerinin kamu harcamalarını karşılar nitelikte olması ve/veya kamu borç stokunun sürdürülebilir olması mali sürdürülebilirlik olarak tanımlanmaktadır. Hemen hemen her ülkede maliye politikalarının istikrarı açısından mali sürdürülebilirliğin sağlanması büyük önem arz etmektedir. Özellikle son dönemlerde artan bütçe açıkları ve borçlanma gereksinimi mali politikalarının sürdürülebilirliğini olumsuz etkilemektedir. Uzun yıllardır bütçe açıkları ve borçlanma sorunu yaşayan Türkiye’de mali sürdürülebilirliği varlığı makroekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından önemli bir koşuldur. Buradan hareketle çalışmada Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin sağlanıp sağlanmadığı asimetrik etkiler göz önüne alınarak araştırılmıştır.

Çalışmada Türkiye’de 2020-2023 yılları arasında mali sürdürülebilirliğin tespiti NARDL yöntemi aracılığıyla belirlenmeye çalışılmıştır. NARDL yöntemiyle modelde yer alan değişkenlerin pozitif ve negatif şokları ayrı ayrı değerlendirilebilmekte ve bağımsız değişkenlerin asimetrik etkileri ölçülebilmektedir. Böylelikle analiz sonucunda elde edilen bulgular yorumlanırken piyasa başarısızlıklarından biri olan asimetrik bilgide dikkate alınmış olmaktadır. Çalışmada ilgili dönemde Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin ölçülmesi adına iki farklı modelden faydalanılmıştır.

İlk modelde bütçe açıklarından, ikinci modelde ise kamu borç stokundan hareketle mali sürdürülebilirliğin var olup olmadığı araştırılmıştır. Eşbütünleşme analizine başlamadan önce modellerde yer alan serilerin durağanlığı ADF ve PP birim kök testleri aracılığıyla belirlenmiştir. Buna göre Model 1’de yer alan kamu harcamaları değişkeninin düzeyde, kamu gelirleri değişkeni ise birinci farkında durağan olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Model 2’de ise kamu borç stoku değişkeni düzey değerinde, birincil bütçe dengesi değişkeninin birinci farkında durağan olduğu tespit edilmiştir. Değişkenlerin durağanlığı belirlendikten sonra modelde yer alan değişkenler arasındaki ilişki NARDL eşbütünleşme testiyle belirlenmiştir. Eşbütünleşme testi sonuçlarına göre her iki modelde de değişkenler arasında eşbütünleşik bir ilişkinin var olduğu, dolayısıyla mali sürdürülebilirliğin olduğu bulgusu elde edilmiştir. Ancak her iki modelde de bağımsız değişkenlerin katsayılarına bakıldığında incelenen dönemde Türkiye için mali sürdürülebilirliğin zayıf düzeyde olduğu görülmüştür. NARDL uzun dönem tahmin sonuçlarına bakıldığında ise kamu harcamalarındaki negatif değişimler kamu gelirlerini artırırken, kamu borç stokundaki negatif değişimler bütçe dengesini arttırmaktadır. Ayrıca kısa ve uzun dönemde değişkenlerin asimetric etkilerinin tespitine bakıldığında, Model 1’de kısa ve uzun dönemde kamu harcamalarında meydana gelen artış veya azalışların kamu gelirleri üzerinde asimetric etkiye sahip olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Model 2’de ise kamu borç stokunun birincil denge üzerinde hem kısa hem de uzun dönemde simetrik bir etkiye sahip olduğu belirlenmiştir.

Çalışmada elde edilen ampirik bulgular değerlendirildiğinde, hem bütçe açıkları hem de kamu borç stoku açısından Türkiye’de mali sürdürülebilirliğin düşük düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başta ekonomik istikrar olmak üzere, mali istikrarın sağlanması adına bir ülkede kamu harcamaları ve gelirlerinin, kamu borç stokunun sürdürülebilir olması gerekmektedir. Kamu harcamalarının etkin kullanımı bunun karşılığında kamu gelirlerinin eksiksiz ve zamanında tahsili mali sürdürülebilirliğin sağlanmasında oldukça önemlidir. Bütçe açıkları ne kadar az olursa borçlanma gereksinimi o kadar az olmaktadır. Dolayısıyla borçlanma dışı elde edilen kamu gelirleri yeterli olduğu takdirde kamu borç stokunun sürdürülebilirliği daha güçlü olabilmektedir. Kamu borç stokunun düşük olması özellikle faiz harcamaları olmak üzere kamu harcamalarının da azalmasına katkı sağlayabilmektedir. Maliye politikalarının sürdürülebilir bir hale getirilmesi hem günümüz hem de gelecek ortaya çıkabilecek olağanüstü süreçlerin mali açıdan ve karar alıcılar açısından daha kolay atlatılmasını sağlayabilmektedir. Bu nedenle mali sürdürülebilirliğe etki eden unsurlar da daha ihtiyatlı davranılması ve ekonomide var olan asimetric etkilerin dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan gerek ulusal gerekse uluslararası alanda belirlenen mali plan ve programlardaki hedeflere ulaşılması sağlanmalıdır. Son olarak sağlanan mali sürdürülebilirlik ekonomik konjonktürlere duyarlı olmalıdır. Ekonomilerde daralma dönemlerinde ortaya çıkabilecek bütçe açıkları sorunu, genişleme dönemlerinde sağlanan mali istikrar ile kısa sürede sürdürülebilir hale getirilmelidir.

**Etik Kurul Onayı:** Çalışma için etik kurul onayı gerekmemektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

**Ethics Committee Approval:** Ethics committee approval is not required for the study.

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

**Conflict of Interest:** The author 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

Ebru KARAŞ 0000-0003-0625-3722

### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Afonso, A. ve Coelho, J. C. (2024). Fiscal Sustainability, Fiscal Reactions, Pitfalls and Determinants. *Applied Economics*, 1-13. <https://doi.org/10.1080/00036846.2024.2337808>
- Afonso, A. ve Jalles, J. T. (2015). Fiscal Sustainability: A Panel Assessment for Advanced Economies. *Applied Economics Letters*, 22(11), 925-929. <http://dx.doi.org/10.1080/13504851.2014.987913>
- Akçağlayan, A. ve Gemicioğlu, S. (2020). Döviz Kuru Şoklarının Para Politikası Üzerindeki Asimetrik Etkileri: Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi*, 178, 1-18. <https://www.hmb.gov.tr/maliye-dergisi-sayi178-ocak-haziran2020>
- Akıncı, A. (2023). Analysis of Fiscal Sustainability in Turkey: Bootstrap Fourier ARDL Approach. *Sayıştay Dergisi*, 34(130), 419-440. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1288384>
- Al, İ. (2019). Mali Sürdürülebilirlik Analizi: Türkiye Üzerine Bir Uygulama. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 7(2), 67-68. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iicder/issue/48806/622558>
- Arestis, P., Cipollini, A. ve Fattouh, B. (2004). Threshold Effects in the U.S. Budget Deficit. Working Paper No. 358, 1-12. <https://www.levyinstitute.org/publications/threshold-effects-in-the-us-budget-deficit>
- Blanchard, O. J. (1990). Organisation for Economic Co-Operation and Development. *OECD Working Papers*, 1-34. <https://dx.doi.org/10.1787/435618162862>
- Brady, G. L. ve Magazzino, C. (2018). Fiscal Sustainability in the EU. *International Atlantic Economic Society*, 46, 297-311. [https://doi.org/10.1016/S0176-2680\(02\)00103-9](https://doi.org/10.1016/S0176-2680(02)00103-9)
- Bravo, A. B. S. ve Silvestre, A. L. (2002). Intertemporal Sustainability of Fiscal Policies: Some Tests for European Countries. *European Journal of Political Economy*, 18, 517-528. [https://doi.org/10.1016/S0176-2680\(02\)00103-9](https://doi.org/10.1016/S0176-2680(02)00103-9)
- Burnside, C. (2004). Assessing New Approaches to Fiscal Sustainability Analysis. 1-57. <https://documents1.worldbank.org/curated/ar/683061468138867247/pdf/442760WP0BOX321ainability01PUBLIC1.pdf>
- Carvalho, O. G. (2001). Sustainable Development: Is it Achievable Within The Existing International Political Economy Context?. *Sustainable Development*, 9, 61-73. <https://ideas.repec.org/a/wly/sustdv/v9y2001i2p61-73.html>
- Ceylan, R. (2010). Türkiye’de Mali Sürdürülebilirlik Göstergeleri İstikrarlı mı?. *Maliye Dergisi*, 158, 388-397. <https://www.hmb.gov.tr/maliye-dergisi-sayi-158-ocak-haziran-2010>
- Cihangir, Ç. K. (2021). Türkiye’de Enflasyon Ve Banka Kredilerinin Leasing İşlemleri Üzerindeki Asimetrik Etkisi: NARDL Modeli Uygulaması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17(1), 28-46. <http://dx.doi.org/10.17130/ijmeb.814955>
- Croce, E. ve Ramon, H. J. (2003). Assessing Fiscal Sustainability: A Cross-Country Comparison. *IMF Working Paper*, 1-33. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03145.pdf>
- Dağ, M. (2018). Türkiye’de Bütçe Açıklarının Gelişimi Üzerine Dönemsel Bir Değerlendirme. *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(21), 42-59. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/diclesosbed/issue/61628/920309>
- Emirkadı, Ö. (2017). Türkiye Ekonomisinde Mali Sürdürülebilirlik: Teori ve Uygulama. *U.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36(2), 39-56. [https://www.uludag.edu.tr/dosyalar/iibfdergi/genel-dokuman/2017\\_2/03.pdf](https://www.uludag.edu.tr/dosyalar/iibfdergi/genel-dokuman/2017_2/03.pdf)
- Geithner, T. (2002). Assessing Sustainability. *International Monetary Fund Working Papers, Policy Development and Review Department*, 1-60. <https://www.imf.org/external/np/pdr/sus/2002/eng/052802.pdf>
- Göksu, S. ve Balkı, A. (2023). ARDL ve NARDL Eşbütünleşme Analizleri: Adım Adım Eviews Uygulaması. *Ankara: Serüven Yayın Evi*.
- Göktaş, A. (2008). Türkiye’de Mali Sürdürülebilirlik Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 15(2), 425-445. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muiibd/issue/484/4218>
- Gujarati, D. N. (2004). *Basic Econometrics*. Newyork: The McGraw-Hill Comp.
- Hamilton, J. D. ve Flavin, M. A. (1986). On the Limitations of Government Borrowing: A Framework for Empirical Testing. *American Economic Association*, 76(4), 808-819. <https://www.jstor.org/stable/1806077>

- Harris, J. M. (2003). Sustainability and Sustainable Development. International Society for Ecological Economics, 1-12. [https://www.researchgate.net/publication/237398200\\_Sustainability\\_and\\_Sustainable\\_Development](https://www.researchgate.net/publication/237398200_Sustainability_and_Sustainable_Development)
- Hepsağ, A. (2011). Mali Politikaların Sürdürülebilirliğinin Yapısal Kırımlı Periyodik Birim Kök Testi İle Analizi: Türkiye Örneği. Doğuş Üniversitesi Dergisi, 12(1), 32-45. <https://openaccess.dogus.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11376/246/hepsa%20c4%209f.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Hussain, I., Hussain, J., Ali, A. ve Ahmad, S. (2021). A Dynamic Analysis of the Impact of Fiscal Adjustment on Economic Growth: Evidence From Pakistan. SAGE Open, April-June, 1-19. <https://doi.org/10.1177/21582440211027167>
- İlgün, M. F. (2016). Mali Sürdürülebilirlik: OECD Ülkelerine Yönelik Panel Veri Analizi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 30(1), 69-90. <https://dergipark.org.tr/pub/atauniiibd/issue/29908/322109>
- Jha, R. ve Sharma, A. (2004). Structural Breaks, Unit Roots, And Cointegration: A Further Test of The Sustainability of The Indian Fiscal Deficit. Public Finance Review, 32(2), 196-219. <https://doi.org/10.1177/1091142103260858>
- Karaş, G. (2022). AB Ülkelerinde Mali Sürdürülebilirlik: Panel Regresyon Analizi. Ekonomi Maliye İşletme Dergisi, 5(1): 1-14. <https://doi.org/10.46737/emid.1109287>
- Koo, C. M. (2002). Fiscal Sustainability in The Wake of The Economic Crisis in Korea. Journal of Asian Economics, 13, 659-669. [https://doi.org/10.1016/S1049-0078\(02\)00178-1](https://doi.org/10.1016/S1049-0078(02)00178-1)
- Kuhlman, T. ve Farrington, J. (2010). What is Sustainability?. Sustainability, 2, 3436-3448. <https://doi.org/10.3390/su2113436>
- Magazzino, C., Brady, G. L. ve Forte, F. (2019). A Panel Data Analysis of the Fiscal Sustainability of G-7 Countries. The Journal of Economic Asymmetries, 20, 1-9. <https://doi.org/10.1016/j.jeca.2019.e00127>
- Manogaran, L. ve Sek, S. K. (2017). Examining The Reaction of Monetary Policy to Exchange Rate Changes: A Nonlinear ARDL Approach. AIP Conference Proceedings, 1-7. <http://dx.doi.org/10.1063/1.4980991>
- Munier, N. (2005). Introduction to Sustainability: Road to a Beter Future, Dordrecht: Springer.
- Narayan, P. ve Smyth, R. (2005). Trade Liberalization and Economic Growth in Fiji. An Empirical Assessment Using the ARDL Approach, Journal of the Asia Pacific Economy, 10:1, 96-115. <https://doi.org/10.1080/1354786042000309099>
- Oğul, B. (2022). Türkiye Ekonomisinde Mali Sistemin Sürdürülebilirliğinin Zaman Serisi Yöntemleriyle Ekonometrik Analizi. Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (42), 227-252. <https://doi.org/10.14520/adyusbd.1111744>
- Prohl, S. ve Schneider, F. G. (2006). Sustainability of Public Debt and Budget Deficit: Panel Cointegration Analysis for The European Union Member countries. Working Paper (No.0610), 1-33. <https://hdl.handle.net/10419/73195>
- Rosen, M. A. (2018). Issues, Concepts and Applications for Sustainability. Journal of Culture, Politics and Innovation, 3, 1-21. <https://doi.org/10.12893/gjcp.2018.3.4>
- Saadaoui, J. ve Marco, C. K., Cai, Y. (2024) Testing Fiscal Sustainability in OECD Countries: New Evidence from The Past Centuries, Applied Economics Letters, 31:7, 676-682. <https://doi.org/10.1080/13504851.2022.2142502>
- Sakalasoorya, N. (2021). Conceptual Analysis of Sustainability and Sustainable Development, Open Journal of Social Sciences, 9, 396-414. <http://doi.org/10.4236/jss.2021.93026>
- Slack, E. ve Bird, R. M. (2004). The Fiscal Sustainability of the Greater Toronto Area. ITP Paper 0405, 1-41. [https://www.researchgate.net/publication/24137642\\_The\\_Fiscal\\_Sustainability\\_of\\_the\\_Greater\\_Toronto\\_Area](https://www.researchgate.net/publication/24137642_The_Fiscal_Sustainability_of_the_Greater_Toronto_Area)
- Şen, H., Sağbaşı, İ. ve Keskin, A. (2010). Türkiye’de Mali Sürdürülebilirliğin Analizi: 1975-2007. Maliye Dergisi, 158, 103-123. <https://hmb.gov.tr/maliye-dergisi-sayi-158-ocak-haziran-2010>
- Tatoğlu, F. (2016). Panel Veri Ekonometrisi. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Terzi, H. (2004). Türkiye’de Enflasyon ve Ekonomik Büyüme İlişkisi (1924-2002). Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(3), 59-75. <https://dergipark.org.tr/pub/gaziuibfd/issue/28340/301224>
- Uğurlu, E. (2023). Ekonometri Uygulamaları Klavuzu, Londra: Lambert Academic Publishing.
- Uslu, H. (2020). Türkiye’de Bütçe Açıklarının Reel Döviz Kuru Üzerindeki Etkileri: Ampirik Bir Analiz. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 23 (2), 460-478. <https://doi.org/10.29249/selcuksbmyd.601006>
- Yavuz, N. Ç. (2011). Durağanlığın Belirlenmesinde KPSS ve ADF Testleri: İMKB Ulusal-100 Endeksi ile Bir Uygulama. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 54(1), 239-247. <https://dergipark.org.tr/pub/iuifm/issue/810/8792>
- Züngün, D. (2008). Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Sonrası Türkiye-İMF İlişkilerinin Geleceği. Öneri Dergisi, 8(30), 229-242. <https://doi.org/10.14783/maruoneri.679713>

### Atıf Biçimi / How cite this article

Karas, E. (2024). Analysis of Fiscal Sustainability in Türkiye: NARDL Method. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 64–78. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1559287>

# Kamu Ekonomisi Başarısızlığı Olarak Mali Yanılsama: Ege Bölgesi Üzerine Bir Araştırma

## Fiscal Illusion As Public Economy Failure: A Study on the Aegean Region

Ulvi SANDALCI<sup>1</sup> , İnci SANDALCI<sup>2</sup> 

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

<sup>2</sup>Doç. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Kütahya, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Ulvi Sandalci

E-posta/E-mail : ulvi.sandalci@dpu.edu.tr

### ÖZ

Kamu ekonomisi başarısızlığı olarak görülen mali yanılsama ile bireyler vergi yüklerini tam ve doğru olarak algılayamamaktadır. Bunun bir sonucu olarak da daha fazla kamusal mal ve hizmet talep edilerek harcamalar artmaktadır. Kamu harcamalarında ortaya çıkan aşırı artış da tekrar vergi yüklerinde artışa neden olarak bireylere geri dönmektedir. Vergi sisteminin karmaşıklığı, vergilerdeki otomatik artışlar, vergileme yerine borçlanma veya para basmanın tercih edilmesi gibi nedenlerle ortaya çıkan mali yanılsama birey ve devlet açısından rasyonel kararlar almaya engel olmaktadır. Rasyonel karar alınamaması da hem birey hem de devletin ekonomik ve mali gücünü olumsuz yönde etkileyerek toplumsal refahın azalmasına yol açmaktadır. Bundan dolayıdır ki mali yanılsama düzeyinin tespit edilerek en aza indirilmesi önem arz etmektedir. Çalışmanın amacı mali yanılsama düzeyinin anket yöntemiyle tespit edilerek ortaya çıkan sonuca göre çeşitli politika önerileri sunmaktır. Bu kapsamda Ege bölgesinde 608 bireye anket uygulanarak mali yanılsama düzeyleri ölçülmüştür. Anket sonucu elde edilen veriler SPSS 22 paket programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucuna göre ankete katılan bireylerin mali yanılsama düzeyi ortalamanın üstünde yer almaktadır. Bununla birlikte yaş ve gelir düzeyi arttıkça mali yanılsama düzeyinin arttığı, eğitim düzeyi arttıkça ise azaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca erkekler, bekarlar ile Aydın'ın mali yanılsama düzeyinin gruplarına göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Ekonomisi, Piyasa Ekonomisi, Kamu Tercihi Teorisi, Mali Yanılsama, Anket

### ABSTRACT

With the fiscal illusion, which is seen as a failure of the public economy, individuals cannot fully and accurately perceive their tax burden. As a result, more public good services are demanded and expenditures increase. The excessive increase in public expenditures returns to individuals by increasing tax burdens. Fiscal illusions, which arise due to reasons such as the complexity of the tax system, automatic increases in taxes, and the preference for borrowing or printing money instead of taxation, prevent the individual and the state from making rational decisions. Failure to make rational decisions negatively affects the economic and financial power of both the individual and the state, leading to a decrease in social welfare. Therefore, it is important to determine the level of financial illusion and minimise it. The current study determines the level of financial illusion by the survey method and to present various policy recommendations according to the results. In this context, financial illusion levels were measured by applying a survey to 608 individuals in the Aegean region. The data obtained from the survey were analysed using the SPSS 22 package programme. According to the results of the study, the financial illusion level of the individuals participating in the survey is above average. However, the level of financial illusion increases as age and income level increases and, decreases as education level increases. In addition, it was determined that the financial illusion level of men, singles and Aydın was higher than their groups.

**Keywords:** Public Economics, Market Economics, Public Choice Theory, Fiscal Illusion, Survey

Başvuru / Submitted : 20.05.2024

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 02.09.2024

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 16.09.2024

Kabul / Accepted : 27.09.2024



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

## EXTENDED ABSTRACT

Since the existence of people, their economic relations with each other have always maintained their existence at certain levels. These relationships have been in constant change depending on the social life. As a matter of fact, there are social, cultural, economic, financial, administrative, political, etc. factors that determine social life. These factors have also affected the existing economic understanding and relations. While it is argued that the private sector's share in the economy should be superior in certain periods, it is argued that the state should be superior in the total economy in other periods. While one of the main justifications of economic ideas that argue that the state should be in a dominant position in the economy is market failure, the most important reason of those who argue that the private sector should be in a dominant position is the failure of the public economy. With the failure of the public economy, it is advocated that the state should take as little part as possible in the total economy, and it is thought that the state should leave the economy completely to the market, except for some basic areas that the market cannot fulfil. Fiscal illusion is one of the main areas that economic movements that claim the failure of the public economy see as unsuccessful. Fiscal illusion occurs when taxpayers are unaware of certain taxes or when some public services are financed through borrowing. With this fiscal illusion, taxpayers may unknowingly or mistakenly demand more public expenditure, leading to a further increase in their tax burden. Fiscal illusions that arise due to reasons such as progressive tax rates, the complexity of the tax system, and the preference for borrowing or printing money instead of taxation should be minimised as much as possible in the eyes of taxpayers. As a matter of fact, in societies where financial illusions are not seen or are at the minimum level as possible, both individuals and the public will make effective and efficient choices, will be able to see and question the results of their choices transparently, and this will contribute to the legitimacy of public activities based on rational preferences and the participation of individuals in management. As a result, the main goal of increasing social welfare will be achieved. For this reason, eliminating or eliminating financial deception in order to achieve objectives such as ensuring public expenditures are effective and efficient, saving public resources correctly and where necessary, spending resources in line with the needs of individuals, ensuring financial transparency and accountability in the public sector, and reducing tax burdens of individuals should be reduced to a minimum. For this purpose, it is necessary to determine the level of financial deception that currently exists in society and to determine the areas of action according to this result. For this purpose, the level of financial deception was investigated using the survey method in the study.

The existence of theoretical studies on the financial illusion hypothesis has been ongoing for a long time. Since the hypothesis in question has significant effects on both the public and the individuals, the subject has been discussed on a broad theoretical basis and has been constantly renewed according to the conditions of the day. Many effects of financial illusion on the individual and the public have led to the practical aspects of the subject being studied from time to time, as well as its theoretical aspects. However, the continuous updating of empirical studies on fiscal illusion, which has the power to directly affect many basic fiscal concepts such as fiscal transparency, transparency, tax compliance, budget balance, accountability and tax awareness, and is seen as a state failure, makes it possible for the theoretical aspect of the concept in question to be more accurate. It is important to address this problem and offer solutions to it. In order to contribute to the field in question, a literature review was included in the research to compare previous studies in the literature along with this empirical study conducted specifically in Turkey. There are many empirical and theoretical studies on financial deception, which is when individuals fall into deception and demand more public services as a result of their failure to fully understand the costs and prices of public services for various reasons such as financial ignorance, financial anaesthesia, incomplete information, personal interest, financing of goods and services in different ways. has been made. The basis of these studies is to minimise as much as possible the financial deception that causes the public sector to grow more than necessary, individuals to bear a higher tax burden, leaves the door open to waste and extravagance in the public sector, and deteriorates the public financial structure, especially fiscal transparency and accountability. As a matter of fact, in societies where financial deception is low, individuals' rights to have a say in, control and object to financial decisions will be strengthened. This will contribute to the effective and efficient functioning of the public sector by leading to more effective public decisions. For this reason, the level of financial illusion in societies and the course of this level are essential. The aim of this study, which focuses on financial illusion, is to measure society's perception of financial illusion in the Aegean region.

The main population of the study consisted of individuals residing in the Aegean Region (İzmir, Manisa, Denizli, Aydın, Muğla, Afyonkarahisar, Uşak and Kütahya). Considering the population and geographical size of the main mass, the survey was conducted in a total of 6 provinces, excluding Izmir, which is the province with the best representation in the region in terms of social, economic and population, and 2 provinces were randomly excluded from the other

7 provinces. Because of random selection, the provinces where the survey was conducted were determined as İzmir, Aydın, Manisa, Denizli, Muğla and Kütahya. In addition, an additional geographical limitation was made and the survey was conducted in the centres of these provinces. Another limitation is the age demographic variable. Accordingly, in general, individuals aged 20 and over have social, economic, political, cultural, etc. Since their situation is clearer and their tax liabilities generally become clearer after this age, a limitation has also been placed on the age demographic variable. Stratified sampling was chosen as the sample type in the study due to limited resources and difficulty in reaching the entire population. A survey was applied to 608 taxpayers residing in the Aegean Region (İzmir, Manisa, Aydın, Muğla, Denizli and Kütahya). The financial illusion perception of the taxpayers who participated in the survey was determined to be 3.2790. Since the scale used in the study is a 5-point Likert scale, the value 3 is set as the midpoint (50%). According to this value, the financial deception levels of the participants were found to be above average. As a result of the analysis made according to age, it was found that the level of perception increases as age increases; As a result of the analysis made according to the type of education, it was found that as the level of education increases, the level of perception decreases. As a result of the analysis made according to gender, the level of financial illusion is highest in men, as a result of the analysis made according to marital status, the level of financial delusion is highest in single people and lowest in divorced/widowed people, and as a result of the analysis made according to income level, individuals' income levels and financial illusion levels move in the same direction. According to the frequency results of the province of residence, the province with the highest level of financial illusion is Aydın, followed by Denizli, third Manisa, fourth Kütahya, fifth Muğla, and İzmir is in the last place. In the analysis of differences between groups based on profession, no statistically significant relationship was found. Because of the study, it is revealed that taxpayers' financial illusion levels are above average and this is an issue that needs to be addressed and resolved urgently. According to this; it is necessary to ensure that the tax system is structured in a way that allows taxpayers to understand the taxes and tax burdens for which they are responsible more easily and comfortably, to increase financial literacy, and to ensure financial transparency and accountability, thus ensuring that taxpayers are aware that they are responsible for financing the public expenditures they demand. In this way, the level of financial illusion existing in society will decrease. In a situation where fiscal illusions do not exist or are minimised, both individuals and the public will make effective and efficient choices, will be able to see and question the results of their choices transparently, and this will contribute to the legitimacy of public activities and the participation of individuals in management based on rational preferences. At the same time, the effectiveness and efficiency of public expenditures will increase and the waste of public resources will be prevented. As a result, the main goal, which is to increase social welfare, will be achieved.

## 1. Giriş

İnsanların var oluşundan bu yana birbirleriyle ekonomik ilişkileri her zaman belirli düzeylerde varlığını korumuştur. Söz konusu ilişkiler toplumsal yaşama bağlı olarak sürekli değişim içinde olmuştur. Nitekim toplumsal yaşamı belirleyen sosyal, kültürel, ekonomik, mali, idari, siyasi vb. faktörler mevcut olan ekonomik anlayışı ve ilişkileri de etkilemiştir. Belirli dönemlerde ekonomide özel kesim payının daha fazla olması gerektiği savunulurken bazı dönemlerde devletin toplam ekonomide daha fazla olması gerektiği savunulmuştur. Devletin ekonomide hakim konumda olması gerektiğini ileri süren iktisadi düşüncelerin temel gerekçelerinden biri piyasa aksaklığı iken özel kesimin hakim konumda olması gerektiği görüşünü ileri sürenlerin temel gerekçelerinden en önemlisi kamu ekonomisinin başarısızlığıdır. Kamu ekonomisinin başarısızlığı ile devletin toplam ekonomide olabildiğince az yer alması savunulmakta, piyasanın yerine getiremediği temel bazı alanlar dışında devletin ekonomiyi tamamen piyasaya bırakması gerektiği düşünülmektedir. Kamu ekonomisinin başarısızlığını ileri süren iktisadi akımların başarısız olarak gördükleri alanların başında mali yanılsama gelmektedir. Mali yanılsama, mükelleflerin birtakım vergilerin farkında olmadıkları veya bazı kamu hizmetlerinin finansmanının borçlanma gibi yollar ile karşılandığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Söz konusu mali yanılsama ile mükellefler daha fazla kamu harcaması talep ederek bilmeyerek, yanılarak vergi yüklerinde daha fazla bir artışa yol açabilmektedirler. Vergilerin artan oranlılığı, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergileme yerine borçlanma veya para basmanın tercih edilmesi gibi nedenlerle ortaya çıkan mali yanılsamanın mükellefler nezdinde olabildiğince en az seviyeye indirilmesi gerekmektedir. Nitekim mali yanılsamanın görülmediği veya olabildiğince en az seviyede olduğu toplumlarda hem bireyler hem de kamu etkin ve verimli tercihlerde bulunacak, tercihlerinin sonuçlarını şeffaf bir şekilde görüp sorgulayabilecek, bu da rasyonel tercihlere bağlı olarak kamunun faaliyetlerinin meşruluğu ile bireylerin yönetime katılımına katkı sunacaktır. Netice itibarıyla temel hedef olan toplumsal refahın artırılması sağlanacaktır. Bu kapsamda Türkiye için mali yanılsamanın alan araştırması yoluyla ölçümünün yapıldığı bu çalışmada öncelikle kamu ekonomisine ilişkin başarısızlıklara Kamu Tercihi Teorisi altında yer verilmiştir. Sonrasında ise kamu kesimi başarısızlıklarından olan mali yanılsama kavramı açıklanmış ve nedenlerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Üçüncü



bölümde mali yanılısma konusuyula ilgili veya bağılantılı yazında yapılmış ampirik çalışmalara değinilerek konunun alandaki yeri ortaya konulmuştur. Son bölümde ise alan araştırmasının bulgularına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

## 2. Kamu Ekonomisi Başarısızlığı

Neo-Klasik iktisatçılar “piyasa başarısızlığı teorisi”ni devlet müdahalesi olmaksızın piyasa ekonomisinin işlemeyeceği temelinde açıklamışlardır. Kamu Tercihi Teorisyenleri, devletin piyasada başarılı olamadığı alanlara odaklanarak kamu ekonomisinin başarısızlığı teorisini öne sürmüşlerdir (Karaca, 76, s. 2021). Geleneksel maliye teorisi, piyasanın etkin çalışmadığı durumlarda kaynak dağılımının nasıl etkilendiği ve devletin bu hususta müdahalesini açıklarken, Kamusal Seçiş Teorisi ise devletin piyasada başarısız kaldığı alanları ve bunun çözümü için yapılması gerekenleri açıklamaktadır (Kirmanoğlu, 2007, s. 233). “Piyasa başarısızlığı teorisi” ne karşı “devlet başarısızlığı teorisi”ni ortaya koyan (Buchanan, 1984: 13) kamu tercihi okulu, tüm ilgili aktörlerin kendi kişisel çıkarlarını koruduğu varsayımı altında hükümetlerin davranışlarını araştırma konusu yapmaktadır (Le Grand, 1991, s. 423). Yani Kamu Tercihi Teorisinin temelinde “piyasa dışı başarısızlık” olarak nitelenen devlet başarısızlığı bulunmaktadır (Wolf, 1988).

Siyaset biliminin ekonomik analizi olarak da tanımlanabilen Kamu Tercihi Teorisi, modern ekonomi yöntemleriyle siyaset biliminin açıklaması olarak da yorumlanabilir (Kul ve Yüksel, 2018, s. 102). Buchanan ve diğer kamu tercihi teorisyenlerinin bu alana katkı sağladıkları ilk çalışmalardan itibaren piyasa başarısızlığı olarak adlandırılan rekabet eksikliği, dışsallıklar, asimetrik bilgi vb. sorunlara karşılık “politik piyasa” olarak da nitelendirilen alan siyaset sürecinde ortaya çıkan aksaklıkların dikkate alınmasını gerekli kılmıştır. Buna göre, devlet ve politik yapının etkinlik ve adaletin sağlanması gibi temel şartları yerine getirmede yetersiz kaldığı ileri sürülmüştür (Aktan ve Dileyici, 2019, s. 16-17). Devletin başarısızlığı, birçok ekonomistin odaklandığı “piyasa başarısızlığı” sorunlarından daha elzemdir. Hükümet yapması gereken şeyleri yapmakta başarısız olabilir veya hükümet yapmaması gereken şeyleri yapabilir. Devlet başarısızlığı, devlet müdahaleleri bir piyasa başarısızlığını artırdığında veya çözemediği durumlarda ortaya çıkmaktadır (Keech ve Munger, 2015, s. 2-3). Nasıl ki piyasanın başarısız sayıldığı eksik rekabet, dışsallıklar, tam kamusal mal ve hizmetler gibi durumların varlığında sosyal refahın azalması sonucunda devlet müdahalesine gerek duyuluyorsa, devletin başarısız sayıldığı alanlarda da devlet tek başına sosyal refah optimizasyonunu sağlayamamaktadır. Nitekim seçmenlerin siyasal karar alma süreçlerine olan ilgisizliği, eğitim düzeyleri arasındaki farklılıklar ve tek taraflı bilgi sunumu gibi nedenlerle oluşan bilgisizlik, ayrıca çıkar ve baskı gruplarının talepleri, toplumun çoğunun ortanca seçmenden oluşması nedeniyle bu grubun talebine yönelik politikalara ağırlık verilmesi gibi sebepler siyasal karar alıcıların optimum kararlar vermesine engel olmaktadır (Dileyici ve Özkıvrak, 2010, s. 45-46).

Piyasa dışı başarısızlık teorisi olarak da tanımlanabilen kamu başarısızlığı teorisi, özetle devlet tarafından ekonomiye yapılan müdahale ve düzenlemelerin olumsuz neticelerini ortaya çıkarmaktadır. Diğer bir ifadeyle kamu başarısızlığı teorisi çerçevesinde devletin görev ve fonksiyonlarının çok fazla artmasıyla birlikte idarecilerin de güç ve yetkilerinin artması devletin temel görev ve sorumluluklarını yerine getirmede başarısız olacağı belirtilmektedir. Bundan dolayıdır ki devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiği fikri ileri sürülürken söz konusu başarısızlıkların göz önünde tutulması gerekmektedir (Aktan, 2011, s. 41). Kamu kesimi başarısızlığa uğrayarak her zaman etkin bir üretim ve fiyatlandırma yapmasının mümkün olmamasının bir nedeni de siyasal karar alma sürecinde ortaya çıkan birtakım aksaklıklar gösterilebilmektedir. Söz konusu aksaklıkların bir kısmı seçmenlerin oluşturduğu talep cephesinden kaynaklanabileceği gibi diğer bir kısmı karar alıcıların oluşturduğu arz cephesinden de kaynaklanabilir (Karaca, 2021, s. 90). Nasıl ki serbest piyasa sürecinde bireyler homo economicus olarak varsayılıyorsa politik süreçte de bu varsayımın geçerli olduğunu varsayan (Buchanan, 1987, s. 248) Kamu Tercihi Teorisine göre yasa koyucularının asıl amaçları kamu çıkarlarını korumak değil, kendilerinin yeniden seçilmesini sağlamayı hedef edinerek çıkarlarına hizmet etmektir. Kamu Tercihi Teorisinin “çıkarcı grubu teorisi” olarak adlandırılan dalı, yasama organını bir oyun alanı veya kişisel çıkarlar peşinde koşan belirli rant gruplarının pasif bir aynası olarak görmektedir (Blumm, 1994, s. 415-416). Kamu Tercihi Teorisine göre, siyasal sürece dahil olan unsurlar arası ilişkilerde karşılıklı çıkarlar gözetilmektedir. Buna göre seçmenler seçtikleri siyasal iktidarın kendi tercihlerine veya çıkarlarına yönelik hizmetler sunmalarını beklerken, siyasal iktidar ise yeniden seçilebilmek amacıyla seçmenleri etkileyecek politikalara ağırlık vermektedir (Aktan ve Dileyici, 2009, s. 62). Kamu tercihi perspektifinden bakıldığında, siyasi piyasanın başarısızlıklarının ekonomik piyasanın başarısızlıklarından daha büyük olması muhtemeldir. Ekonomi otoriteleri halkın taleplerini görmezden gelirken siyasi kararlar kendi çıkarlarını düşünen bürokratların ve politikacıların etkisi altında alınmaktadır (Boyne, 1998, s. 26).

Seçmen, politika ve bürokratlar gibi siyasal karar alma sürecinde etkili olan kesimlerin davranışlarının gözlemlendiği ve gözlem sonuçlarının bileşimi ile ilişki kurulan alan (Buchanan, 1984, s. 11-12) olan Kamu Tercihi Teorisi savunucularına göre devlet seçim alanını daraltan, girişimciliği ortadan kaldıran, tekelleşmeyi destekleyen, gereksiz hizmet kalemleriyle kaynak israfına neden olan müdahaleci bir örgüttür (Kızılböğü, 2012, s. 99). Seçmenlerin politik

süreçte kamu kesiminin ekonomideki büyüklüğü, kamu bütçesi, kamu harcama ve gelirleri ile özellikle vergisel konular gibi alanlarda eksik bilgiye sahip olmalarının birçok mali karar üzerinde önemli etkileri olduğu kabul edilmektedir. Devlet bütçesi ile hükmet harcama programlarının gerçek maliyeti gizlenebilmektedir. Seçmenlerin yetersiz bilgiye sahip olması ve harcama program maliyetleri hakkında yeterli bilgiye erişememe sorunları sonucunda seçmenler alternatif tercihlerin fayda ve maliyetlerini algılayamamakta ve bunun neticesinde kamu sektörü büyümektedir (Aktan ve Dileyici, 2009, s. 71-72).

Bilgi eksikliğinin önemli bir etkisi de vergilemeye ilişkin kararlarda ortaya çıkmaktadır. Eksik bilgiye sahip olan seçmenler/mükellefler finansmanı vergilerle sağlanan kamusal mal ve hizmetlerin maliyetini tam olarak fark edememektedirler. Özellikle fiyatlar içerisinde gizlenmiş olan dolaylı vergilerin yarattığı yükü fark etmek zordur. Bunun sonucu olarak seçmen kamusal mal ve hizmetler kendisine bedelsiz sunuluyor hissine kapılmakta ve kamusal mal ve hizmetlere olan talebini artırmaktadır. Literatürde “Mali Yanılsama” olarak adlandırılan bu durum (Dileyici, 2019, s.20), bir yönüyle seçmen tarafı kaynaklı görülen kamu hizmetlerinin maliyeti ile faydasının eksik bilgi nedeniyle doğru bir şekilde algılanamamasının bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre bireyler kamu hizmetlerinin fiyatı olan vergiler ile görülen hizmetleri eksik bir şekilde karşılaştırarak mali yanılsamaya düşmekte ve kamu kesimi gereğinden fazla büyümektedir. Seçmenler tarafından toplanan bilgilerin işlenmesi neticesinde ortaya çıkan faydaların birden çok kişi tarafından paylaşıldığı, maliyetlerin ise sadece bireye yüklenmiş olduğu kamu politikasındaki kolektif hareket sorununun bir örneği olan (Congelton 2001) mali yanılsama olgusu, daha geniş bir vergi belirleme teorisinin, yani bireysel tercihlerin kolektif kararlara dönüştüğü süreçleri kapsayan bir teorisinin bir unsuru olarak görülebilir (Heyndels ve Smolders, 1994, s. 326).

### 3. Mali Yanılsama

Mali yanılsamaya ilişkin ilk orijinal çalışma, 20. yüzyılın başında İtalyan politik iktisatçı Puviani’ye aittir (Buchanan, 1960, s. 60). Puviani, 1903’te mali yanılsama üzerine yaptığı bir çalışmayla bu alana katkıda bulunmuştur. Puviani, “mali yanılsama”, hipoteziyle iktidardaki yetkililerin çeşitli mali araçları kullanarak, mükellefler üzerindeki vergi yükünün daha düşük algılanması girişiminde bulunduğunu savunmaktadır (Sanandaji ve Wallace, 2010, s. 1). Mali yanılsama kavramına göre, yanılsama bütçenin hem gelir hem de harcama yönü üzerinde ortaya çıkabilmekte ve mükellefin kendisine sunulan mal ve hizmetlerin gerçek maliyetlerini algılamasına engel olmaktadır (Nacar, 2015, s. 228).

Mali yanılsama hipotezi, mükelleflerin ödedikleri bazı vergilerin düzeylerini tam olarak algılayamamaları nedeniyle kamu kesiminin büyüklüğü hakkında yanlış algıya sahip olabilecekleri temelini esas almaktadır. Nitekim mükellefler bazı vergileri tam olarak algılayamadıkları için kamusal mal ve hizmetlerin fiyatlarıyla ilgili yanlış değerlendirmeler yapabilmektedirler (Akdoğan Gedik, 2017, s. 2). Genel itibarıyla tanımlanan gerçek bir nesnenin duyular üzerinde yanlış algılanması olan yanılsama, kamu ekonomisi alanında da bu anlama gelecek şekilde kullanılmıştır. Buna göre mali yanılsama, kamu gelirlerinin tam anlamıyla şeffaf olmaması veya vergi mükelleflerince tam anlamıyla algılanamaması neticesinde kamu kesiminin toplam maliyetinin, gerçek maliyetinden çok daha düşük düzeylerde algılanması olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bireylerin yanılsamaya uğramasıyla kamusal hizmetlere olan talepte artış yaşanarak kamu harcamalarını artıracak bu da kamu kesiminin gereğinden fazla büyümesine neden olacaktır (Yılmaz vd., 2022, s. 156).

Kamu harcama artışlarının ortaya çıkardığı maliyetlerin çok sayıdaki mükellef arasındaki paylaşımı maliyetlerin az olarak algılanmasına neden olmakta ve bu durum kamu harcamalarına karşı gereken tepkinin oluşmasına engel olmaktadır. Kamu harcamalarındaki artışlardan yarar sağlayan çıkar gruplarının bu yöndeki baskılarının çok güçlü olması, kamusal mal arz edenlerin bu malların faydalarını gereğinden fazla abartmaları, maliyetlerin göz ardı edilmesine yol açmaktadır. Tüm bunlar bir yandan hükümet harcamalarını artırırken bir yandan da mükelleflerin vergi yükünü artırmaktadır (Öztürk, 2016, s. 160). Nitekim seçmenler ödeyecekleri gerçek vergi yükünü doğru algılasalardı, onaylamayacakları vergi- harcama programlarının uygulanması durumunda, kamu harcamalarının aşırı olduğu kanaatine varabileceklerdi (Sausgruber ve Tyrann, 2005, s. 40).

Mali yanılısamaya neden olduğu savunulan unsurlara aşağıda yer verilmiştir (Kirmanoğlu, 2007, s. 238-239; Akdoğan Gedik, 2018, s. 18-19; Buchanan ve Wagner, 1977, s. 129; Oates, 1979; Wagner, 1976; Buchanan, 1967, s. 130-132; Douglass ve Kenyon, 1988, s. 159; Dollery ve Worthington, 1996, s. 76):

- Vergi sisteminin karmaşıklık düzeyinin artması mali yanılısamayı artırmaktadır. Buna göre karmaşıklık düzeyi arttıkça mükellefler ödedikleri vergileri daha az hissetmekte ve kamu harcamalarına olan talep artmaktadır. Buchanan ve Wagner (1977, s. 129), karmaşık ve dolaylı vergi yapılarının, basit ve doğrudan vergi yapılarına göre daha yüksek düzeyde kamu harcamalarına yol açacağı yönünde mali yanılısamaya neden olacağını öne sürmektedir. McCulloch (1975) dolaysız vergilerin mali yanılısama düzeyini azaltacağını savunmaktadır.
- Artan oranlı vergileme mali yanılısamayı artırmaktadır. Mükellefler gelirlerinin artmasını göz önünde tutup gelire göre artan vergi oranlarını göz ardı etmektedirler. Yani marjinal vergi oranlarını hesaba katmamaktadırlar. Buna göre bireyler gelirlerindeki artışa bağlı olarak artan vergilerinin farkında olamadıkları için yanılısamaya düşerek kamusal mal ve hizmete olan taleplerini arttırmaktadır.
- Konjonktürel bazı dönemlerde vergi gelirlerinin otomatik olarak artması, mükelleflerin ödedikleri vergilerin daha az farkında olmalarına ve vergi yükünü daha düşük hissetmelerine yol açmaktadır. Bu durum da kamu harcama artışları konusunda devlete tekel gücünü vermektedir (Oates, 1979).
- Kamu harcamalarının finansmanı vergiler yerine borçlanma yoluyla veya para basma yoluyla sağlandığında, borç yükü gelecek nesillere kalacağından bugünkü mükellefler kamu hizmetlerinin maliyetini algılayamayacak ve hizmet taleplerini artıracaklardır. Enflasyonla sonuçlanan para basma yoluyla de mükellefler kamu hizmetlerinin gerçek maliyetini algılamamakta ve hizmet taleplerini artırmaktadırlar.
- Ev sahiplerine göre kiracıların mahalli kamusal hizmetlerden daha fazla faydalanmaları ve yerel harcamaların finansmanının servet vergileriyle karşılanması yerel kamusal hizmet talebini artırmaktadır. Bu durum literatürde kiracı yanılısaması olarak adlandırılmaktadır.
- Mali yanılısamanın bir diğer biçimi, kamu harcamalarını diğer kaynaklardan elde edilen gelirlerdeki eşdeğer artıştan daha fazla artırma eğiliminin var olduğunu öne süren sineklik etkisidir. Gelirin doğrudan indirim yoluyla veya dolaylı olarak vergi indirim yoluyla mükelleflere iade edilmesi yerine, teşvik tutarı kamu bütçesini genişletmek için kullanılmaktadır. Bu, fiili ortalama vergi oranlarının düşmesine ek olarak, kamu malının marjinal vergi fiyatında da bir azalma olduğu yanılısamasını arzu eden siyasi aktörler tarafından gerçekleştirilmektedir. Sonuç olarak seçmenler, mali parametrelerin doğru algılanması durumunda sahip olacaklarından daha yüksek düzeyde harcamayı alıcı düzeyinde desteklemeye isteklidir. Sinek kâğıdı etkisi olarak bu durum, kamu yardımları sonucunda kamusal mallara olan talebin artması olarak tanımlanmaktadır.
- Kamu hizmeti arzında kullanılan kaynağın toplam miktarı ile vergi mükellefinin toplama olan katkısı arasındaki ilişki belirli değildir. Diğer bir ifadeyle kamu harcamalarının fırsat maliyetinde mükellefin payı açık değildir.
- Mali araçları kontrol eden baskın sınıf, harcama programlarının geçici veya kısa dönemli olduğuna ilişkin algı yaratırlar. Bireyler toplam kamu hizmetleri maliyeti içerisindeki kendi paylarını bilmediklerinden yanılısama oluşur ve mükellefler umduklarından daha yüksek maliyetlerle karşılaşabilir.

Bu hipotezler esas olarak mali yanılısamanın varlığını açıklayabilecek mekanizmaları araştırmaktadır. Özünde mali yanılısama hipotezi, gerçek dünyadaki demokratik yönetimlerde, hükümet faaliyetlerinin fayda ve maliyetlerinin, genellikle söz konusu maliyetleri olduğundan düşük tahmin eden vatandaşlar tarafından yanlış yorumlanabileceğini öne sürmektedir (Anno ve Dollery, 2014, s. 939). Mali yanılısama durumu mükellefin devlete ne kadar ödediğini ve ne kadar mal ve hizmetten faydalandığını bilmediği durumda oluşmaktadır. Mali yanılısama seçmenlerin vergisel konularda tam bilgiye sahip olmamaları, politika yapımcılar ile vatandaşlar arasındaki asimetrik bilgi sorunsalı ve vergilerin görünmezliği gibi faktörler sonucunda ortaya çıkmaktadır (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2019, s. 72). Vergilerin farkındalığının artması mali yanılısamayı azaltır. Buna göre daha fazla görünmez olan vergiler harcamalar üzerinden alınmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler malın fiyatının içine gizlendiğinden mükellef ödediği vergi yükünü daha az hissetmektedir (Aktan ve Dileyici, 2009, s. 75). Hükümetler, daha fazla hissedilen vergilere daha az başvurarak

belirsizlik yaratmakta ve mükellefin ödediği gerçek vergi miktarını gizlemektedir (Buchanan, 1960, s. 62). Nitekim mükellefler dolaylı vergileri doğrudan vergilere göre daha az hissederler (Buchanan, 1967, s. 182-183).

Buchanan ve Wagner (1977)'e göre; finansman aracı olarak ağırlıklı olarak dolaylı vergilerin kullanıldığı bir vergi sisteminde bireyler, kamusal mal ve hizmetlerin gerçek maliyetlerini olduğundan daha düşük algılayacaklardır. Bu nedenle kamusal mal ve hizmetlere olan talep olması gerekenden fazla artış gösterecektir. Mali yanılsamanın ortaya çıktığı bu durumda kamu harcamaları da gereğinden fazla artış gösterecektir (Yılancı ve ark., 2020, s. 125). Mali yanılsama kavramı, Buchanan (1960) bu hipoteze yeniden dikkat çekene kadar büyük ölçüde keşfedilmemiş bir kavramdı. Puviani'nin ana fikrini geliştiren Buchanan, mali yanılsama kavramına bağlı kalan yetkililerin gelir tahsilatını gizlemek için ideal olarak uygulayacakları üç ana stratejiyi ortaya koydu. Bu stratejilerden biri, gelir elde etmek için devlete ait mülklerin kullanılması ve böylece net fırsat maliyetlerinin bireyselleştirilmesinin önlenmesidir. İkinci strateji ise doğrudan vergilendirme yerine dolaylı vergilendirmenin kullanılmasıdır; bu da tüketim harcamalarının özel kısmının vergi mükellefi/tüketici açısından değerlendirilmesini zorlaştırmaktadır. Son strateji ise yetkililerin enflasyon yoluyla gelir elde etmesidir (Sanandaji ve Wallace, 2010, s. 2).

Mali yanılsamaya neden olan temel etmenlerden biri seçmenlerin mali konulardaki bilgi eksikliğidir (Buchanan, 1967, s. 125-126). Seçmenlerin temel mali parametreleri sistematik olarak yanlış algılanmasıyla mali tercihlerinin önemli derecede etkilenmesi olarak ifade edilen mali yanılsama (Oates, 1988, s.65), seçmenlerin eksik mali bilgiye sahip olmasıyla oluşabilir. Bu durumda mali bilgisizlik eksik enformasyondan kaynaklanmaktadır. Ancak her ne kadar mali yanılsamanın varlığı için mali bilgisizlik gerekli olsa da tek başına yeterli olamamaktadır (Aktan ve Dileyici, 2009, s. 74-75). Mükelleflerin gönüllü olarak vergi ödemek istemeyecekleri durumda, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamak üzere kanuna dayanarak uygulamaya konulan vergilerin gerçek yükü mükellefler tarafından tam olarak hissedilememektedir. Tam olarak hissedilemeyen vergi yükü kamu harcamalarının olduğundan daha düşük veya fazla olarak algılanmasına neden olmaktadır. Bir şekilde gizlenmiş olan veya algılanamayan vergi yükü vatandaşların gerçek tercihlerini etkileyerek (Gergerlioğlu, 2016, s. 124) daha çok büyük ölçekli hükümetler için söz konusu olan mali yanılsamanın ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Oates, 1988, s. 68).

Mali yanılsamanın başka bir nedeni de seçmenler ve politikacılar arasındaki asimetrik bilgi sorunsalıdır. Seçmenler, politikacılara göre mali konular hakkında daha az bilgiye sahiptir. Bu durum politikacılar için avantaj sağlamaktadır. Nitekim asimetrik bilgi sayesinde seçmenler gerçekte kendileri için uygun olmayan harcama ve vergi programlarını tercih etmiş olacaklardır. Başka bir asimetri ise seçmenlerin vergiler ve kamu harcamalarına ilişkin düşüncelerini etkileyen unsurların farklı algılanması sonucu ortaya çıkmaktadır (Aktan ve Dileyici, 2009, s. 75-76). Puviani, hizmetlerin faydalarının olduğundan fazla gösterilerek bireylerin daha fazla hizmetten faydalanıyormuş hissine inandırıldıklarını ifade etmektedir (Buchanan, 1960, s. 63). Buna karşın Downs kamusal çıktılarının faydalarının net olmadığını, bu nedenle de faydalarının olduğundan az tahmin edildiğini ileri sürmektedir. Downs, dolaylı vergilemenin devlet harcamalarından daha fazla hissedilmesinin, faydalarının sistematik olarak küçümsemesine ve kamu harcama seviyelerinin daha düşük algılanmasına yol açtığını ifade etmektedir (Oates, 1988). Bu durum vatandaşların mali konularda alınan kararların etkilerini tam olarak anlamadıklarını düşündürmektedir. Aksine, politikacıların tam olarak algıladığı bu mali gerçeklerle ilgili asimetrik bilgiden faydalanarak vatandaşlara kendileri için uygun olmayan kararları kabul ettirdikleri düşünülür (Aktan ve Dileyici, 2019, s. 20). Mali yanılsama, neden ve sonuçları ile birlikte hem kamu hem de bireyler için olabildiğince minimum düzeye indirilmesi gereken kavram olarak kabul edilmektedir. Nitekim kavramsal olarak da açıklandığı gibi mali yanılsamanın olmadığı durumda hem bireyler hem de kamu etkin ve verimli tercihlerde bulunacak, tercihlerinin sonuçlarını şeffaf bir şekilde görüp sorgulayabilecek, bu da rasyonel tercihlere bağlı olarak kamunun faaliyetlerinin meşruluğu ile bireylerin yönetime katılımına katkı sunacaktır. Netice itibarıyla ise temel hedef olan toplumsal refahın artırılması sağlanacaktır.

#### 4. Literatür Araştırması

Mali yanılsama hipotezine ilişkin teorik çalışmaların varlığı uzun süredir devam edegelmiştir. Söz konusu hipotezin hem kamu tarafı hem de bireyler tarafı üzerinde önemli etkiler ortaya çıkarması nedeniyle konu geniş bir teorik zeminde ele alınmış ve günün koşullarına göre sürekli yenilenmiştir. Mali yanılsamanın birey ve kamu üzerinde neden olduğu birçok etki, konunun teorik yönünün yanında uygulama yönü de zaman zaman çalışılmasına neden olmuştur. Ancak yine de mali saydamlık, şeffaflık, vergi uyumu, bütçe dengesi, hesap verilebilirlik, vergi bilinci gibi temel birçok mali kavramı doğrudan etkileme gücüne sahip olan ve bir devlet başarısızlığı olarak görülen mali yanılsamaya ilişkin ampirik çalışmaların sürekli olarak güncellenmesi söz konusu kavramın teorik yönünün daha isabetli ele alınmasını ve bu soruna yönelik çözüm önerileri getirmesi bakımından önem arz etmektedir. Söz konusu alan katkı sunmak amacıyla

Türkiye özelinde yapılan bu ampirik çalışmayla birlikte yazında bundan önce yapılan çalışmaların karşılaştırılabilirliği için yapılan araştırmada aşağıda yer alan çalışmalara yer verilmiştir.

Sanandaji ve Wallace (2010) tarafından İsveç'te mali yanılısamayı belirlemeye yönelik yapılan çalışmada 1009 vergi mükellefine anket uygulanmıştır. Temsili bir örneklem üzerinde yapılan araştırmada, İsveç kamuoyunda önemli bir mali yanılısama olduğu tespit edilmiştir. Bir kişi, belirli bir verginin varlığının ve hatta boyutunun farkında olabilir, ancak yine de vergi yükünün sıklığını fark edemeyebilir ve dolayısıyla bireysel toplam vergi yükünü eksik tahmin edip mali yanılısamaya düşebilir.

Akdoğan Gedik (2018) tarafından yapılan Türkiye ekonomisinin mali yanılısama düzeyine ilişkin araştırmada, özellikle 2008 küresel finansal krizinden sonra gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tahsilatlarının esneklik katsayılarının yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Didinmez ve Günel (2022) tarafından yapılan çalışmada mali yanılısamanın geçerliliği Türkiye'de vergiler ile kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi incelenerek tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda kamu harcamaları ile kurumlar vergisi arasında eş bütünleşme ve nedensellik ilişkisinin olmadığı; kamu harcamaları ile mal ve hizmetler üzerine uygulanan vergiler arasında bir nedensellik ilişkisi tespit edilirken gelir vergisiyle uzun dönemli bir ilişki ile nedensellik ilişkisi olduğuna ulaşılarak mali yanılısamanın geçerliliği ortaya konulmuştur.

Yılmaz vd. (2022) tarafından yapılan çalışmada mali yanılısama vergiler ile kamu harcamaları arasındaki nedensellik ilişkisi üzerinden araştırılmıştır. Analizinin sonucunda Türkiye'de ele alınan dönemlerde kamu harcamaları ile vergi ödemeleri arasında bir ilişki ortaya çıkmamıştır.

Uysal Şahin ve Akar (2015) tarafından yapılan çalışmada mali yanılısamanın tespiti Ocak 2006 - Eylül 2014 dönemi için Hata Düzeltme Modeli yardımıyla araştırılmıştır. Çalışma sonucunda ilgili dönemde Türkiye için vergi-harcama teorisinin değil harcama-vergi teorisinin geçerli olduğu ifade edilerek mali yanılısamanın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Biçer ve Tuncer (2022) tarafından yapılan çalışmada Türkiye özelinde 2006-2020 dönemi için iller bazında çeşitli vergilere ait veriler ile tahsilat değerlerine bakılarak ilki Herfindahl-Hirschman indeksi, ikincisi dolaylı-dolaysız vergi gelirleri oranı olmak üzere iki esas yöntem kapsamında mali illüzyonun varlığı ölçülmüştür. Çalışma sonucunda ele alınan dönem için Türkiye'de mali yanılısamanın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Göde (2022) tarafından yapılan çalışmada Türk vergi sisteminin bileşenlerinden yola çıkılarak çeşitli vergilerin yıllara göre tahsilat oranları dikkate alınarak mali anestezi kavramının varlığı gösterilmiş ve bundan yola çıkarak da kamu gelirlerindeki ve kamu harcamalarındaki sürekli artışın varlığına dayanılarak mali aldanmanın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tandircioğlu ve Yapıcı (2018) tarafından kamu harcamalarına ilişkin Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF'deki öğrencilere yapılan ankette öğrencilerin "*Kamu harcamaları vergi gelirleriyle uyumludur.*" ifadesine verdikleri cevabın ortalamasının 2,59 olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu da öğrenciler arasında mali aldanmanın olduğuna işaret etmektedir.

Yavuz (2021) tarafından yapılan çalışmada Türkiye'de kamu tarafından yapılan harcamalar ve vergi yükü ile ilgili olarak vatandaşların algısını belirleme üzerine bir inceleme yapılmıştır. Anket yöntemiyle 498 bireyin algısının ölçüldüğü çalışmada "*Ödediğim verginin büyük kısmının gereksiz harcamalar için kullanıldığını düşünüyorum*" ifadesinin ortalaması 3,31, "*Ortalama bir vergi mükellefinin faydalandığından daha fazla kamu hizmetinden yararlandığını düşünüyorum*" sorusunun ise 2,32 çıktığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum bireylerde mali aldanmanın olduğu sonucuna işaret etmektedir.

Karakaş ve Çiçek (2009) tarafından yapılan çalışmada Gaziantep'teki yükümlülerin kamu harcamalarındaki savurganlık hususlarındaki düşüncelerini tespit etmeye yönelik yapılan çalışmada "*ödediğiniz vergi ile devletten sağladığınız hizmet arasında doğru orantılı bir bağ kuruyor musunuz*" sorusuna ankete katılanların %50'si hayır, %39,1'i zaman zaman ve %10,9'u evet yanıtını vermişlerdir. Bu durum ankete katılan bireylerin önemli bir bölümünde mali aldanma olduğuna işaret etmektedir.

Pommerehne ve Schneider (1978) tarafından yapılan çalışmada mali yanılısamanın ortaya çıkışı ve bunun kamu harcamaları üzerindeki etkisi ele alınmaktadır. İsviçre'nin en büyük 110 şehrinin gelir yapısı ve kamu harcamaları ele alınarak yapılan çalışma neticesinde mali yanılısamanın varlığına dair ampirik kanıtlar olduğu ortaya çıkmıştır.

Dell'Anno ve Dollery (2014) tarafından yapılan çalışmada 1995-2008 döneminde 28 Avrupa ülkesi için yapısal eşitlik yaklaşımını kullanarak bir mali yanılısama endeksi tahmin edilmiştir. Çalışma sonucunda Mali yanılısama stratejilerinin uygulanmasında başlıca belirleyicilerin, serbest mesleğin toplam istihdam üzerindeki payı, vatandaşların eğitim düzeyi ve vergi yükünün büyüklüğü olduğuna ulaşılmıştır.

Baekgaard vd. (2016) tarafından mali yanılısamanın nedenlerinin anket yöntemiyle araştırıldığı çalışmada mali yanılısamaya sadece eksik bilginin değil, bununla birlikte bireylerin vergi yükleri ile kamu harcamalarına yeterli dikkati gösteremedikleri sonucuna ulaşılmıştır.

## 5. Yöntem

Bireylerin kamu hizmetlerinin maliyet ve fiyatlarını mali bilgisizlik, mali anestezi, eksik enformasyon, kişisel çıkar, mal ve hizmetlerin farklı yollarla finansmanı gibi çeşitli nedenlerle tam olarak anlayamamaları neticesinde yanılsamaya düşerek daha fazla kamu hizmeti talep etmeleri olan mali aldanma konusunda hem ampirik hem de teorik birçok çalışma yapılmıştır. Söz konusu çalışmaların temelinde kamu kesiminin gereğinden fazla büyümesine, bireylerin daha fazla vergi yüküne katlanmasına, kamuda israf ve savurganlığa açık kapı bırakmasına, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik başta olmak üzere kamunun mali yapısında bozulmalara neden olan mali aldanmanın olabildiğince en aza indirilmesi yatmaktadır. Nitekim mali yanılsamanın az olduğu toplumlarda bireylerin mali kararlar üzerinde söz sahibi olabilmeye, denetleyebilme ve itiraz edebilme hakları güçlenecektir. Bu da kamusal kararların daha etkin alınmasına yol açarak kamunun etkin ve verimli işlemesine katkı sunacaktır. Bundan dolayıdır ki toplumdaki mali yanılsama düzeyi ve bu düzeyin seyri oldukça önemlidir. Mali yanılsamanın konu edinildiği bu çalışmanın amacı mali yanılsamaya ilişkin toplum düzeyini Ege bölgesi itibarıyla ölçmektir. Bu kapsamda Manisa, İzmir, Aydın, Muğla, Kütahya ve Denizli’de anket yöntemiyle toplam 608 mükellefe ulaşılmış mali yanılsama düzeyleri bağımsız değişkenlerle analiz edilmiştir.

29.04.2024 tarih ve E-67750228-050.04-290030 toplantı sayılı Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu uygunluk-onay belgesine göre bu araştırmanın gerçekleştirilmesinde bilim etiğine aykırı bir durum bulunmamaktadır.

### 5.1. Evren – Örneklem

Çalışmanın ana kütlesi Ege Bölgesinde (İzmir, Manisa, Denizli, Aydın, Muğla, Afyonkarahisar, Uşak ve Kütahya) ikamet eden bireylerden oluşmaktadır. Ana kütle nüfus ve coğrafi büyüklüğü göz önünde tutularak sosyal, ekonomik ve nüfus itibarıyla bölgedeki temsiliyeti yüksek olduğu düşünülen il olan İzmir hariç bırakılmış ve geri kalan diğer 7 ilde tesadüfi olarak seçilen 2 ilin dışında bırakılmasıyla toplam 6 ilde anket uygulanmıştır. Tesadüfi seçim neticesinde anket yapılan iller İzmir, Aydın, Manisa, Denizli, Muğla ve Kütahya olarak tespit edilmiştir. Ayrıca ek bir coğrafi sınırlama yapılarak anket çalışması bu illerin merkezlerinde yapılmıştır. Diğer bir sınırlama da yaş demografik değişkenine aittir. Buna göre genel itibarıyla 20 yaş ve üstü bireylerin sosyal, ekonomik, politik, kültürel vb. durumları daha net olduğundan ve vergi yükümlülükleri genel itibarıyla bu yaştan sonra daha açık ve net ortaya çıktığından ayrıca yaş demografik değişkenine de bir sınırlama getirilmiştir. Çalışmada kaynakların kısıtlı olması ve ana kütle nüfusunun tamamına ulaşmanın zorluğu gerekçesi ile örneklem tipi olarak Random olmayan örneklem tiplerinden olan Kota örnekleme seçilmiştir. Zaman ve kaynak kısıtlılığının fazla olduğu durumlarda başvuru Kota örnekleme; inceleme ve araştırmaya konu olan topluluğun belli özelliklerini yansıtabilmek amacıyla, topluluktan yalnız belli özelliklere sahip örneklerin alınması gerektiğini belirten araştırma yöntemidir. Özellikler genel itibarıyla coğrafi bölge, cinsiyet, yaş, sosyal sınıf gibi kriterlere bakılarak oluşturulmaktadır. Fakat seçilen örneklerin belirlenmesi olasılıklı olmadan araştırmacı tarafından belirlenen sayıda bireyin seçilmesi ile olur (Kılıç, 2013, s. 44). Söz konusu yöntem kapsamında ana kütle nüfusu temsil eden 6 ildeki mükellef sayısına ulaşılarak denekler bu ana kütle nüfusun yüzdelere dikkate alınarak belirlenmiştir.

Örneklem hatasının %5 olduğu göz önüne alındığında ana kütle nüfusu 1.000.000 kişiden oluşan kütle nüfusu en az 384 kişilik bir örneklem büyüklüğü temsil edecektir (Saunders ve ark., 2000, s. 1). Ege Bölgesindeki çalışma kapsamında yer verdiğimiz 6 ilde ikamet eden 20 yaş ve üzeri bireylerin sayısı 2023 yılı ile 6.387.451’dir. %95 güven aralığında örneklem büyüklüğü en az 384 olarak hesaplanmış olmasına rağmen, çalışmada ulaşılan sonuçların daha güvenilir olabilmesi için anket ilgili illerde ikamet eden 20 yaş ve üzeri 608 bireye ulaşılarak elde edilmiştir. Anket uygulanarak mali yanılsamaya ilişkin görüşlerine başvuru bireylere ait demografik özellikler Tablo 1’de gösterilmektedir.

**Tablo 1: Demografik Özellikler**

Yaş	Frekans	%	Cinsiyet	Frekans	%
20-30	104	17,10	Erkek	375	61,67
31-40	161	26,48	Kadın	233	38,33
41-50	201	33,05	<b>Medeni Durum</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
51+	142	23,35	Evli	392	64,47
<b>Eğitim Düzeyi</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>	Bekâr	135	22,20
İlköğretim	62	10,19	Boşanmış/Dul	81	13,32
Lise	287	47,20	<b>Ortalama Gelir</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Üniversite	177	29,11	0 - 17.002	95	15,62
Lisansüstü	82	13,48	17.003 - 30.000	254	41,77
<b>İkamet İli</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>	30.001 - 50.000	163	26,80
İzmir	172	28,28	50.001 - 1 ve üstü	96	15,78
Manisa	109	17,92	<b>Meslek</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Aydın	95	15,62	Çalışmıyor	96	15,78
Kütahya	69	11,34	Bağımsız Kendi İşinde Çalışan	103	16,94
Muğla	87	14,30	Ücretli[Özel sektör]	213	35,03
Denizli	76	12,5	Ücretli[Kamu]	147	24,17
			Emekli	49	8,05
<b>Toplam</b>	<b>608</b>	<b>100</b>	<b>Toplam</b>	<b>608</b>	<b>100</b>

### 5.2. Güvenilirlik Analizi

Sahadan elde edilen verilerin güvenilirliği ve geçerliliğini ölçmek amacıyla sosyal bilimler alanında Likert tipi anketlerde güvenilirliği test etmek için en fazla Cronbach's Alpha katsayısından yararlanılmaktadır (Bademci, 2011). Söz konusu katsayı 0,7 ve üzerinde ise ölçeğin güvenilir olduğu ve ayrıca ölçekteki ifadelerin birbirleri ile tutarlı oldukları kabul edilmektedir. Katsayının 0,7 nin altında çıktığı durumlarda ise ölçeğin güvenilir olmadığı ve ayrıca ölçekte yer alan ifadelerin birbirleri ile tutarlı olmadıkları kabul edilmektedir (George ve Mallery, 2003, s. 231). Araştırmada kullanılan ölçeğe ilişkin Cronbach's Alpha değerine Tablo 2'de yer verilmiştir.

**Tablo 2: Güvenilirlik Analizi**

Gözlem Sayısı	Cronbach's Alpha	Madde Sayısı
N=608	,840	26

Mali yanılısma düzeyini ölçmeye yönelik kullanılan ölçeğin Cronbach's Alpha değeri 0,840 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre çalışmada kullanılan ölçek, güvenilirlik katsayı değerleri açısından "iyi güvenilir" kategorisinde yer almaktadır.

### 5.3. Verilerin Analizi

Ege Bölgesindeki bireylerin mali yanılısma düzeylerine ilişkin ölçümlemenin yapıldığı çalışmada katılımcıların yanılısma düzeyi Tablo 3'de yer almaktadır.

**Tablo 3: Mali Yanılısma Düzeyi**

	Minimum	Maksimum	Ortalama
Mali Yanılısma Düzeyi	1.00	5.00	3,2790

Mali yanılısma düzeyini bireyler nezdinde ölçmek amacıyla geliştirilen endeks sonucuna göre bireylerin mali yanılısma düzeyi 3,2790 olarak hesaplanmıştır. Çalışmada kullanılan ölçek 5'li Likert olduğundan orta nokta (%50) olarak 3 değeri kabul edilmektedir. Söz konusu değere göre katılımcıların mali yanılısma düzeyleri ortalamanın üstünde bulunmuştur.

Verilere uygulanacak analiz yönteminin tespiti için elde edilen verilerin öncelikle normallik analizinin yapılması gerekmektedir. Normallik testi ile verilerin normal bir dağılım gösterip göstermediği belirlenmekte ve sonraki aşama olan analiz yöntemine karar verilmektedir. SPSS 22.0 ile yapılan normallik testi için verilerin çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri dikkate alınmıştır. Elde edilen verilerin çarpıklık ve basıklık değerleri ile araştırmacılara verilerin normal dağılım eğrisindeki yeri ile ilgili bilgi vermektedir. Normal dağılım eğrisindeki konumlanma ile

verilerin normal dağılıma sahip olup olmadıkları kontrol edilmektedir (Yücenur ve ark.,2011, s. 162). Hair vd. (2013)'e göre çarpıklık ve basıklık değerleri  $\pm 1$ , Tabachnick ve Fidell (2013)'e göre  $\pm 1.5$  ve George ve Mallery (2010)'a göre  $\pm 2.0$  değerleri arasında yer alırsa seri normal bir dağılım göstermektedir. Mali aldanmanın çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerine Tablo 4'te yer verilmektedir.

**Tablo 4: Çarpıklık ve Basıklık Değerleri**

Tanımlayıcılar			
		İstatistik	Standart Hata
maliyanılsama	Skewness	-,225	,099
	Kurtosis	,291	,198

Tablo 4'te yer verilen çarpıklık ve basıklık katsayıları dikkate alındığında mali yanılsamaya ilişkin veriler normal bir dağılıma sahiptir. Bundan dolayı mali yanılsamaya ilgili yapılacak analizlerde parametrik olan testlerden t-testi ile ANOVA testine başvurulacaktır.

## 6. Bulgular

### 6.1. Yaş Bağımsız Değişken Analizi

Mali yanılsama boyutunda bireylerin yaş durumlarına göre herhangi bir farklılık ortaya çıkıp çıkmadığıyla ilgili yapılan Tek Yönlü Varyans analizi ile kurulan hipotez;

Ho: Mali yanılsama boyutunda yaşa göre farklılığa ulaşılamamıştır.

H1: Mali yanılsama boyutunda yaşa göre farklılığa ulaşılmıştır.

**Tablo 5: Yaş ANOVA Testi**

ANOVA					
maliyanılsama					
	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	3,297	3	1,099	4,014	,008
Gruplar İçi	165,406	604	,274		
Toplam	168,703	607			

ANOVA test sonucuna göre mali yanılsama boyutunda bireylerin yaş gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye rastlandığında ( $F_{(3-604)}=4,014, p<.05$ )  $H_1$  reddedilemez.

ANOVA testi sonucuna gruplar arasında ortaya çıkan farklılıkta hangi grubun veya grupların diğerlerinden farklı olduğunu belirleyebilmek için çoklu karşılaştırma testlerinden yararlanmaktadır. Tablo 6'da yaş bağımsız değişkeni için çoklu karşılaştırma testlerinden Tamhanes T2 testine ait sonuçlara yer verilmiştir.

**Tablo 6: Tamhanes T2 Çoklu Karşılaştırma Testi**

Çoklu Karşılaştırmalar						
Bağımlı değişken: maliyanılsama						
Tamhane						
(I) yaş	(J) yaş	Ortalama Fark (I-J)	Standart Sapma	Sig.	% 95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
20-30	31-40	-,13090	,06975	,320	-,3165	,0547
	41-50	-,17079	,07148	,102	-,3608	,0192
	50+	-,22661*	,07093	,010	-,4153	-,0380
31-40	20-30	,13090	,06975	,320	-,0547	,3165
	41-50	-,03989	,05390	,975	-,1825	,1027
	50+	-,09571	,05317	,365	-,2365	,0451
41-50	20-30	,17079	,07148	,102	-,0192	,3608
	31-40	,03989	,05390	,975	-,1027	,1825
	50+	-,05581	,05542	,896	-,2025	,0909
50+	20-30	,22661*	,07093	,010	,0380	,4153
	31-40	,09571	,05317	,365	-,0451	,2365
	41-50	,05581	,05542	,896	-,0909	,2025

\*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlıdır.



Gruplar arasında farklılıklar olduğu ortaya çıkan yaş bağımsız değişkeninin grup ortalamalarına Tablo 7’de yer verilmiştir.

**Tablo 7: Tanımlayıcılar Tablosu**

Tanımlayıcılar		
Maliyanılsama		
	N	Ortalama
20-30	104	3,1350
31-40	161	3,2659
41-50	201	3,3058
50+	142	3,3616
Toplam	608	3,2790

Tablo 6’de yer alan yaş grubunun frekanslarına bakıldığında mali yanılsama düzeyi en fazla 50 yaş üstünde görülmektedir. Sonrasında ise 41-50, 31-40 ve 20-30 yaş aralığı gelmektedir.

### 6.2. Cinsiyet Bağımsız Değişken Analizi

Mali yanılsama düzeyinde cinsiyete bağlı olarak farklılık olup olmadığına ilişkin yapılan Bağımsız örneklem T - testi için kurulan hipotez;

H<sub>0</sub>= Mali yanılsamada bireylerin cinsiyet durumlarına göre farklılığa ulaşamamıştır.

H<sub>1</sub>= Mali yanılsamada boyutunda bireylerin cinsiyetine göre farklılığa ulaşmıştır.

**Tablo 8: Cinsiyete Göre Bağımsız Örneklem T – testi**

Independent Samples Test						
		Levene Varyans Eşitliği Testi		Ortalamaların Eşitliği İçin T Testi		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
maliyanılsama	Eşit Varyanslar Varsayılırsa	,794	,373	-2,083	606	,038
	Eşit Varyanslar Varsayılmazsa			-2,096	501,859	,037

Tablo 8’de Bağımsız örneklem T – testinde yer alan mali yanılsama boyutunda cinsiyet grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye ulaşıldığından ( $t_{606}=2,083$ ,  $p > .05$ ) H<sub>1</sub> reddedilemez.

**Tablo 9: Tanımlayıcılar Tablosu**

Grup İstatistikleri			
	cins	N	Ortalama
maliyanılsama	kadın	233	3,2227
	erkek	375	3,3141

Tablo 9’daki cinsiyet frekansına bakıldığında erkeklere ilişkin mali yanılsama ortalaması kadınlardan daha yüksektir.

### 6.3. Medeni Durum Bağımsız Değişken Analizi

Mali yanılsama boyutunda mükelleflerin medeni durumlarına göre herhangi bir farklılık ortaya çıkıp çıkmadığıyla ilgili yapılan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) analizi ile kurulan hipotez;

H<sub>0</sub>= Mali yanılsama boyutunda bireylerin medeni durumlarına göre farklılık bulunmamaktadır.

H<sub>1</sub>= Mali yanılsama boyutunda bireylerin medeni durumlarına göre bulunmamaktadır.

**Tablo 10: Medeni Durum ANOVA Testi**

ANOVA					
maliyanılsama					
	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	2,091	2	1,045	3,796	,023
Gruplar İçi	166,613	605	,275		
Toplam	168,703	607			

ANOVA test sonucuna göre mali yanılsama boyutta medeni durumlara göre istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye ulaşıldığından ( $F_{(2-605)}=1,045, p>.05$ )  $H_1$  reddedilemez. Tablo 11’de medeni durum değişkeni için çoklu karşılaştırma testlerinden Tukey testine ait sonuçlara yer verilmiştir.

**Tablo 11: Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi**

Çoklu Karşılaştırmalar				
Bağımlı değişken: maliyanılsama				
Tukey HSD				
(I) medenidurum	(J) medenidurum	Ortalama Fark (I-J)	Standart Sapma	Sig.
evli	bekar	-,07082	,05239	,367
	boşanmış/dul	,13141	,06374	,099
bekar	evli	,07082	,05239	,367
	boşanmış/dul	,20223*	,07347	,017
boşanmış/dul	evli	-,13141	,06374	,099
	bekar	-,20223*	,07347	,017

\*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

Gruplar arasında farklılıklar olduğu ortaya çıkan medeni durum bağımsız değişkeninin grup ortalamalarına Tablo 12’de yer verilmiştir.

**Tablo 12: Tanımlayıcılar Tablosu**

Tanımlayıcılar		
maliyanılsama		
	N	Ortalama
evli	391	3,2810
bekar	135	3,3519
boşanmış/dul	82	3,1496
Total	608	3,2790

Tablo 12’deki medeni durum frekanslarına bakıldığında mali yanılsama düzeyi en fazla bekarlarda görülmektedir. Sonrasında ise evliler ve boşanmış/dullar gelmektedir.

#### 6.4. Gelir Seviyesi Bağımsız Değişken Analizi

Mali yanılsama boyutunda bireylerin gelir durumlarına göre herhangi bir farklılık olup olmadığıyla ilgili yapılan Tek Yönlü Varyans analizi ile kurulan hipotez;

$H_0$ = Mali yanılsama boyutunda gelire göre farklılık bulunmamaktadır.

$H_1$ = Mali yanılsama boyutunda gelire göre farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 13: Gelir ANOVA Testi**

ANOVA					
maliyanılsama					
	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	3,898	3	1,299	4,762	,003
Gruplar İçi	164,805	604	,273		
Toplam	168,703	607			

ANOVA test sonucuna göre mali yanılısama boyutta gelir düzeyleri grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki ortaya çıktığından ( $F_{(3-604)}=1,299, p>.05$ )  $H_1$  reddedilemez. Tablo 14'te gelir düzeyi değişkeni için çoklu karşılaştırma testlerinden Tamhanes T2 testine ait sonuçlara yer verilmiştir.

**Tablo 14: Tamhanes T2 Çoklu Karşılaştırma Testi**

Çoklu Karşılaştırmalar						
Bağımlı değişken: maliyanılsama						
Tamhane						
(I) ortgelir	(J) ortgelir	Ortalama Fark (I-J)	Standart Sapma	Sig.	% 95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
0-17002	17002-30000	-,14641	,06066	,096	-,3076	,0147
	30001-50000	-,20892*	,05990	,004	-,3682	-,0497
	50001 ve üstü	-,26357*	,07164	,002	-,4541	-,0731
17002-30000	0-17002	,14641	,06066	,096	-,0147	,3076
	30001-50000	-,06251	,05074	,773	-,1967	,0717
	50001 ve üstü	-,11716	,06418	,351	-,2878	,0535
30001-50000	0-17002	,20892*	,05990	,004	,0497	,3682
	17002-30000	,06251	,05074	,773	-,0717	,1967
	50001 ve üstü	-,05465	,06346	,949	-,2235	,1142
50001 ve üstü	0-17002	,26357*	,07164	,002	,0731	,4541
	17002-30000	,11716	,06418	,351	-,0535	,2878
	30001-50000	,05465	,06346	,949	-,1142	,2235

\*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

Gruplar arasında farklılıklar olduğu ortaya çıkan gelir bağımsız değişkeninin grup ortalamalarına Tablo 15'te yer verilmiştir.

**Tablo 15: Tanımlayıcılar Tablosu**

Tanımlayıcılar		
maliyanılsama		
	N	Ortalama
0-17002	95	3,1202
17003-30000	254	3,2667
30001-50000	163	3,3292
50001 ve üstü	96	3,3838
Toplam	608	3,2790

Tablo 15'teki gelir düzeyi frekanslarına bakıldığında mali yanılısama düzeyi en fazla 50.000 TL ve üstünde görülmektedir. Sonrasında ise 30.001 TL – 50.000 TL, 17.002 TL – 30.000 TL ve 0- 17.002 TL gelmektedir.

### 6.5. Eğitim Bağımsız Değişken Analizi

Mali yanılısama boyutunda mükelleflerin eğitim durumlarına göre herhangi bir farklılık olup olmadığıyla ilgili yapılan Tek Yönlü Varyans analizi ile kurulan hipotez;

$H_0$ = Mali yanılısama boyutunda eğitime göre farklılık bulunmamaktadır.

$H_1$ = Mali yanılısama boyutunda eğitime göre farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 16: Eğitime ANOVA Testi**

ANOVA					
maliyanılsama					
	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	2,385	3	,795	2,887	,035
Gruplar İçi	166,319	604	,275		
Toplam	168,703	607			

ANOVA test sonucuna göre mali yanılsama boyutta eğitime göre istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye ulaşıldığından ( $F_{(3-604)}=,795$ ,  $p<.05$ )  $H_1$  reddedilemez. Tablo 17’de eğitim değişkeni için çoklu karşılaştırma testlerinden Tamhanes T2 testine ait sonuçlara yer verilmiştir.

**Tablo 17: Tamhanes T2 Çoklu Karşılaştırma Testi**

Çoklu Karşılaştırmalar						
Bağımlı değişken: maliyanılsama						
Tamhane						
(I) eğitim	(J) eğitim	Ortalama Fark (I-J)	Standart Sapma	Sig.	% 95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
ilköğretim	lise	,12569	,06214	,244	-,0408	,2921
	üniversite	,13762	,06544	,204	-,0372	,3125
	lisansüstü	,25743*	,08066	,010	,0422	,4726
lise	ilköğretim	-,12569	,06214	,244	-,2921	,0408
	üniversite	,01192	,05006	1,000	-,1205	,1443
	lisansüstü	,13173	,06877	,300	-,0520	,3155
üniversite	ilköğretim	-,13762	,06544	,204	-,3125	,0372
	lise	-,01192	,05006	1,000	-,1443	,1205
	lisansüstü	,11981	,07177	,458	-,0716	,3112
lisansüstü	ilköğretim	-,25743*	,08066	,010	-,4726	-,0422
	lise	-,13173	,06877	,300	-,3155	,0520
	üniversite	-,11981	,07177	,458	-,3112	,0716

\*. Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

Gruplar arasında farklılıklar olduğu ortaya çıkan eğitim bağımsız değişkeninin grup ortalamalarına Tablo 18’de yer verilmiştir.

**Tablo 18: Tanımlayıcılar Tablosu**

Tanımlayıcılar		
maliyanılsama		
	N	Ortalama
ilköğretim	62	3,4132
lise	287	3,2875
üniversite	177	3,2755
lisansüstü	82	3,1557
Toplam	608	3,2790

Tablo 18’deki eğitim frekanslarına bakıldığında mali yanılsama düzeyi en fazla ilk öğretim kademesinde görülmektedir. Sonrasında ise lise, üniversite, lisansüstü gelmektedir.

## 6.6. İkamet İli Bağımsız Değişken Analizi

Mali yanılsama boyutunun ikamet edilen ile göre herhangi bir farklılık olup olmadığına ilişkin yapılan Tek Yönlü Varyans analizi ile kurulan hipotez;

H0= Mali yanılısma boyutunda ikamet iline göre farklılığa ulaşılammıştır.  
H1= Mali yanılısma boyutunda ikamet iline göre farklılık ulaşılmıştır.

**Tablo 19: İkamet İli ANOVA Testi**

ANOVA					
maliyanılısma					
	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	3,278	5	,656	2,386	,037
Gruplar İçi	165,425	602	,275		
Toplam	168,703	607			

ANOVA test sonucuna göre mali yanılısma boyutta ikamet illeri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye ulaşıldığından( $F_{(5-602)}=,656$ ,  $p<.05$ )  $H_1$  reddedilemez. Tablo 20'de ikamet ili değişkeni için çoklu karşılaştırma testlerinden Tamhanes T2 testine ait sonuçlara yer verilmiştir.

**Tablo 20: Tamhanes T2 Çoklu Karşılaştırma Testi**

Çoklu Karşılaştırmalar						
Bağımlı değişken: maliyanılısma						
Tamhane						
(I) ikamet	(J) ikamet	Ortalama Fark (I-J)	Standart Sapma	Sig.	% 95 Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
İzmir	Kütahya	-,08903	,07817	,988	-,3224	,1443
	Denizli	-,14461	,08207	,716	-,3895	,1003
	Aydın	-,17113	,06767	,168	-,3717	,0294
	Manisa	-,10929	,06043	,672	-,2879	,0693
	Muğla	,02870	,06344	1,000	-,1593	,2167
Kütahya	İzmir	,08903	,07817	,988	-,1443	,3224
	Denizli	-,05558	,09713	1,000	-,3448	,2336
	Aydın	-,08210	,08531	,998	-,3362	,1720
	Manisa	-,02027	,07969	1,000	-,2581	,2176
	Muğla	,11773	,08200	,918	-,1268	,3623
Denizli	İzmir	,14461	,08207	,716	-,1003	,3895
	Kütahya	,05558	,09713	1,000	-,2336	,3448
	Aydın	-,02652	,08890	1,000	-,2911	,2381
	Manisa	,03531	,08352	1,000	-,2138	,2844
	Muğla	,17331	,08573	,500	-,0822	,4288
Aydın	İzmir	,17113	,06767	,168	-,0294	,3717
	Kütahya	,08210	,08531	,998	-,1720	,3362
	Denizli	,02652	,08890	1,000	-,2381	,2911
	Manisa	,06183	,06942	,999	-,1440	,2677
	Muğla	,19983	,07206	,088	-,0140	,4137
Manisa	İzmir	,10929	,06043	,672	-,0693	,2879
	Kütahya	,02027	,07969	1,000	-,2176	,2581
	Denizli	-,03531	,08352	1,000	-,2844	,2138
	Aydın	-,06183	,06942	,999	-,2677	,1440
	Muğla	,13800	,06531	,422	-,0557	,3317
Muğla	İzmir	-,02870	,06344	1,000	-,2167	,1593
	Kütahya	-,11773	,08200	,918	-,3623	,1268
	Denizli	-,17331	,08573	,500	-,4288	,0822
	Aydın	-,19983	,07206	,088	-,4137	,0140
	Manisa	-,13800	,06531	,422	-,3317	,0557

Gruplar arasında farklılıklar olduğu ortaya çıkan ikamet ili bağımsız değişkeninin grup ortalamalarına Tablo 21'de yer verilmiştir.

**Tablo 21: Tanımlayıcılar Tablosu**

Tanımlayıcılar		
maliyanılsama		
	N	Ortalama
İzmir	172	3,2086
Kütahya	69	3,2977
Denizli	76	3,3532
Aydın	95	3,3798
Manisa	109	3,3179
Muğla	87	3,1799
Toplam	608	3,2790

Tablo 21'deki ikamet ili frekanslarına bakıldığında mali yanılsama düzeyi en fazla olan il Aydın olmuştur. Sonrasında ise Denizli, Manisa, Kütahya ve Muğla gelmektedir.

### 6.7. Meslek Bağımsız Değişken Analizi

Mali yanılsama boyutunda mesleklere göre farklılık ortaya çıkıp çıkmadığıyla ilgili yapılan Tek Yönlü Varyans (ANOVA) analizi ile kurulan hipotez;

H<sub>0</sub>= Mali yanılsama boyutunda mesleklere göre farklılık bulunmamaktadır.

H<sub>1</sub>= Mali yanılsama boyutunda mesleklere göre farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 22: Meslek ANOVA Testi**

ANOVA					
maliyanılsama					
	Kareler Toplamı	df	Ortalama Kare	F	Sig.
Gruplar Arası	1,211	4	,303	1,090	,360
Gruplar İçi	167,492	603	,278		
Toplam	168,703	607			

ANOVA test sonucuna göre mali yanılsama boyutta meslek grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmadığından ( $F_{(4-603)}=,303$ ,  $p>.05$ ) H<sub>1</sub> red edilir. İstatistiksel olarak anlamlı bir ilişki ortaya çıkmadığı için tanımlayıcılar tablosuna bakılmamaktadır.

### Sonuç

Devletin toplam ekonomideki rolünün olabildiğince az olması gerektiği ve piyasanın kendi işleyişine müdahalede bulunulmaması gerektiğini ileri süren liberal ekonomi anlayışı bu savını kamu ekonomisinin başarısızlığı ile öne sürmektedir. Buna göre devlet yapısı gereği ekonomide başarısız olmakta ve piyasanın işleyişini bozmaktadır. Nitekim kamu ekonomisinin başarısızlığını savunan Kamu Tercihi Teorisine göre devlet denen idari örgüt yapısı gereği tekelleri destekleyerek girişimciliği yok etmektedir. Bununla birlikte gereksiz birçok alanda harcama yaparak kaynak israfına neden olmakta ve etkin ve verimli rekabetin önündeki engel olmaktadır. Söz konusu başarısızlıklar arz ve talep cephesinden kaynaklanarak toplumsal refahı olumsuz etkilemektedir. Kamunun ekonomik başarısızlığı olarak ileri sürülen nedenlerden biri de mali yanılsamadır. Vergilerin artan oranlılığı, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergileme yerine borçlanma veya para basmanın tercih edilmesi gibi nedenlerle ortaya çıkan mali yanılsama ile mükellefler vergi yüklerini tam ve doğru olarak algılayamamakta ve vergi yüklerinin daha da fazla artmasına neden olan kamu harcamalarını daha fazla talep etmektedirler. Söz konusu harcamaların popülist birtakım politikalar ile artması da mükelleflerin vergi yüklerinin daha fazla artmasına neden olmaktadır. Söz konusu bu durum idari yönden kamu harcamalarının gereğinden fazla artarak etkinsiz ve verimsiz bir hal almasına, kaynak israfına ve kamunun aşırı genişlemesine neden olurken bireyler yönünden gereğinden fazla vergi yüküne katlanılmasına yol açmaktadır. Bundan dolayıdır ki kamu harcamalarının etkin ve verimli olması, kamu kaynaklarının bu minvalde doğru bir şekilde ve gerekli yerlere tasarruf edilmesi, kaynakların bireylerin ihtiyaçları yönünde harcanması, kamuda mali şeffaflık ve hesap

verilebilirliğin sağlanması, bireylerin vergi yüklerinin azaltılması gibi amaçlara ulaşılabilmesi için mali yanılısamanın ortadan kaldırılması veya en az seviyeye indirilmesi gerekmektedir. Bunun için de toplumda hali hazırda var olan mali yanılısama düzeyinin tespit edilmesi bu sonuca göre hareket alanlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada mali yanılısama düzeyi anket yöntemiyle araştırılmıştır.

Ege Bölgesinde (İzmir, Aydın, Manisa, Muğla, Denizli ve Kütahya) ikamet eden 608 mükellefe uygulanan anket neticesinde katılımcıların mali yanılısama algısı 3,2790 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu değere göre katılımcıların mali aldanma düzeyleri ortalamanın üstünde bulunmuştur. Eğitime göre yapılan analiz neticesinde mali yanılısama düzeyi en fazla ilk öğretim kademesinde görülmektedir. Sonrasında ise lise, üniversite, lisansüstü gelmektedir. Yaşa göre yapılan analiz neticesinde mali yanılısama düzeyi en fazla 50 yaş üstünde görülmektedir. Sonrasında ise 41-50, 31-40 ve 20-30 yaş aralığı gelmektedir. Cinsiyet grubu analizi neticesinde mali yanılısama düzeyinin en yüksek erkeklerde olduğu, medeni durum analiz neticesinde mali yanılısama düzeyi en yüksek bekarlarda iken en az boşanmış/dullarda görüldüğü, gelir düzeyine göre yapılan analiz neticesinde mali yanılısama düzeyi en fazla 50.000 TL ve üstünde, sonrasında ise 30.001 TL – 50.000 TL, 17.002 TL – 30.000 TL ve 0- 17.002 TL’de ortaya çıkmaktadır. İkamet ili analiz neticesinde mali yanılısama düzeyi en yüksek il Aydın, ikinci Denizli, üçüncü Manisa, dördüncü Kütahya, beşinci Muğla iken son sırada İzmir’in yer aldığı sonuçları tespit edilmiştir. Meslek gruplarına göre yapılan analiz neticesinde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır. Yapılan çalışma neticesinde mükelleflerin mali yanılısama düzeylerinin ortalamanın üstünde yer alması, üzerinde durulması ve acil çözülmesi gereken bir konu olduğunu ortaya koymaktadır. Buna göre; vergi sisteminin mükelleflerin sorumlu oldukları vergileri ve vergi yüklerini daha kolay ve rahat anlayabilecekleri bir yapıya kavuşturulması, mali okur yazarlığın artırılması, mali şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanması gibi yollarla mükelleflerin talep ettikleri kamu harcamalarının finansmanına kendilerinin katlandıklarının bilincinde olunmasının sağlanması gerekmektedir. Bu sayede toplumda var olan mali yanılısama düzeyinde azalma yaşanacaktır. Mali yanılısamanın olmadığı veya en aza indirildiği durumda hem bireyler hem de kamu etkin ve verimli tercihlerde bulunacak, tercihlerinin sonuçlarını şeffaf bir şekilde görüp sorgulayabilecek, bu da rasyonel tercihlere bağlı olarak kamunun faaliyetlerinin meşruluğu ile bireylerin yönetime katılımına katkı sunacaktır. Aynı zamanda kamu harcamalarında etkinlik ve verimliliğin artarak kamu kaynaklarının israf edilmesinin önüne geçilecektir. Netice itibariyle ise temel hedef olan toplumsal refahın artırılması sağlanacaktır.

**Etik Kurul Onayı:** Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu'ndan onay alınmıştır. Tarih: 29.04.2024 / Toplantı No: 2024/04 / Karar No: 29.

**Bilgilendirilmiş Onam:** Katılımcılardan bilgilendirilmiş onam alınmıştır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

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

**Ethics Committee Approval:** Approval was received from Kütahya Dumlupınar University Social and Human Sciences Scientific Research and Publication Ethics Committee. Date: 29.04.2024 / Meeting No: 2024/04 / Decision No: 29.

**Informed Consent:** Informed consent was obtained from the participants.

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

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

**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

Ulvi SANDALCI 0000-0003-1527-0815

İnci SANDALCI 0000-0003-4995-8482

#### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Akdoğan Gedik, M. (2018). Mali yanılsama: Türkiye ekonomisi için bir değerlendirme. *Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 10, No 1*, 2018 ISSN: 1309-8020 (Online).
- Aktan, C. C. ve Dileyici, D. (2019). *Kamu Ekonomisi II*, (Ed.). Aktan, C. C. ve Dileyici Başaran, D., Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2992, Açıköğretim Fakültesi Yayını NO: 1945
- Aktan, C. C. (2011). Devletin büyümesi ve devletin başarısızlığının anatomisi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 3, Sayı 1*, 2011 ISSN: 2146 -0817 (Online).
- Aktan, C. C. ve Dileyici, D. (2009). Politik süreçte eksik enformasyon sorunu ve mali kararlar üzerindeki etkisi: kamu tercihi perspektifi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 1*, 2009 ISSN: 2146-0817 (Online).
- Bademci, V. (2011). Kuder-Richardson 20, Cronbach'ın Alfasi, Hoyt'un varyans analizi, genellenirlik kuramı ve ölçüm güvenilirliği üzerine bir çalışma. *Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi, 17*, 173-193.
- Biçer, M. ve Tuncer, G. (2022). Türkiye'de mali illüzyon, *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi, Volume 7- Issue 14- June 2022 / Cilt 7 – Sayı 14 – Haziran 2022*.
- Blumm, M. (1994). *Public choice theory and the public lands: why multiple use failed*, 18 Harv. Env't L. Rev. 405.
- Boyne, G. A., (1998), *Public choice theory and local government a comparative analysis of the UK and the USA*, London: Macmillan Press.
- Buchanan, J. M. (1960). *Fiscal theory and political economy*. Chapel Hill: Carolina: The University of North Carolina Press.
- Buchanan, J. & Wagner, R. (1977). *Democracy in deficit: The political legacy of Lord Keynes*. New York, NY: Academic Press.
- Buchanan, J. M. (1967). *Public finance in democratic process: fiscal institutions and individual choice*, Carolina: The University of North Carolina Press.
- Buchanan, J. M. (1984). *Politics without romance: a sketch of positive public choice theory and its normative implications*\*, J. M. Buchanan & R. D. Tollison (Eds.), *The Theory of Public Choice II*, In. 11-22, Michigan: The University of Michigan Press.
- Buchanan, J. M. (1987). The constitution of economic policy. *The American Economic Review, 77*(3): 243-250.
- Dileyici, D. ve Özkıvrak, Ö. (2010). Bütçe anlayışındaki değişim süreci: denk bütçe ilkesinin erozyonu ve açık bütçe politikası. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 2, No 1*, 2010 ISSN: 2146-0817 (Online).
- Dileyici, D. (2019). *Kamu Ekonomisi II*, (Ed.). Aktan, C. C. ve Dileyici Başaran, D., Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2992, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1945
- Didinmez, İ. ve Günel, T. (2022). Mali yanılsama hipotezi çerçevesinde vergi gelirleri ve kamu harcamaları ilişkisi: Türkiye örneği. *International Journal of Public Finance, 7*(2), 385-406. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1115084>
- Dell'Anno, R. & Dollery, B.E.(2014). Comparative fiscal illusion: a fiscal illusion index for the European Union. *Empir Econ* 46, 937-960



- (2014). <https://doi.org/10.1007/s00181-013-0701-x>
- Dollery, B. & Worthington, A. (1996). The empirical analysis of fiscal illusion. *Journal of Economic Surveys* 10(3):pp. 261-297.
- Dougan, W.R. & Kenyon, D.A. (1988). Pressure groups and public expenditures: The flypaper effect reconsidered. *Economic Inquiry* 26, 159-170.
- George, D. & Mallery, P. (2003). *SPSS for Windows step by step: A simple guide and reference*. 14.0 update. 7th ed., USA-Boston: Allyn & Bacon.
- George, D. & Mallery, M. (2010). *SPSS for windows step by step: A simple guide and reference*. 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson, 1-158.
- Gergerlioğlu, U. (2016). Mali yanılama olgusunun kavramsal boyutu. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 338 Kasım 2016.
- Göde, B. (2022). Mali anestezi ve mali aldanma bağlamında kamu harcamalarının finansmanının vergi bileşenleri açısından analizi. *Tarsus Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl: 2022, Cilt: 2, Sayı: 1, ss. 12-27
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E. & Tatham, R. L. (2013). *Multivariate data analysis: Pearson Education Limited*, 1-287.
- Heyndels, B. & Smolders, C. (1994). *Fiscal illusion at the local level: Empirical evidence for the Flemish municipalities*, Public Choice 80: 325-338, 1994 Kluwer Academic Publishers. Printed in the Netherlands.
- Karakas, M. ve Çiçek, H. (2009). Vergi yükümlülerinin yolsuzluğa ilişkin tutum ve tepkileri: Gaziantep örneği. *Sosyo Ekonomi*, Ocak – Haziran 2009-1.
- Kul, G. E., ve Cihan Y. (2018). İktisat ile siyaset bilimini birleştiren iki farklı sistematik yaklaşım: Kamu tercihi teorisi ve bağımlı gelişme teorisi. *Journal of Management and Economics Research* 16, sy. 3 (Eylül 2018): 89-104. <https://doi.org/10.11611/yead.394991>.
- Keech, W. R. & Michael C. M. (2015). The anatomy of government failure. *Public Choice* (2015) 164:1–42, DOI 10.1007/s11127-015-0262-y
- Karaca, C. (2021). *Kamu maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Kılıç, S. (2013). Örneklem Yöntemleri. *Journal of Mood Disorders*, Volume: 3, Number: 1, 2013.
- Kızılboğa, R. (2012). Kamu tercihi ve anayasal iktisat teorilerinin değerlendirilmesi. *NEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2 (2012) 91-109.
- Kirmanoglu, H.,(2007), Kamu Ekonomisi Analizi, Beta Yayın, İstanbul
- Le Grand, J. (1991). The theory of government failure. *British Journal of Political Science*. 1991;21(4):423-442. doi:10.1017/S0007123400006244
- Mc Culloch, J.R. (1975). *A treatise on the practical influence of taxation and the funding system*. Original Edition 1845, Reprint D.P.O'Brien(ed), 1975, Edinburgh: Scottish Academic Press.
- Baekgaard, M., Serritzlew, S. Blom-Hansen, J. (2016). Causes of fiscal illusion: Lack of information or lack of attention?, *Public Budgeting & Finance*, Volume36, Issue2, Summer 2016, Pages 26-44.
- Nacar, B. (2015). Yerel yönetimlerin mali krizi üzerine kuramsal açıklamalar: Nedenler, öneriler ve bir değerlendirme, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (9) 2005, 202-247.
- Oates, W. E. (1988). *On the nature and measurement of fiscal illusion: A survey*. In G. Brennan, S. Grewel, & P. Groenwegen (Eds.), *Taxation and Fiscal Federalism: Essays in Honour of Russel Mathews*. Sydney: ANU Press
- Oates, W.E. (1979). *Lump-sum intergovernmental aids have price effects*. In P. Mieszkowski and W.H. Oakland (Eds.), *Fiscal federalism and grants-in-aid*. Washington, D.C.: Urban Institute.
- Özmen, A. (1999). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*. İçinde A. Bir (ed.) Örneklem (ss. 25-50). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1081.
- Öztürk, N. (2016). *Kamu ekonomisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Pommerehne, W. W. & Schneider, F. (1978). Mali yanılama, sıyasal kurumlar ve yerel kamu harcamaları. *Kyklos*, Cilt31, Sayı3 Ağustos 1978, Sayfa: 381-408, <https://doi.org/10.1111/j.1467-6435.1978.tb00648.x>
- Sanandaji, T. & Wallace, B. (2010). *Fiscal illusion and fiscal obfuscation: An empirical study of tax perception in sweden*, IFN Working Paper, No. 837, Stockholm: Research Institute of Industrial Economics (IFN).
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2000). *Research methods for business students*. Second Edition. Prentice Hall, 1-245.
- Sausgruber, R. & Tyran, J. (2005). Testing the Mill hypothesis of fiscal illusion, *Public Choice* (2005) 122: 39–68
- Tabachnick, B.G. & Fidell, L.S. (2013). *Using multivariate statistics* (sixth ed.) Boston: Pearson.
- Tandircioğlu, H. ve Yapıcı, F. (2018). Dokuz eylül üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi öğrencilerinin kamu harcama algısı: Ampirik bir analiz. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* Cilt:33, Sayı:1, Yıl:2018, ss.261-292.
- Tekin, A. ve Sökmen Gürçam, Ö. (2019). Davranışsal iktisat ve vergi uyumu arasındaki ilişki üzerine genel bir değerlendirme. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, Cilt 6, Sayı 5, S 65-76.
- Uysal Şahin, Ö. ve Akar, S. (2015). Türkiye’de mali illüzyon varlığının analiz edilmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 52 Sayı: 600.
- Yavuz, İ. S. (2021). Türkiye’de kamu harcamaları ve vergi yükü hakkındaki kamuoyu algısı üzerine bir inceleme, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 394 Temmuz 2021.
- Yılcı, V., Şaşmaz, M. Ü. ve Öztürk, Ö. F. (2020). Türkiye’de kamu harcamaları ile vergi gelirleri arasındaki ilişki: Frekans alanda asimetrik testinden kanıtlar. *Sayıstay Dergisi*, Cilt: 31, Sayı: 116, s.121-139
- Yılmaz, M., Akcan, A. T. ve Köktaş, A. M. (2022). Türkiye’de mali illüzyon üzerine bir inceleme. *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi*, 7(1): 154-168.
- Yücenur, G. N., Demirel, N. Ç., Ceylan, C. ve Demirel, T. (2011). Hizmet değerinin müşterilerin davranışsal niyetleri üzerindeki etkisinin yapısal eşitlik modeli ile ölçülmesi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 12 (1), 156-168.

Wagner, R. (1976) Revenue structure, fiscal illusion and budgetary choice. *Public Choice*, 25:45–61

Wolf, C. (1988). *Markets or Governments: Choosing Between Imperfect Alternatives*. Cambridge, Mass.: MIT Press

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

Sandalcı, U, & Sandalcı, İ. (2024). Fiscal illusion as public economy failure: a study on the aegean region. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 79–99. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1486771>

# Avrupa Birliği Hibeleri Kapsamında Sağlanan Şartlı Vergi Muafiyet ve İstisnalarında Tarh Zamanaşımı

## Limitation Period for Conditional Tax Exemptions Granted Under European Union Grants

Birol UBAY<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Dr. Öğretim Üyesi, İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Malatya, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Birol UBAY

E-posta/E-mail : birol.ubay@inonu.edu.tr

### ÖZ

Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA) kapsamında Türkiye'ye sağlanan proje bazlı hibe destekleri, şartlı vergi muafiyet ve istisnalarının önemli bir örneğidir. Anayasamızın 90'ıncı maddesine göre usulüne göre yürürlüğe giren IPA Çerçeve Anlaşmaları kapsamında birçok vergi türünde muafiyet ve istisna uygulanmaktadır. Bu istisnaların uygulanmasında genel şart geçerli bir Birlik Sözleşmesinin varlığı iken her bir vergi türünde ikincil şartlar bulunmaktadır. Bu nedenle, sözleşmenin feshi veya AB fonlarının kısmi geri alımı söz konusu olduğunda, faydalanılan muafiyet ve istisna ile ilgili tahsil edilemeyen verginin vergi zıya cezası ile tahakkuk ettirilip tahsil edilmesi gereklidir. Kamu hukukunda düzenlenen zamanaşımı müessesesi, özel hukukta düzenlenen zamanaşımı müessesesinin aksine hak düşürücü özelliğe sahiptir. Alacak hakkının kullanılması için yasalarda düzenlenen süreler içinde alacaklının alacağını almak için harekete geçmemesi sonucu alacağın ifasını isteme hakkının ortadan kalkması olarak tanımlanan hak düşürücü zamanaşımının AB Sözleşmeleri bakımından başlamasında bu sözleşmelere sağlanan şartlı istisnanın ortadan kalkma yani ihlal tarihinin belirlenmesi sözleşmenin zamanaşımına uğrayıp uğramadığı tespitinde önemli bir aşamadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergilendirme, Zamanaşımı, Şartlı Vergi İstisnası, KDV, ÖTV

**JEL Kodları:** H20, H21, H26, H29

### ABSTRACT

The project-based grants provided to Turkey under the European Union Instrument for Pre-Accession Assistance (IPA) constitute a significant illustration of the application of conditional tax exemptions and exceptions. In accordance with Article 90 of the Constitution, the IPA Framework Agreements have been duly entered into force, thereby enabling the application of exemptions and exceptions to a range of tax types. While the general condition for the application of these exemptions is the existence of a valid Union Agreement, there are secondary conditions for each tax type that must be met. Consequently, in the event of the termination of the agreement or partial withdrawal of EU funds, the uncollected tax related to the exemption and the exemption itself should be accrued and collected with a tax loss penalty. In contrast to the statute of limitations in public law, the statute of limitations in private law has the effect of depriving the relevant party of their rights. Consequently, the cessation of the conditional exemption related to EU Agreements, i.e., the date of breach, represents a significant milestone in determining whether the agreement is within the limitation period or not.

**Keywords:** Taxation, statute of limitations, conditional tax exemption, VAT, SCT

**JEL Classification Codes:** H20, H21, H26, H29

Başvuru / Submitted : 07.10.2024

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 27.10.2024

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 30.10.2024

Kabul / Accepted : 31.10.2024

Online Yayın/  
Published Online : 14.11.2024



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

## EXTENDED ABSTRACT

The statute of limitations is governed by two distinct procedural laws in public law. In contrast to the statute of limitations in private law, the statute of limitations in public law also encompasses a prescription period. The fact that the statute of limitations, which the public authorities are obliged to consider *ex officio*, has a prescriptive feature is in the public interest.

In this manner, the state relinquishes its own rights and receivables at the conclusion of a specified limitation period in favour of the debtor taxpayer. Consequently, the statute of limitations on a receivable results in the state relinquishing a portion of its budgetary revenues, thereby leading to a loss of revenue. Therefore, while the statute of limitations is advantageous to the debtor, the public authority, which occupies the creditor position, experiences a disadvantage.

Conversely, Article 114 of the Tax Procedure Law No. 213 (TPL No. 213) establishes the statute of limitations for tax assessment in cases of conditional tax exemptions and exceptions. In such instances, the statute of limitations is set at five years from the beginning of the calendar year following the date of the violation of the condition.

One of the most illustrative examples of conditional tax exemptions and exceptions is that pertaining to the tax exemptions and exceptions provided for project-based grants under the Instrument of Pre-Accession Assistance (IPA) Framework Agreements signed between the European Union (EU) and Turkey. These exemptions and exceptions, which are subject to both general and special conditions in terms of implementation, are utilised solely by the Union Contractors during the activity period. Conversely, only the grant beneficiaries benefit in terms of their results during the monitoring period, which continues for five years after the activity. In the event of contract termination or a partial repurchase decision being made, whether during the activity period or the post-activity monitoring period, the statute of limitations for the exemptions and exceptions utilised will commence on the date of the violation.

Accordingly, a proper understanding of what the date of infringement means for the calculation of the limitation period for project-based EU grants benefiting from tax exemptions and derogations under the IPA is important to highlight the tax problems that Union contractors or beneficiaries will face in the event of an infringement.

The statute of limitations represents a practise that constrains the tax collection power of the state within the constitutional limits that favour the taxpayer. This is done with the aim of ensuring the public interest. This is because the public authority relinquishes public revenue in favour of the citizen. Furthermore, the statute of limitations for assessment, which must be taken into consideration by tax administrations in the TPL, is determined as five years from the beginning of the calendar year following the year in which the event giving rise to the tax occurred. As the statute of limitations is a forfeiture period, it must be considered *ex officio* by the administration. Consequently, any assessment, notification, accrual or collection transactions made after these periods have passed will be invalid by law.

However, the regulation set forth in Article 114 of the Tax Procedure Law concerning the statute of limitations for conditional exemptions and exceptions is designed to facilitate the collection of the tax receivable that has not been collected due to the aforementioned rights in the event that the conditions under which these exemptions and exceptions are applied cease to exist or become invalid. In other words, it is a security measure that extends the normal limitation period for levying taxes within the period that will ensure the permanence of the conditions in order to prevent the state from losing tax revenue.

The pre-accession assistance instrument agreements signed between Turkey and the EU Commission, specifically the IPA Framework Agreements, are international agreements that have been duly entered into force. These agreements stipulate the application of numerous tax exemptions and exceptions regarding expenditures, purchases, and construction works to be made within the scope of EU projects carried out with IPA funds in Turkey. The aforementioned tax exemptions and exceptions are implemented through the issuance of General Communiqués by the Revenue Administration. These General Communiqués regulate the procedures for the implementation and cancellation of these privileges in accordance with the Framework Agreement.

The distribution of financial assistance to candidate and potential candidate countries under IPA is based on the rationale that it should be project-based. In accordance with the value of the procurement, services and works to be carried out under these grants, the EU procurement rules shall apply. In other words, organisations in Turkey that benefit from project-based financial assistance and are designated as grant beneficiaries are precluded from undertaking procurement, service and construction works within the scope of these projects themselves. In this instance, a contractor from the European Union is selected through a competitive bidding process, operating as a third-party entity distinct from the grant beneficiary. Conversely, there are certain types of projects in which the roles of the Grant Beneficiary and the Union Contractor can be combined.

The rationale for this is that the Union Contractor implementing a project funded with EU financial assistance in an IPA beneficiary country, including Turkey, is prevented from paying taxes with respect to the EU funds used. This is in accordance with the articles of the Framework Agreements signed by the IPA beneficiary countries regulating tax

exemption, which state that “Taxes, customs and import duties and charges and/or taxes with equivalent effect shall not be financed from financial assistance.”

The tax exemptions and exceptions established under the IPA Framework Agreements are conditional exemptions, subject to several conditions, one of which is fundamental. The fundamental prerequisite is the existence of a valid Union Agreement. The remaining conditions pertain to the application of each tax exemption and are necessary for its continued validity. In the event of a breach of any of these conditions, the exemption in question is cancelled only for that specific tax type. Consequently, in the event of the termination of the agreement, all tax exemptions and exceptions utilised within the scope of that agreement will be revoked, and the statute of limitations will commence for the total tax loss and penalties. Conversely, in the case of a breach of the terms of the agreement regarding a specific expenditure, the statute of limitations will only commence for the assessment to be made in terms of the amount of tax exemption and exemption utilised for that expenditure.

The most significant issue is that taxpayers, who already possess limited knowledge of tax legislation, are unaware that the tax exemptions and exceptions they benefit from as a result of project-based EU grants are of a conditional nature.

To determine the most appropriate statute of limitations to be applied to the exemptions and exceptions provided under the IPA, it is necessary to consider three different situations. The first scenario pertains to the termination of the Union Contract within the designated activity period. The second scenario encompasses the ineligible expenditure and the subsequent termination of the Union Contract in the post-implementation phase, starting at the conclusion of the activity period. The third scenario involves the transfer of depreciable economic assets (ATİK) purchased without VAT and SCT under the Union Contract to the Grant Beneficiary or the ultimate Grant Beneficiary.

In light of the fact that the five-year statute of limitations for tax assessment, as set forth in Article 114 of TPL, commences on the date when the conditions for exemption and exemption for EU projects cease to exist, it is evident that the Union Contractor, the executor of these projects, and the in the event of the termination of the contract for any reason or partial repurchase during the five-year monitoring period, which commences at the conclusion of the contract period, the Grant Beneficiary, whether a natural or legal person, may be subject to significant tax penalty assessments.

It is therefore crucial to guarantee that the Union Contractor and the Grant Beneficiary possess a comprehensive understanding of the potential implications of the tax exemptions and exceptions outlined in the IPA Framework Agreements, particularly in the context of EU grant support.

Therefore, this study will examine the general nature of the statute of limitations and the application of the statute of limitations for assessment and conditional exemptions and exceptions. In addition, it will investigate the circumstances in which the statute of limitations starts to run in cases of termination of Union Contracts benefiting from conditional tax exemptions and exceptions under the IPA, partial buy-back and transfer of depreciable economic assets to the grant beneficiary/final grant beneficiary.

This study aims to address a gap in the existing literature on this topic by providing valuable insights into the statutes of limitations and taxation principles relevant to Contracting Authorities, Union Contractors, and Grant Beneficiaries operating in this field.

The study is primarily based on an analysis of tax laws and the provisions of the IPA Framework Agreement and its General Communiqué, which regulate tax exemptions. Additionally, the study draws upon insights from other academic studies to expand the scope of its analysis.

## 1. Giriş

Zamanaşımı müessesesi, iki farklı usul hukukunda düzenlenmiştir. Özel hukuktaki zamanaşımı düzenlemelerinden farklı olarak, kamu hukukunda zamanaşımı müessesesi hak düşürücü süre özelliğini de içinde barındırmaktadır. Kamu idaresi tarafından zamanaşımı süreleri re’sen dikkate alınmak zorundadır. Bunun temel nedeni kamu hukuku bakımından zamanaşımı sürelerinin hak düşürücü bir özelliğe sahip olması ve kamu yararının gözetilmesidir. Alacak hakkının kanunda yazılı süreler içinde alınmasına yönelik olarak alacaklı tarafından gerekli eylemlerin yerine getirilmemesiyle alacağın ifasını isteme hakkının düşmesi olarak tanımlanabilen hak düşürücü zamanaşımı yoluyla devlet, borçlu mükellefin lehine kendi hak ve alacağından belli bir zamanaşımı süresi sonunda vazgeçmektedir.

Bu durumda, bir alacağın zamanaşımına uğraması, devletin bütçe gelirlerinin bir kısmından vazgeçmesine dolayısıyla gelir kaybına yol açmaktadır. Başka bir ifadeyle zamanaşımı borçlunun lehine sonuçlar doğururken, alacaklı konumda olan kamu hazinesi zarara uğramaktadır.

Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (213 sayılı VUK) 114’üncü maddesinde şartlı vergi muafiyet ve

istisnaları bakımından tarh zamaşıımı süreleri düzenlenmiş ve bu vergi ayrıcalıkları bakımından zamaşıımının süresi şartın ihlal edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl olarak düzenlenmiştir.

Şartlı vergi muafiyet ve istisnalarına en iyi örneklerden biri Avrupa Birliği (AB) ve Türkiye arasında imzalanan Katılım Öncesi Yardım Aracı (Instrument of Pre-Accession (IPA)) Çerçeve Anlaşmaları kapsamında Proje Bazlı hibelere sağlanan vergi muafiyet ve istisnalarıdır. Uygulama bakımından hem genel hem de özel şartlara bağlı bu muafiyet ve istisnalarından, faaliyet süresi içinde sadece Birlik Yüklenicileri faydalanırken, faaliyet sonrası beş yıl süreyle devam eden izleme dönemi içinde ise sadece sonuçları bakımından hibe yararlanıcıları faydalanmaktadır. Ancak hem faaliyet dönemi içinde hem de faaliyet sonrası izleme döneminde sözleşmenin feshi ya da kısmi geri alım kararı verilmesi durumunda faydalanılan muafiyet ve istisnalar bakımından ihlal tarihi itibarıyla tarh zamaşıımı süreleri başlamış olacaktır.

Buna göre, IPA kapsamındaki vergi muafiyet ve istisnalarından faydalanan proje bazlı AB hibeleri bakımından tarh zamaşıımı süresinin hesaplanmasında ihlal tarihinin neyi ifade ettiğinin doğru bir şekilde anlaşılması, ihlal durumunda Birlik Yüklenicileri veya Hibe Yararlanıcılarının karşılaştıkları vergisel sorunları ortaya koymak bakımından önem arz etmektedir.

Çalışma bu alanda faaliyet gösteren Birlik Yüklenicileri ve Hibe Yararlanıcıları yanında Sözleşme Makamları bakımından da hem zamaşıımını ve hem de vergilendirme prensiplerini faydalı bilgiler içerecek şekilde kurgulayarak bu alandaki literatür boşluğunu doldurmayı amaçlamaktadır.

Çalışma temel olarak vergi kanunları ve IPA Çerçeve Anlaşması ve bu anlaşmanın vergi istisnalarını düzenleyen Genel Tebliğ hükümlerini esas almaktadır. Diğer akademik çalışmalardan da çalışmanın kapsamı bakımından faydalanılmıştır.

Bu nedenle çalışmanın birinci ve ikinci bölümünde zamaşıımının genel mahiyeti ve tarh zamaşıımı ile şartlı muafiyet ve istisnalara yönelik zamaşıımı sürelerinin uygulanması hakkında genel bilgiler verilecektir. Çalışmanın üçüncü bölümü ve alt başlıklarında ise IPA kapsamında şartlı vergi muafiyet ve istisnalarından faydalanan Birlik Sözleşmelerinin feshi, kısmi geri alım ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) hibe yararlanıcısı/nihai hibe yararlanıcısına devri durumlarında tarh zamaşıımının hangi tarihte başlayacağı konusu incelenecektir.

## 2. Zamaşıımının Mahiyeti

Zamaşıımı hem özel hukuk hem de kamu hukukunda bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi ile ilgili olarak düzenlenen yasal sürelerin geçirilmesi sonucunda ortaya çıkan hukuki durumu düzenleyen yasal bir düzenlemedir (Özbalcı, 2005, s.355). Kelime anlamı olarak bakıldığında zamaşıımı; bir olayın ya da bir durumun gerçekleşmesi, bir işin yapılması, bir borcun ödenmesi veya alacağın tahsili ve benzeri konular bakımından düzenlenen gerekli yasal sürenin üzerinden belirli bir sürenin geçmesiyle söz konusu durumun kanunen geçersiz duruma gelmesini ifade etmektedir (Özbalcı, 2005, s.355).

Ancak zamaşıımı, genel hukuk bakımından talep ve dava hakkını düşürmekle beraber hakkı ortadan kaldırmaz. Zamaşıımı müessesesinden faydalanacak kişinin bu durumu bir defa olarak ileri sürmesi gerekmektedir (Özbalcı, 2005, s.355). Bununla birlikte vergi kanunları bakımından zamaşıımı süreleri aynı zamanda bir sukutu hak<sup>1</sup> süresi niteliği de taşımaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun zamaşıımını düzenleyen 113'üncü maddesinde; "*Zamaşıımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamaşıımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder.*" (213 Sayılı VUK, m.113) denilmektedir. Buna göre vergi hukuku alanında, zamaşıımı süreleri re'sen dikkate alınmakta ve mükellefin bu hususta bir müracaat yapıp yapmadığına bakılmaksızın vergilendirme yetkisi bakımından süre ile ilgili olarak bir kısıtlama getirmektedir (Tozoğlu, 2013).

Türk vergi hukukunda zamaşıımı müessesesi, iki farklı usul kanununda vergilendirmenin iki farklı yönü bakımından düzenlenmiştir. Bu usul kanunlarından ilki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur (VUK) ikincisi ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanundur (6183 sayılı Kanun).

Vergiye doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra verginin tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemlerinin belli süreler içinde gerçekleşmemesi durumunda (Akdoğan, 2008, s.91) vergilendirme yetkisinin düşmesini öngören zamaşıımı müessesesi yani "Tarh Zamaşıımı" VUK'ta düzenlenmiştir. Aynı şekilde tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamalarından geçerek kesinleşen vergi borcunun tahsil edilmesi ile ilgili zamaşıımı sürelerini düzenleyen "Tahsil Zamaşıımı" ise diğer bir usul kanunu olan 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir.

Tarh ve tahsil zamaşıımı ile ilgili süreler hem VUK hem de 6183 sayılı Kanun'da ayrı ayrı düzenlenmekle beraber

<sup>1</sup> Sukutu hak bir hakkın ortadan kalmasını, düşmesini ifade etmektedir.

vergi uygulamaları bakımından genel zamanaşımı müddeti beş yıldır. Ancak her iki zamanaşımı türü bakımından sürelerin başlama tarihleri farklılık arz etmektedir.

213 sayılı VUK'un 114'üncü maddesinin ilk fıkrası tarh zamanaşımının süresini düzenler. Madde hükmünde; "*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. . .*" denilmektedir. Aynı şekilde 6183 sayılı kanunun 102'nci maddesi tahsil zamanaşımını düzenlemektedir. Bu madde hükmüne göre amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmez ise zamanaşımına uğrayacaktır.

Her iki durumda da zamanaşımı süreleri, mükellefin kendi rızasına binaen yapmış olduğu ödemeler neticesinde vergi borcunun sona ermesinden farklı olarak, devletin kanunda belirlenmiş yasal sürelerin dışına çıkarak, vergi tarh ve tahsil etme yetkisini sınırlayıcı özelliğe sahiptir (Organ ve Bozdoğan, 2012, s. 173-184). Zamanaşımı sürelerinin aşılması ile vergi alacağının tarh ve tahsilinden vazgeçilmesi, devletin anayasal sınırlar içinde kullandığı vergilendirme yetkisinin zaman bakımından sınırlarını oluşturmaktadır.

## 2.1. Tarh Zamanaşımı

Vergiyi alacağının ortaya çıkması için vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tekemmül etmesi gereklidir (213 VUK, m19). Bu şekilde açığa çıkan vergi alacağı mükellef için de vergi borcunu ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında tarh zamanaşımı; vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun olgunlaşması safhasından sonra vergi idareleri tarafından beş yıl süreyle mükellefe tarh, tebliğ ve tahakkuk işleminin yapılamaması nedeniyle, vergi idaresinin elde edilen geliri vergilendirme hakkının düşmesidir.

213 sayılı VUK'nun 114'üncü maddesine göre beş yıl olan tarh zamanaşımı sonunda tarh edilemeyen ve mükellefe tebliğ edilemeyen vergiler zamanaşımına uğramış sayılırlar. Bu madde hükmüne göre; tarh zamanaşımının süresi vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının başından başlayarak beşinci yılın sonunda sona erer. Ancak zamanaşımını başlangıcı hesap döneminin türüne göre değişebilmektedir. Yani hesap dönemi özel hesap dönemi olanlarda tarh zamanaşımının başlangıcı, hesap döneminin kapandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıldır.

Örneğin; yıllık gelir vergisi beyanname, gelirin açığa çıktığı yılı takip eden yılın Mart ayı içinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince beyanname üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilerek, tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi ile tebliğ edilmiş sayılır. Ancak gelir vergisini beyannameyi bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan etmeyen mükellef bakımından tarh zamanaşımı süresi, beyanname verme zamanı olan gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın Mart ayını takip eden takvim yılı başından değil, gelirin elde edildiği yılı takip eden takvim yılının ilk gününden itibaren işlemeye başlayacaktır. Yani 2017 yılında elde edilen şahsi gelirler bakımından beyanname verme süresi 1-25 Mart 2018 tarihi olmak ile gelirin hiç beyan edilmemesi durumunda, bu gelir bakımından tarh zaman aşımı 01.01.2018 tarihi itibarıyla başlamış olacaktır. Beşinci yılın sonunda 31.12.2023 tarihi itibarıyla vergi alacağı zamanaşımına uğramış olacaktır.

Tarh zamanaşımının dolması ile vergi idaresinin alacağın ilgili olduğu vergi kanununda yer alan yasal süreler içinde tahakkuk ettirilmeyen vergi borcunun mükellef lehine kaldırılması gereklidir. Öyle ki tarh zamanaşımı süresi tamamlandıktan sonra vergi idaresince verginin tarh ve tahakkukuna yönelik yapılacak işlemler geçersiz olacaktır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2006, s.132).

Söz konusu zamanaşımı müessesesi bazı kaynaklarda "tahakkuk zamanaşımı" olarak adlandırılmakla beraber 213 Sayılı VUK 113'üncü maddesinde "tarh zamanaşımı" olarak düzenlenmesi, vergilendirme sürecinin başlangıcının esas alınmasından kaynaklanmaktadır. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olaya yönelik vergilendirme sürecinin işletilmemesi neticesinde zamanaşımı süresinin dolması vergi alacağını tespit eden tarh ve tebliğ işlemleri vergi idaresi tarafından artık gerçekleştirilemeyecektir. Her ne kadar birbiriyle eş anlamlı olarak kullanılsa da tahakkuk zamanaşımı, vergilendirme sürecinin ilk iki aşamasının gerçekleşmemesi nedeniyle zamanaşımına uğrayan vergi alacağının tahakkuk ettirilememesi ve son aşama olan tahsil aşamasına geçilememesini ifade etmektedir (Akdoğan, 2008, s.91).

213 sayılı VUK 1'inci maddesi hükmüne göre; bu kanunun hükümleri, aynı kanunun ikinci maddesinde yazılı olanlar dışında kalan, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Ayrıca 213 sayılı VUK hükümleri bahsi geçen vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar yanında, kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır (213 VUK, m.1). Başka bir deyişle, 213 sayılı VUK'un 2'nci maddesine göre gümrük idaresince alınan vergi ve resimler dışında kalan vergiler, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına girer ve aynı Kanun'un 114'üncü maddesinde düzenlenen zamanaşımı süresine tabidirler.

## 2.2. Vergi Cezalarında Zamanaşımı

Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, Vergi Usul Kanunu'nda yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar (213 VUK, m.331) . Burada zamanaşımı süresi, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları bakımından farklılaşmaktadır.

Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder (213 VUK, m.341) . Bu nedenle, mükellefin elde etmiş olduğu gelirler ile alakalı vermesi gereken beyannameleri vermemesi veya eksik ya da yanlış beyanda bulunması gibi nedenlerle kesilen vergi ziyayı cezası, verginin aslına bağlı bir cezadır ve vergi aslının zamanlaşımına uğramış olması durumunda vergi ziyayı cezası da kesilmesi mümkün değildir. Başka bir ifadeyle, vergi ziyayı cezalarında zamanlaşımı süresi, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beşinci yılın sonunda dolacaktır (Özbalcı, 2005, s.991) .

Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir (213 VUK, m.351) . Vergi Usul Kanunu'nda, usulsüzlüklere uygulanacak cezalar, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak ikiye ayrılmıştır. Aynı şekilde bu iki usulsüzlük türü bakımından geçerli olan ceza kesme zamanlaşımı süreleri de farklılaşmaktadır.

213 sayılı VUK'un 353'üncü ve mükerrer 355'inci maddeleri uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl sonunda ceza kesme zamanlaşımı süresi dolacaktır (213 VUK, m.374/1). Bununla birlikte genel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılın başından başlayarak iki yıl içinde kesilmeyen ceza, zamanlaşımına uğrayacaktır. Ancak 213 sayılı VUK'un 336'ncı madde hükmüne göre vergi ziyayı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyayı cezası için belli edilen zamanlaşımı süresine tabi olacaktır. Yani eğer bir fiil hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiriyorsa, bu cezaların kesilmesi bakımından zamanlaşımı süresi vergi ziyayı cezasının tabi olduğu zamanlaşımı süresi olacaktır.

Bahsi geçen cezalar bakımından ceza ihbarnamelerinin mükellefe tebliği zamanlaşımını keser. Burada zamanlaşımının kesilmesinden kasıt, zamanlaşımı süresinin sıfırlanması ya da durması değildir. Zamanlaşımın kesilmesi borçlunun veya alacaklının veya idarenin belli eylemleri neticesinde, işlemiş bulunan zamanlaşımı süresinin yanması ve kesilmeye neden olan olaydan itibaren yeni bir zamanlaşımı süresinin işlemeye başlamasıdır ancak burada ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliği ile tahsil aşamasına geçilmiştir.

### 2.3. Şarta Bağlı İstisna veya Muafiyetlerde Zamanlaşımı

VUK 114'üncü maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanlaşımına uğrayacağı; şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanlaşımı süresinin, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm uyarınca, bir mükellefin faydalandığı istisna nedeniyle tahsil edilmeyen verginin söz konusu olması halinde zamanlaşımı süresi, istisna şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacak olup beşinci yılın sonu itibariyle bitecektir.

VUK 114'üncü maddesinin ilk halinde düzenlenmemiş olan şartlı istisna uygulaması özellikle yatırım indirimi ve döviz kazandırıcı işlemler için uygulanan damga ve harç istisnası gibi şarta bağlı istisnalarda, istisnadan faydalanmak için gerekli şartların yerine getirilmemesi sonucu tahsil edilemeyen vergi, resim ve harçlar bakımından geçerli olacak tarh zamanlaşımı süresini netleştirmek ve oluşabilecek tereddütleri ortadan kaldırmak için 5228 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi ile 2004 yılında Kanun metnine eklenmiştir.

Bu düzenlemeyle vergi, resim ve harçlarla ilgili, şartlı istisnadan faydalanan mükelleflerin iyi niyetli veya kötü niyetli davranışlarından bağımsız olarak, şartların ihlali veya ortadan kalması halinde devletin vergi alacağı güvence altına alınmaktadır. Zamanlaşımı müessesesi, kamu yararını sağlamak düşüncesiyle, devletin anayasal sınırlar içinde elinde bulundurduğu vergi toplama yetkisini mükellefin lehine sınırlayan bir uygulamadır. Zira kamu otoritesi, kamu gelirinden vatandaş lehine vazgeçmektedir. Ancak, şartlı istisnalar bakımından zamanlaşımı süresi istisnaya konu şartın ortadan kalktığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlatılarak aslında 5 yıllık tarh zamanlaşımı süresi üstü kapalı bir şekilde ileriye doğru uzatılmaktadır.

Buna örnek olarak 1 Sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması başlığı altındaki düzenleme gösterilebilir. Madde hükmüne göre (1 Seri No'lu KV Genel Tebliği); *“Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır”*. Ancak 3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 1'inci Maddesiyle bu maddenin şartlı istisnanın kurallarını düzenleyen 2'inci fıkrası tarh zamanlaşımı süresini içerecek şekilde değiştirilmiştir. Değiştirilen madde hükmüne göre (3 Seri No'lu KV Genel Tebliği); *“Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin*



*başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi zıya cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.”*

VUK 114'üncü maddesinde yer alan şartlı istisnalara yönelik zamanaşımı süresi düzenlemesi, çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde yer verilecek AB hibelerine uygulanan şartlı vergi istisna ve muafiyetleri ile ilgili zamanaşımı problemlerinin çözümünde temel dayanağı teşkil etmekte olup, bu açıdan bu maddenin kapsamının ve amacının anlaşılması uygulamada karşılaşılan bu sorunların çözümünde önem arz etmektedir.

### 3. Türkiye-AB Ortaklık İlişkisi ve Türkiye'ye Sağlanan AB Mali Yardımları

AB-Türkiye ortaklık ilişkisi yaklaşık 60 yıl öncesine kadar uzanmaktadır. Türkiye'nin 1959 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu'na (AET) yapmış olduğu üyelik başvurusunun ardından 1964 tarihinde imzalanan Ankara Anlaşması ile ivme kazanan bu inişli çıkışlı süreci; 1973 yılında imzalanan Katma Protokolle birlikte Gümrük Birliği'ne doğru giden geçiş dönemi süreci takip etmiştir. 23 yıl süren geçiş dönemi ise 1996 yılında Türkiye ve AB arasında Gümrük Birliği'nin uygulamaya girmesiyle artık tam adaylık sürecine doğru evrilmiştir (Dışişleri Bakanlığı, 2024).

Takep eden dönemde Türkiye 1987 yılında tam üyelik başvurusunda bulunmuş ve nihayetinde 2004 yılında Avrupa Komisyonu Türkiye'nin katılım müzakerelerine başlama kriterlerini sağladığını açıklamış ve 2005 yılında da 35 fasıl üzerinden yürütülen tarama süreci başlatılmıştır.

Türkiye 2005 yılına kadar AB'nin aday ülkelere vermiş olduğu çeşitli mali yardımlardan faydalanmış olup, 2006 yılında AB tüm aday ülkelere vermiş olduğu çeşitli adlar altındaki mali yardımları<sup>2</sup> Katılım Öncesi Yardım Aracı (Instrument of Pre-Accession (IPA) başlığı altında toplanmıştır.

Aday ve potansiyel aday ülkeleri muhtemel üyeliğe hazırlama amacıyla katılım sürecini destekleyen IPA fonları AB'nin genişleme politikasının sürekliliğini sağlamada önemli bir unsurdur. AB bütçe sürecine uygun olarak yedi yıllık bir bütçeleme dönemine sahip IPA her bütçeleme döneminde güncellenerek yeniden yürürlüğe konulmaktadır (Ubay ve Elçi, 2022, s.29).

Adaylık statüsünü kazandığı 2005 yılından itibaren Türkiye, Avrupa Komisyonu ile IPA kapsamında dört Çerçeve Anlaşma imzalamıştır. Bunlar;

- 5303 Sayılı Çerçeve Anlaşma (2002-2006),
- 5824 Sayılı IPA Çerçeve Anlaşması (2007-2013),
- 6647 Sayılı IPA II Çerçeve Anlaşması (2014-2020) ve
- 7424 Sayılı IPA III Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması'dır (2021-2027).

IPA Fonları Türkiye'nin de dahil olduğu aday ve potansiyel aday ülkelerin; Birlik değerleri ve Birlik üyeliğine yönelik olarak Birlik kurallarına Birlik standartlarına, politikalarına ve uygulamalarına aşamalı olarak uyum sağlamaları ve bunları uygulamak için yapmaları gereken siyasi, kurumsal, yasal, idari, sosyal ve ekonomik reformların gerçekleştirilmesine destek sağlar. Ancak, bu mali destek doğrudan aday ülke bütçesine transfer yoluyla değil Çerçeve Anlaşmalar kapsamında yer alan hibe, yapım, tedarik ve hizmet sözleşmeleri aracılığı ile sağlanmaktadır (Ubay ve Tiyar, 2019, s. 448-475).

Buna göre; Türkiye 2007-2013 IPA döneminde proje bazlı olarak toplam 3.960.513,063 avro, 2014-2020 IPA II döneminde 3,186.500,000 avro AB fonundan faydalanırken, 2021-2027 IPA III döneminde toplam 14.2 milyar avroluk IPA fonunun ne kadarının Türkiye tarafından kullanılacağı bütçeleme dönemi sonunda kesinleşecektir. Ancak IPA III döneminde önceki IPA dönemlerinden farklı bir uygulama olarak ülke bazlı fon tahsisatı kaldırıldığından Türkiye'nin kabul edilen proje sayısının artması halinde fon havuzundan aldığı pay aynı oranda artacaktır (Ubay ve Elçi 2022, s.30). Bu fon tutarları Türkiye'nin sadece, IPA kapsamında imzaladığı Çerçeve Anlaşmalar dolayısıyla elde ettiği proje bazlı fonlar olup, AB Komisyonu tarafından Birlik bütçesi kapsamında farklı fonlar altında proje bazlı olarak

<sup>2</sup> PHARE: AB üyeliği için başvuran Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri için katılım öncesi stratejinin finansal aracı; ISPA (Katılım Öncesi Yapısal Politikalar Aracı): Özellikle aday ülkelerdeki büyük ölçekli çevre ve ulaşım altyapısı projelerini kapsayan ekonomik ve sosyal uyum alanlarında mali destek; SAPARD (Tarım ve Kırsal Kalkınma için Özel Katılım Programı): Katılım öncesi süreçte Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinde tarımsal ve kırsal kalkınmayı desteklemek için oluşturulmuş bir çerçevedir; CARDS (Yeniden Yapılanma, Kalkınma ve İstikrar için Topluluk Yardımı): Batı Balkan ülkelerine uygulanan bir finansal araçtır. Türkiye Katılım Öncesi Yardımı (TPA) ve MEDA programları ise ülkemizin faydalandığı katılım öncesi yardım araçlarıdır.

dağıtılan ve Türkiye'nin de katılım anlaşmaları yoluyla dahil olduğu Birlik Programları kapsamında elde edilen hibeleri kapsamamaktadır (EU Commission, 2024).

### 3.1. AB Mali Yardımları Kapsamında Sağlanan Vergi İstisna ve Muafiyetlerinin İçeriği

IPA kapsamında aday ve potansiyel aday ülkelere verilen mali yardımların dağıtımının proje bazlı olmasının aslında temel bir mantığı bulunmaktadır. Bu hibeler kapsamında proje bazlı gerçekleştirilecek tedarik, hizmet ve yapım işleri projenin toplam hibe tutarına göre AB'nin ihale kurallarına tabidir (EU Commission, 2019). Diğer bir ifadeyle, Türkiye'de proje bazlı dağıtılan mali yardımlardan faydalanan Hibe Yararlanıcısı kurumlar bu projeler kapsamındaki alım, hizmet ve yapım işlerini kendileri yürütemezler yani ihale yoluyla Hibe Yararlanıcısından ayrı bir Birlik Yüklenici belirlenir. Diğer yandan, Hibe Yararlanıcısı ile Birlik Yüklenicisinin aynı kişi olabildiği bazı proje türleri de bulunmaktadır.

Burada genel mantık; Türkiye de dahil olmak üzere IPA faydalanıcısı bir ülkede AB mali yardımları ile fonlanan bir projeyi uygulayan Birlik Yüklenicisinin kullandığı AB fonları bakımından yerel vergiler ödemesinin engellenmesidir. Yani, IPA faydalanıcısı ülkelerin imzaladığı Çerçeve Anlaşmaların vergi istisnasını düzenleyen maddelerine göre; *"Vergiler gümrük ve ithalat vergi ve yükleri ve/veya eş etkiye sahip vergiler mali yardımlardan finanse edilmeyecektir"* (IPA III Genel Tebliği, m. 4).

Bu vergi istisnası düzenlemesi Türkiye'nin bugüne kadar imzaladığı bahsi geçen tüm Çerçeve Anlaşmalarda yer almakta olup, vergi istisnası uygulama Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) çıkarılan Genel Tebliğler vasıtasıyla yürütülmektedir. GİB bu düzenleme yetkisini Çerçeve Anlaşmada yer alan vergi istisnalarını düzenleyen maddeden almaktadır (IPAIİİ Çerçeve Anlaşması, m.28) .

Çerçeve Anlaşmalar kapsamında AB mali yardımlarına yönelik sağlanan vergi muafiyet ve istisnaları bazı yönleri ile yerel vergi kanunları ile uyumsuzluklar içerebilmektedir. Ancak, 1982 Anayasasının 90'ıncı maddesine göre usulüne göre yürürlüğe girmiş bir uluslararası antlaşmanın Anayasaya aykırılığı iddia edilemez bu nedenle usulüne uygun şekilde yürürlüğe giren Çerçeve Anlaşmalar bakımından da hem anayasa hem de vergi kanunlarına aykırılık iddiası ileri sürülemez (1982 Anayasası, m.90) .

Her dört Çerçeve Anlaşmada düzenlenen vergi muafiyet ve istisnaları şu şekildedir (Ubay ve Elçi 2022, s.147):

- İthalat vergileri,
- Katma Değer Vergisi (KDV),
- Özel Tüketim Vergisi (ÖTV),
- Gelir ve Kurumlar Vergisi (GV ve KV),
- Veraset ve İntikal Vergisi (VİV),
- Damga Vergisi (DV) ve Harç,
- Özel İletişim Vergisi (ÖİV),
- Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV),

GİB tarafından bahsi geçen vergi muafiyet ve istisnalarının uygulanma esaslarını düzenlemek üzere çıkarılan Genel Tebliğlere bakıldığında; Çerçeve Anlaşmalardan kaynaklanan bu istisnaların birer şartlı istisna olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, öncelikle bu vergi ve istisnalarından faydalanmanın ilk ve en önemli kuralı ortada geçerli bir Birlik Sözleşmesinin bulunması, ikincisi ise istisnaya konu tüm alımların Birlik Sözleşmesi kapsamında olmasıdır. Bu iki ön koşul Genel Tebliğ'de her bir vergi muafiyet ve istisnasının uygulanması için ayrı ayrı düzenlenen diğer şartlarla birlikte ele alınmalıdır (IPA III Genel Tebliği, m.4-6) .

Bunu örneklemek gerekirse; Genel Tebliğlere göre KDV istisnasından iki şekilde faydalanabilir. Bunlardan ilki ön muafiyet yöntemidir. Bu yöntemde göre; Birlik Yüklenicisi bu istisnadan yararlanmak için geçerli bir Birlik Sözleşmesinin yanında geçerli bir KDV İstisna Sertifikasına da sahip olmalıdır. Burada, KDV istisna sertifikasının geçerlilik koşulu Çerçeve Anlaşma kapsamında bir Birlik Sözleşmesinin varlığıdır. İkincisi ise sonradan muafiyet yani iade yöntemidir. Bu yöntemde ise geçerli kural KDV İstisna Sertifikası almamış ancak geçerli bir Birlik Sözleşmesi kapsamında KDV'li alım yapan Birlik Yüklenicisinin Sözleşme kapsamında ödediği KDV'nin iadesini almasıdır. Burada da genel istisna şartı geçerli bir Birlik Sözleşmesinin varlığı ve alımların bu Birlik Sözleşmesi kapsamında yapılması olup iade yönteminden faydalanmak için gerekli diğer şartlar ise Genel Tebliğ'in ilgili maddesinde tek tek sayılmaktadır.

Bu örnekler yukarıda sayılan tüm vergi muafiyet ve istisna türleri için çoğaltılabilir ancak hepsinde bundan faydalanmak için genel şart geçerli bir Birlik Sözleşmesinin varlığıdır.

### 3.2. AB Mali Yardımlarına Sağlanan Vergi Muafiyet ve İstisnalarının Tarh Zamanaşımı Karşısındaki Durumu

Birlik Yüklenicilerinin Çerçeve Anlaşmalar kapsamında faydalandıkları vergi muafiyet ve istisnalarının şarta bağlı istisna olması nedeniyle VUK 114'üncü maddesi hükmüne göre; bu uygulamalar nedeniyle kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zaman aşımı süresi istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacaktır (213 VUK, m.114).

Ancak bu muafiyet ve istisnalara uygulanacak tarh zaman aşımı sürelerini üç farklı duruma göre değerlendirmek gerekmektedir. Bunlardan ilki Birlik Sözleşmesinin faaliyet süresi içinde feshi durumu, ikincisi Birlik Sözleşmesinin faaliyet süresi bitiminde başlayan uygulama sonrası dönemde uygun olmayan harcama ve feshi durumu ve üçüncüsü Birlik Sözleşmesi kapsamında KDV'siz ve ÖTV'siz alınan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin (ATİK) Hibe Yararlanıcısına veya nihai Hibe Yararlanıcısına bedelsiz devri durumudur (IPA III Genel Tebliği m.4-6).

#### 3.2.1. Birlik Sözleşmesinin Faaliyet Süresi İçinde Feshi Durumunda Tarh Zaman aşımı

Çerçeve Anlaşma ya da Çerçeve Anlaşmada düzenlenen vergi istisnalarından faydalanan diğer Birlik Programları kapsamında fonlanan Birlik Sözleşmesinin başlangıç ve bitiş tarihleri arasında sözleşme kapsamında yapılan tüm alımlar şartlı vergi muafiyet ve istisnasından faydalanır. Burada Birlik Yüklenicisi seçimlik bir hakka sahiptir. Diğer bir ifadeyle, ister Genel Tebliğlerde belirtilen usul ve belgelerle KDV İstisna Sertifikası olarak ön muafiyetten faydalanır, isterse de Birlik Sözleşmesi kapsamındaki alımlarını KDV'li ve yerine göre ÖTV'li yaparak sonradan yine Genel Tebliğlerde belirlenen usul ve belgelerle bunların iadesini alma yoluna gidebilir (IPA III Genel Tebliği, m.4-6).

Burada, Birlik Yüklenicilerinin almış oldukları KDV İstisna Sertifikası kapsamında KDV'siz ve ÖTV'siz yapacakları alımlar sözleşmenin bütçesi ve süresi ile sınırlıdır. Yani Birlik Yüklenicisinin ön muafiyetten faydalanabilmesinin şartı geçerli bir KDV İstisna Sertifikasına sahip olmasıdır. Birlik Yüklenicisi olmak daha doğrusu bir Birlik Sözleşmesini yürütmek için vergi mükellefi olma zorunluluğu bulunmadığından ön muafiyetten faydalanan bu Birlik Yüklenicilerine sözleşme kapsamında mal satan, hizmet sunan ve iş yapan tedarikçiler bu satışları nedeniyle yükledikleri KDV'yi 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11/1a maddesi kapsamında indirme ve iade alma hakkına sahip olacaktır (IPA III Genel Tebliği m.4). Bu durumda tedarikçiler bu satışları ya da hizmetleri nedeniyle düzenleyecekleri faturalarındaki tutarları 1 nolu KDV Beyannamelerinde ihracat istisnası sütununda beyan edip indirim veya iade yoluna gidebilir. Tedarikçiler açısından bu kapsamdaki tarh zaman aşımı süresi söz konusu satışların yapıldığı veya faturaların düzenlendiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıldır (213 VUK, m.114).

KDV İstisna Sertifikasına sahip olmayan ya da sertifikasını kullanmadan KDV'li alım yapan Birlik Yüklenicilerinin de bu alımları ile ilgili gerekli KDV beyannamesini faturaların düzenlenme tarihine göre beyan edip ve sonrasında gerekli belgelerle birlikte KDV iadesi talebinde bulunması gereklidir (IPA III Genel Tebliği, m.4).

Birlik Sözleşmesinin süresi devam ederken feshi durumunda ise Çerçeve Anlaşmadan kaynaklanan istisnai şart ortadan kalmış olacaktır. Böyle bir durumda Birlik Yüklenicisinin almış olduğu KDV İstisna Sertifikası da geçerlilik hükmünü yitirecektir ve vergi istisnasından faydalanılarak yapılan tüm işlemler vergi idaresi bakımından geçersiz hale gelecektir. Diğer bir ifadeyle, Birlik Yüklenicisinin söz konusu sözleşme nedeniyle Çerçeve Anlaşmada yer alan vergi istisnalarından yararlanması artık mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca Genel Tebliğin ilgili hükmüne istinaden Birlik Yüklenicisi adına düzenlenen KDV İstisna Sertifikasına istinaden tahsil edilmeyen KDV'nin ve varsa diğer vergilerin, bağlı bulunan vergi dairesince vergi ziyai cezası kesilerek, söz konusu vergiler için kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanmak suretiyle tahsil edilmesi gerekmektedir (IPA III Genel Tebliği, m.6). Burada, Birlik Sözleşmesinin süresi içinde feshi durumunda; tarh zaman aşımı süresi fesih tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl olacaktır.

#### 3.2.2. Uygulama Sonrası Döneminde Birlik Sözleşmesinin Feshi veya Uygun Olmayan Harcama Çıkması Durumunda Tarh Zaman aşımı

AB Projelerinde faaliyet dönemi Birlik Sözleşmesi kapsamında belirlenen faaliyetin ya da işin başlama ve bitiş tarihi aralıktır. Kısacası, bir Birlik Sözleşmesinin imzalanması işin imza tarihinde başlayacağını göstermez çünkü sözleşmenin içinde farklı işe başlama ve faaliyet süresine bağlı bitiş tarihi tespit edilmiş olabilir. Ancak, Çerçeve Anlaşmalar kapsamında sağlanan vergi muafiyet ve istisnalarının süresi de sözleşmede belirtilen faaliyet süresi ve bütçe ile kısıtlıdır. Birlik Sözleşmesinin süresinin ve bütçesinin Sözleşme Makamı tarafından zeyilname ve/veya idari emirle değiştirilmesi haricinde Birlik Yüklenicisinin bu muafiyet ve istisnalardan faydalanması mümkün değildir (IPA III Genel Tebliği, m.4).

Diğer yandan, Sözleşme Makamının Birlik Yüklenicisi ile imzalamış olduğu Birlik Sözleşmesi kapsamında

faaliyet süresi içinde gerçekleştirilecek faaliyetlerin, bu sürenin bitiminden sonra belli bir süre daha varlığının ve sürdürülebilirliğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Uygulama sonrası olarak adlandırılan bu dönemde Birlik Yüklenicisi ve Hibe Yararlanıcısının aynı kişi olması ya da farklı kişiler olmasına bakılmaksızın sözleşmenin faaliyet süresinin bitimini takip eden takvim yılı başından itibaren en fazla beş yıl olacak şekilde Sözleşme Makamınca projenin sonuçları ve sürdürülebilirliği kontrol edilecek ve bu dönem sonunda proje aslında nihai olarak bitmiş olarak kabul edilecektir (TKDK, 2024).

Uygulama sonrası dönemde Sözleşme Makamınca yapılan denetimlerle; kapanışı yapılmış projelerin Birlik Sözleşme ve eklerindeki şartları halen taşıyıp taşımadığı kontrol edilmektedir. Bu kontroller sonrası her şeyin yolunda olduğuna karar verilebileceği gibi vergisel açıdan sıkıntılı iki durum da ortaya çıkabilir. Bunlardan birincisi sözleşmenin feshi durumu, ikincisi ise nihai uygun harcama tutarında meydana gelen değişikliklerdir (Ubay ve Elçi 2022, s.177).

Fesih, sürekli borç ilişkisi doğuran sözleşmeleri ileriye etkili olarak sona erdiren yenilik doğuran bir haktır (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı E: 2015/22-3097). Sözleşmenin taraflarından birisi bu hak ile diğer tarafın onayını almadan sözleşmeyi sona erdirebilmektedir. Bu usulle sözleşmeyi feshetmek isteyen kişi karşı tarafa fesih beyanında bulunmalıdır. Fesih beyanı, muhataba varma anından itibaren hukuki sonuçlarını doğurur. Yenilik doğuran bir hak olan fesih, şarta bağlanamaz ve ancak bir kez kullanılmaya elverişlidir. Bu hak kullanılıp sonuç doğurduktan sonra karşı tarafın rızası olmadan geri alınamaz (Bedük, 2019. s.679-726)

Sözleşmenin faaliyet süresi içinde feshinden farklı olarak uygulama döneminden sonra beş yıla kadar uzayabilen izleme döneminde feshedilmesi halinde tarh zamaşımı süresi, şartlı muafiyet ve istisnanın temel dayanağı olan Birlik Sözleşmesi tümüyle ortadan kalktığı için fesih tarihini takip eden takvim yılının başından başlayarak beş yıl olacaktır (Ubay ve Elçi 2022, s.179).

Sözleşme Makamlarınca yapılan yerinde kontroller sonucunda tespit edilen eksiklikler neticesinde gerçekleştirilen fesih işlemleri IPA Genel Tebliğine göre 15 gün içerisinde GİB ya da Defterdarlığa bildirilmekte (IPA III Genel Tebliği, m.6), bunun üzerine ilgili mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğünce Feshedilen sözleşmelerde sertifikanın geri istenilerek iptal edilmesi ve feshedilen sözleşme kapsamında faydalanılan istisnalar nedeniyle varsa tahsil edilmeyen vergilerin de vergi zıyaı cezası kesilmek ve söz konusu vergiler için kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanmak suretiyle tahsil edilmesi gerekmektedir (IPA III Genel Tebliği).

Burada 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde yer alan, şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamaşımı süresinin, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı hükmü dikkate alınacaktır.

Uygulama sonrası dönemde fesih işleminde tarh zamaşımı süresinin hesaplanmasını bir örnekle açıklamak gerekirse; Sözleşme Makamı ile XXXX Tic. Ltd. Şti. arasında imzalanan 11.02.2014 tarih ve ABCDH sayılı, faaliyet süresi 6 ay olan, bir Birlik Sözleşmesine ilişkin olarak, Sözleşme Makamı tarafından uygulama sonrası dönemde usulsüzlük ve haciz sebebiyle fesih işlemi uygulandığı ve buna ilişkin yazının 24.01.2019 tarih ve AAAAA sayılı yazı ile GİB ya da ilgili Defterdarlığa bildirilmiştir. Bu vakada, sözleşme başlangıç ve bitiş tarihinin 2014 yılı olduğu ayrıca, Sözleşme Makamının bildirdiği fesih tarihinin 02.01.2019 ancak, Sözleşme hükümlerinin ihlâl edildiği tarihin YYYY İcra Müdürlüğü'nün 09.11.2018 tarihli "icra yoluyla satışın başladığına ilişkin ihbar" yazısının tarihi olduğu varsayılırsa mükellef hakkında zamaşımı yönünden yapılacak işlemler nasıl olacaktır?

Burada Sözleşme Makamının sözleşmeyi feshi ile sözleşme başlangıç tarihinden itibaren hiç gerçekleşmemiş sayılacak ve fesih tarihine kadar Çerçeve Anlaşmadan kaynaklı vergi muafiyet ve vergi istisnalarından faydalanılmış olması halinde zamaşımı süresi, istisna şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacak olup beşinci yılın sonu itibariyle bitecektir. Bu vakada her ne kadar fesih tarihi 02.01.2019 olarak bildirilmiş olsa da sözleşmenin zamaşımı süresinin istisna şartlarının ihlâl edildiği tarih olan 09.11.2018'i takip eden takvim yılı başından itibaren başlayarak beşinci yılın sonu itibariyle 31.12.2023 olacağı değerlendirilmektedir.

Diğer bir ifadeyle, normal şartlarda 2014 yılında beyan edilmesi gereken bir verginin zamaşımı süresinin 01.01.2015 tarihinde başlayıp 31.12.2020 tarihinde sona ermesi gerekirken, örneğimizde yer alan işlemde tarh zamaşımı süresi sözleşmenin ihlâl tarihi olan 2018'i takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl olarak uygulanmıştır.

Uygulama sonrası dönemde tarh zamaşımı süresinin belirlenmesi ile ilgili diğer durum, Sözleşme Makamınca verilen kısmi geri alma kararı verilmesi yani nihai uygun harcamayı yeniden belirleyen ve bir miktar AB hibesinin uygun harcama dışına çıkarılıp Birlik Yüklenicisinden geri istenmesidir. Burada Sözleşme Makamı sözleşme kapsamında faaliyet dönemi içinde yapılan bir harcamayı uygulama sonrası dönemde yaptığı kontroller sonucu uygun harcama dışına çıkarmaktadır. Bu nedenle aynı fesih işleminde olduğu gibi uygun harcama dışına alınan bu harcama bakımından Çerçeve Anlaşma kapsamındaki vergi muafiyet ve istisnasından faydalanılması imkânsız hale gelmektedir (Ubay ve Elçi 2022, s.178).

Sözleşme Makamınca IPA Genel Tebliğlerine istinaden GİB ya da Defterdarlığa bildirilen bu kısmi geri alım tutarı için yapılması gereken işlemler yukarıda fesih ile ilgili yapılacak işlemlerle aynı olmakla birlikte tarh zamanlaşımının belirlenmesinde uygun olmayan harcamaya konu olan alıma ilişkin faturanın düzenleme tarihi oldukça önemlidir. Bunun nedeni burada sözleşmenin geçerliliğini koruyor olması ancak belli bir kısım fon tutarının hibe kapsamından çıkarılmasıdır (IPA III Genel Tebliği).

Hem fesih hem de kısmi geri alım durumunda tarh zamanlaşımının hesaplanması bakımından dikkat edilmesi gereken husus Birlik Yüklenicisi tarafından gerçekleştirilen ihlalin tarihinin bilinmesidir çünkü sözleşmenin zamanlaşımına girip girmediği bu ihlal tarihine göre hesaplanmalıdır (Ubay ve Elçi 2022, s.178).

Kısmi geri alım durumunda, sözleşme kapsamında yapılan alımlar nedeniyle düzenlenen faturalarda ihlalin gerçekleşmesi durumunda ihlal tarihi fatura tarihi olacakken, izleme döneminde gerçekleşen bir ihlalin bulunması durumunda ise ihlal tarihi bu ihlalin gerçekleştiği tarih olacaktır (213 VUK, m.114).

Bunu örneklemek gerekirse; 2016 yılında uygulanan bir Birlik Sözleşmesi kapsamında Mart 2016 döneminde tedarikçinin Birlik Yüklenicisine yapmış olduğu iş ile ilgili düzenlendiği KDV'siz bir faturayı, süresinde, KDV beyannamesi ile beyan ederek bu tedarik nedeniyle yüklendiği KDV'nin iadesini aldığı bir vakada; Sözleşme Makamının uygulama sonrası izleme döneminin son yılı olan 2021 yılı içinde fiziki kapanış öncesi yapmış olduğu kontrolde; söz konusu sözleşme kapsamında tedarikçiye iş yapımı nedeniyle yapılan ödemenin bir kısmını, fatura düzenlenirken yapılan bir hata nedeniyle, uygun olmayan harcama olarak kısmi geri alıma konu edip, bunu IPA Genel Tebliği hükümlerine göre GİB ya da Defterdarlığa bildirdiği durumda bu fatura bakımından vergi dairesince yapılacak cezalı tarhiyat için tarh zamanlaşımı süresinin Sözleşme Makamınca tespitini yapıldığı tarihi değil faturanın düzenlendiği tarihi takip eden takvim yılından itibaren beş yıl olacağı değerlendirilmektedir.

### **3.2.3. ATİK'lerin Hibe Yararlanıcısına veya Nihai Hibe Yararlanıcısına Bedelsiz Devri Durumunda Tarh Zamanlaşımı**

Türkiye ile AB Komisyonu arasında imzalanan tüm IPA Çerçeve Anlaşmalarının vergi muafiyet ve istisnalarını düzenleyen maddelerinde "*Birlik Yüklenicileri, Birlik Sözleşmesi kapsamında verilen herhangi bir hizmet ve/veya tedarik edilen mal ve/veya yapılan iş için KDV'den muaftırlar. Ayrıca, Birlik Yüklenicisi tarafından temin edilen mallar veya verilen hizmetler veya yapılan işler, Birlik Sözleşmesi kapsamındaki hedefler ve faaliyetlerle ilişkili oldukları derecede KDV'den muaftır.*" hükmü ile "*Birlik yüklenicilerinin harcamaları, Birlik sözleşmesi kapsamında Birlik yüklenicisi tarafından tedarik edilen mallar ve/veya verilen hizmetler ve/veya yapılan işlere ilişkin ise, özel tüketim vergileri veya tüketim vergilerinden veya eş etkiye sahip diğer vergi ve harçlardan muaftırlar.*" hükmüne yer verilmiştir (IPA III Genel Tebliği, m.4)

Bahsi geçtiği üzere Birlik Sözleşmesi kapsamında kullanılan AB Fonları ile ilgili vergi muafiyet ve istisnalarından sadece Birlik Yüklenicileri yani kendileri ile sözleşme imzalanan kişi ve kuruluşlar faydalanabilmektedir. Ancak, IPA kapsamındaki hibe desteklerinin esas kullanıcıları Hibe Yararlanıcısıdır. Hibe yararlanıcısı; kendisiyle bir hibe anlaşması imzalanan veya kendisine bir hibe kararı bildirilen gerçek veya tüzel kişi olmakla birlikte bazı AB Projesi türlerinde Hibe Yararlanıcısı ile Birlik Yüklenicisi aynı gerçek veya tüzel kişi olabilirken; tedarik, hizmet ve yapım sözleşmelerinde Birlik Yüklenicisi Hibe Yararlanıcısından farklı bir kişi olmak durumundadır (EU Commission, 2019).

Bu nedenle, Birlik Yüklenicisi, Birlik Sözleşmesi kapsamında Hibe Yararlanıcısına teslim edeceği mallar veya sunacağı hizmetler veya yapacağı işler ile bağlantılı olarak temin edeceği ATİK'leri, ancak bu kıymetlerin sadece Birlik Sözleşmesi kapsamında kullanılan kıymetler olması, Birlik Sözleşmesinin sona ermesiyle Hibe Yararlanıcısına bedelsiz tesliminin öngörülmesi ve IPA Genel Tebliğindeki diğer koşullara uyulmak kaydıyla KDV'siz ve ÖTV'siz olarak temin edebilme imkânına sahip olacaktır. Bu durumda Birlik Yüklenicisinin tedarikçi ile yapacağı ve Hibe Yararlanıcısı tarafından onaylanacak Tedarik Sözleşmesinde, bu kıymetin Birlik Sözleşmesi sonunda Hibe Yararlanıcısına bedelsiz devir olunacağı açıkça belirtilecektir (IPA III Genel Tebliği, m.4).

Birlik Sözleşmesi kapsamında ÖTV istisnasından faydalanılarak alınan ve sözleşme sonunda Hibe Yaralanıcısına bedelsiz olarak devredilecek ÖTV Kanuna ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallar ile ilgili IPA Genel Tebliği ÖTV Kanunu'nun 15/2-a maddesine atıf yapmaktadır (IPA III Genel Tebliği m.4). Bu madde hükmüne göre; veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulananların, istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisaptaki matrah esas alınarak, adına kayıt ve tescil işlemi yapılandıktan, kayıt ve tescil tarihinde geçerli olan oran üzerinden bu tarihte ÖTV alınacağını hükme bağlamıştır. Bu hüküm uyarınca, ÖTV istisnasından yararlanılarak ilk iktisabı yapılan kayıt ve tescile tabi taşıt araçlarının, istisnadan yararlanan kişi/kuruluşlara satışı veya devri, veraset yoluyla intikali ile Karayolları Trafik Yönetmeliği'nin 39'uncu maddesi kapsamında taşıtın tekrar tescil edilmesine imkân bulunmayacak şekilde hurdaya ayrılması halleri hariç olmak üzere, üçüncü kişiler tarafından iktisabında, söz

konusu araçları adına kayıt ve tescil ettirecek olan üçüncü kişiler tarafından Kanun'un 15/2-a maddesi kapsamında ÖTV beyanında bulunulmak suretiyle ÖTV tarhiyatı yapılacaktır (ÖTV Kanunu, m.15/2-a).

Üçüncü kişilere devredilecek aracın Birlik Sözleşmesinde yer alan işlerden başka işlerde de kullanılacak olması nedeniyle başlangıçta ÖTV ödemek suretiyle satın alınmış, ancak daha sonra sözleşme kapsamında kullanım süresine bağlı olarak hesaplanan ÖTV tutarı iade edilmiş olması durumunda ise iade edilen tutarın üçüncü kişiler tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir (IPA III Genel Tebliği, m.4).

Buna göre; Birlik Sözleşmesi kapsamında Birlik Yüklenicisi tarafından sözleşme sonunda Hibe Yararlanıcısına bedelsiz devredilmek üzere KDV'siz ve ÖTV'siz olarak satın alınan araçların kayıt ve tescil işlemi sırasında, IPA Genel Tebliğlerinde ÖTV Kanunu 15/2-a maddesine atıfla düzenlenen hak mahrumiyetini tescil edecek şekilde ilgili vergi dairesi tarafından talep edilecek "ÖTV'si ödenmeden satılamaz" şerhinin devrin yapıldığı noter tarafından konulması uygun olacaktır. Alım aşamasında ilgili vergi dairesince konulan bu şerh sözleşme sonunda Hibe Yararlanıcısına bedelsiz devir anında geçici olarak kaldırılması ve Hibe Yararlanıcısına yapılan devir işlemi sonrasında istisnanın takip edilebilmesi açısından tekrar konulması gerekmektedir (Ubay ve Elçi, 2022, s.178).

Burada kanımızca ATİK'ler bakımından ikili bir şartlı vergi muafiyet ve istisnası düzenlemesi bulunmaktadır. Bunlardan ilki genel şart olan geçerli bir Birlik Sözleşmesinin varlığı ve ikincisi ise bu sözleşme kapsamında KDV'siz ve ÖTV'siz alınacak kayıt ve tescile tabi ATİK'lerin sözleşme sonunda bedelsiz olarak Hibe Yararlanıcısına devredilecek olmasıdır. Birinci şartın ortadan kalkması ATİK'ler dahil olmak üzere tüm sözleşme kapsamında kullanılan fonların vergi muafiyet ve istisna şartları dışına çıkmasına neden olurken, ikincisinin ihlali sadece bu alımlar için yararlanılan vergi istisnalarını geçersiz hale getirmektedir.

Bu bakımdan Birlik Sözleşmesinin faaliyet süresi içinde ya da faaliyet sonrası beş yıllık izleme döneminde feshi durumunda tarh zamaşımı süresinin hesaplanmasında ihlal tarihi önem kazanırken, ikinci şartın ihlali durumunda ise usulsüz devrin gerçekleştiği tarih esas alınacaktır.

Diğer yandan yapılacak cezalı tarhiyatın muhatabının belirlenmesinde; usulsüz devrin faaliyet süresi içinde mi yoksa faaliyet sonrası dönemde mi yapıldığı önem kazanmaktadır. Çünkü ilk durumda cezalı tarhiyatın muhatabı Birlik Yüklenicisi olurken ikinci durumda cezalı tarhiyatın muhatabı Hibe Yararlanıcısı olacaktır. Birlik Yüklenicisi ile Hibe Yararlanıcısının aynı gerçek veya tüzel kişi olması durumunda ise cezalı tarhiyatın muhatabı Birlik Yüklenicisi olacaktır.

## Sonuç

Kamu hukukunda zamaşımı müessesesi, kamu yararını sağlamak için, devletin anayasal sınırlar içinde elinde bulundurduğu vergi toplama yetkisini mükellefin lehine sınırlayan bir uygulamadır. Zira kamu otoritesi, kamu gelirinden vatandaş lehine vazgeçmektedir. Ayrıca, VUK'ta vergi idarelerince dikkate alınması gereken tarh zamaşımı süresi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl olarak belirlenmiş olup, zamaşımı kavramı hak düşürücü bir süre olduğundan idarece re'sen dikkate alınmak zorundadır ve bu süreler geçtikten sonra yapılacak tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri kanunen geçersiz olacaktır.

Bununla birlikte, VUK 114'üncü maddesinde şartlı muafiyet ve istisnalarda zamaşımı süresi ile ilgili yapılan düzenleme ile uygulaması belli şartlara bağlanan muafiyet ve istisnalarda bu şartların ortadan kalkması ya da geçersiz hale gelmesi durumunda bu haklar nedeniyle tahsil edilmeyen vergi alacağının zamaşımına girmesini önlemek amaçlanmaktadır. Yani başka bir ifadeyle devleti vergi geliri kaybına uğratmamak için normal tarh zamaşımı süresini bazı durumlarda uzatan bir güvenlik önlemidir.

Şartlı vergi muafiyet ve istisnasının en önemli uygulama alanlarından biri uluslararası antlaşmalara dayanan vergi muafiyet ve istisnalarıdır. Anayasanın 90'ıncı maddesine göre usulüne göre yürürlüğe girmiş bir uluslararası antlaşmanın vergi kanunlara aykırı hükümler getirirse bile anayasaya aykırılığı iddia edilemeyecektir. Bu nedenle vergi kanunlarında genellikle bu durum, istisnaların sınırını düzenleyen maddelerinde "*uluslararası antlaşma hükümleri saklıdır*" şeklinde bir ifadeyle düzenlenmektedir.

Türkiye ile AB Komisyonu arasında imzalanan katılım öncesi yardım aracı anlaşmaları yani IPA Çerçeve Anlaşmaları da usulüne göre yürürlüğe giren uluslararası anlaşmalar olup, Türkiye'de IPA fonlarıyla gerçekleştirilen AB projeleri kapsamında yapılacak harcamalar, alımlar, yapım işleri ile ilgili birçok vergi muafiyet ve istisnanın uygulanmasını şart koşmaktadır. Bu vergi muafiyet ve istisnaları GİB tarafından çıkarılan Genel Tebliğler vasıtasıyla uygulanmaktadır ve bu Genel Tebliğler ile Çerçeve Anlaşmaya uygun şekilde bu ayrıcalıkların uygulanma ve iptali halindeki işlemler düzenlenmektedir.

IPA Çerçeve Anlaşmaları kapsamında düzenlenen vergi muafiyet ve istisnaları şartlı istisnalar olup hem tüm vergi türleri için genel hem de vergi türleri bakımından özel olarak düzenlenen istisnai şartlara bağlanmıştır. Genel şart geçerli bir Birlik Sözleşmesinin bulunmasıdır. Özel şartlar ise her bir vergi muafiyet ve istisnasının uygulanmasında

geçerli olan ve yokluğu halinde sadece o vergi türü için istisnayı veya muafiyeti ortadan kaldıran şartlardır. Bu nedenle sözleşmenin feshi halinde o sözleşme kapsamında faydalanılan tüm vergi muafiyet ve istisnaları ortadan kalkıp tarh zamanlaşımı süresi toplam vergi kaybı ve cezalar için işlemeye başlarken, bazı harcamalar ile ilgili sözleşme şartlarına aykırılık halinde sadece o harcamalar ile ilgili faydalanılan vergi muafiyet ve istisna tutarı bakımından yapılacak cezalı tarhiyat için tarh zamanlaşımı süreleri işlemeye başlayacaktır.

Burada en önemli sorun zaten vergi kanunları konusunda yetersiz bilgiye sahip mükelleflerin faydalandıkları proje bazlı AB hibeleri nedeniyle faydalandıkları vergi muafiyet ve istisnalarının şartlı bir istisna türü olduğunun farkında olmamasıdır.

VUK 114'üncü maddeye göre beş yıl olan tarh zamanlaşımı süresinin AB projeleri bakımından muafiyet ve istisna şartlarının ortadan kalktığı tarihten başlayacağı göz önüne alındığında, bu projelerin yürütücüsü Birlik Yüklenicisi ile faydalanıcısı Hibe Yararlanıcısı gerçek ve tüzel kişiler sözleşmenin faaliyet süresi sonunda başlayan beş yıllık izleme döneminde herhangi bir nedenle sözleşmenin feshi halinde ya da kısmi geri alım durumlarında yüksek oranlarda vergi ziyayı cezalı tarhiyatlarıyla karşılaşmaktadır.

Bu nedenle, AB hibe destekleri kapsamında IPA Çerçeve Anlaşmalarında düzenlenen vergi muafiyet ve vergi istisnalarının uygulanmasında Birlik Yüklenicisinin ve Hibe Yararlanıcısının karşılaşılabileceği hem olumlu hem de olumsuz durumlar konusunda yeterli vergi bilincine sahip olmasının sağlanması önemlidir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

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

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

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

---

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

Birol UBAY 0000-0001-8855-3897

## KAYNAKLAR / REFERENCES

- Akdoğan, A. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (8. bs). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bedük, M. N. (2019). İş Sözleşmesinin İşçi Tarafından Feshi ve Feshin Hukuki Sonuçları, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.27, S.2, 2019, s.679-726.
- Dışişleri Bakanlığı, Türkiye-AB Gümrük Birliği, Erişim Adresi: <https://www.mfa.gov.tr/turkiye-ab-gumruk-birligi.tr.mfa>, Erişim tarihi: 26.9.2024.
- European Commission (EU Commission), 2024. Türkiye - financial assistance under IPA, Erişim Adresi: [https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/enlargement-policy/overview-instrument-pre-accession-assistance/turkiye-financial-assistance-under-ipa\\_en](https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/enlargement-policy/overview-instrument-pre-accession-assistance/turkiye-financial-assistance-under-ipa_en), Erişim tarihi: 25.09.2024.
- European Commission (EU Commission) (2019). Procurement and Grants for European Union external actions - A Practical Guide, <https://ufmsecretariat.org/wp-content/uploads/2012/09/ePrag-en-2019.0.pdf>
- Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK) (2024). Sıkça sorulan sorular, Erişim Adresi: <https://www.tkd.gov.tr/sikcasorulan sorular>
- Türkiye - Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA III) Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması Genel Tebliği, (2023). Resmi gazete sayı: 32170, 24 Nisan 2023.
- Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA III) Çerçevesinde Türkiye Cumhuriyeti'ne Yapılacak Birlik Mali Yardımının Uygulanmasına İlişkin Özel Düzenlemeler Hakkında Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması" (IPA III Mali Çerçeve Ortaklık Anlaşması), imza tarihi: 17/10/2022, yürürlük: 13/12/2022.
- Tozoğlu, G. (2013). Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Tahsil Zamanlaşımı, *Konya Barosu Dergisi*, 41(24).
- Organ, İ. ve Bozdoğan, D. (2012). Tahsil Zamanlaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay kararları Işığında İrdelenmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 367.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N., (2006). *Vergi Hukuku*, 13. Bası, Ankara: Turhan Kitapevi
- Özbalcı, Y., (2005). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). Kanun Numarası Kabul Tarihi: 2709: 18/10/1982

Ubay, B. ve Elçi, O. (2022). *Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Kapsamında AB Proje Yönetimi ve Vergilendirme*, İstanbul: On iki Levha Yayınevi.

Ubay, B. ve Tiyar, E. (2019). Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı ve Vergi İstisnası Boyutu, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2019; 177:448-475.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı E: 2015/22-3097, K.T. 19.09.2018

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03/04/2007, Resmi Gazete No: 26482

3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 20/11/2008, Resmi Gazete No: 27060

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 4760 - 06/06/2002 Resmi Gazete Sayısı - Tarihi: 24783 - 12/06/2002

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

Ubay, B. (2024). Limitation period for conditional tax exemptions granted under European Union grants. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 100–113. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1562609>



## Ülke Bazlı Raporlamalara (CbCR) Uyum Süreci: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme

### The Process of Adaptation to Country by Contry Reporting (CbCR): An Evaluation on Turkey

Esra UYGUN<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Öğretim Görevlisi Doktor, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Zile MYO, Tokat, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Esra Uygun

E-posta/E-mail : esra.uygun@gop.edu.tr

#### ÖZ

BEPS Eylem Planı 13, “Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama” transfer fiyatlandırması sorununa belgeleme ve uluslararası bilgi alışverişi yoluyla çözüm sunmaktadır. Bu belge ana dosya, yerel dosya ve ülke bazında rapor (CbCR) olmak üzere üç aşamalı bir yaklaşıma dayanmaktadır. CbCR, BEPS projesinin şeffaflığın sağlanmasının önemli bir bileşeni, anlaşılabilir gelir eşliğinin üzerinde olan tüm büyük çok uluslu işletmelerin küresel gelirlerinin tahsisi, ödenen vergiler ve ekonomik faaliyetlerinin dağılımı konusunda kapsamlı ayrıntıları içeren ülke bazında rapor sunma zorunluluğudur. CbCR, çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdiği diğer ülkelerin vergi idareleri ile paylaşılarak transfer fiyatlandırması riskleri ile BEPS ile ilgili diğer risklerin değerlendirilmesini sağlamaktadır. Türkiye, BEPS Eylem Planı 13 asgari standartları uyum çalışmaları kapsamında 2019 yılından itibaren rapor sunmaktadır. Ayrıca gerekli yasal çerçeve yakın zaman oluşturulmuştur. Türkiye eylem planına birkaç farklılık dışında büyük ölçüde uyum sağlamıştır. Bu farklılıklar tanımlar, zaman çizelgeleri ve CbCR bilgilerinin kullanımının yasal temeli ile ilgilidir. Bu çalışmada OECD raporları ve mevcut düzenlemeler dikkate alınarak Türkiye Eylem Planı 13’e uyum sürecindeki gelişimi incelenmiştir. Büyük ölçüde uyum sağlanmış olmakla birlikte, uluslararası bilgi alışverişi anlaşmalarının genişletilmesi ve küresel standartlara uyum için yeni düzenlemelere de ihtiyaç vardır.

**Anahtar Kelimeler:** BEPS, Eylem Planı 13, çok uluslu işletme, küreselleşme, bilgi değişimi

#### ABSTRACT

BEPS Action Plan 13, “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting”, offers a solution to the transfer pricing problem through documentation and international information exchange. This document is based on a three-stage approach: master file, local file, and country-by-country report (CbCR). CbCR, a key component of ensuring transparency of the BEPS project, is the requirement for all major multinational enterprises above the agreed revenue threshold to submit country-by-country reports containing comprehensive details on the allocation of their global revenues, taxes paid, and the distribution of their economic activities. CbCR is shared with the tax administrations of other countries in which multinational enterprises operate, enabling the evaluation of transfer pricing risks and other risks related to the BEPS. Turkey submitted reports since 2019 within the scope of harmonisation efforts with the BEPS Action Plan 13 minimum standards. In addition, a necessary legal framework has recently been created. Turkey has largely complied with the action plan, except for a few differences. These differences relate to definitions, timeliness, and the legal basis for using CbCR information. In this study, Turkey’s development in its adaptation to Action Plan 13 was examined, considering OECD reports and current regulations. Although compliance has been achieved to a large extent, new regulations are needed to expand international information exchange agreements and comply with global standards.

**Keywords:** BEPS, Action Plan 13, multinational enterprises, globalisation, information exchange

Başvuru / Submitted : 17.07.2024

Revizyon Talebi/  
Revision Requested : 10.08.2024

Son Revizyon/  
Last Revision Received : 13.08.2024

Kabul / Accepted : 27.08.2024

Online Yayın/  
Published Online : 30.09.2024



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

## EXTENDED ABSTRACT

The global economy emerging in the process of digitalisation and globalisation and the integrated work of multinational enterprises with international organisations have made cross-border transactions inevitable. The increasing income needs of states after the 2008 economic crisis also accelerated the work of the OECD. The BEPS project was brought to the agenda as a result of efforts to find solutions to these challenges in response to increasing public and political concerns about the tax losses caused by multinational enterprises. BEPS action plans were developed in September 2013 with the joint work of the OECD and G20 countries. The BEPS is a joint international effort to prevent tax losses. The objective is to establish international standards for tax risks. The plan consists of 15 action plans to prevent tax practises that erode countries' tax bases and reduce tax revenues.

Turkey's first step towards BEPS Action plan 13 is the Presidential Decree on Amendments to Decree No. 2151 on Disguised Profit Distribution through Transfer Pricing, dated February 25, 2020. The Revenue Administration General Communiqué No. 4 on Disguised Profit Distribution Through Transfer Pricing, published on September 1, 2020. Turkish Legislation currently includes a master file, annual transfer pricing report, transfer pricing form, controlled foreign companies, thin capital, and country-based reporting (CbCR). Multinational corporate groups whose ultimate parent or proxy parent is located in Turkey submitted the CbCR on March 31, 2021, and those not located in Turkey submitted the CbCR on June 30, 2021.

Transfer pricing, the pricing of cross-border intra-company transactions between related parties, was once a term known only to a few international tax experts, but today it is the most important international tax issue faced by multinational companies worldwide. Transfer pricing is extremely important within the current international tax system because of its role in the distribution of profits between regions and its impact on multinational companies' overall tax liabilities. Transfer pricing is an important factor that determines the profitability of the parties involved in transactions between related parties and the tax share that countries receive from such profits. Although transactions between intra-group companies located in the same country are only related to the tax revenues of the country where the transaction takes place, transactions made between different countries affect the tax revenues of more than one country, and the issue gains an international dimension, especially with globalisation. For this reason, the fight against transfer pricing must be fought on an international scale.

Action plan 13, "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting," requires high-revenue multinational enterprises to report earnings, tax burden, number of employees, and retained earnings in the countries in which they do business, using standardised templates. This reporting process consists of three stages: main file, local file, and country-based reporting (CbCR). The master dossier provides an overview of the multinational business group's global business and economic activities, including revenue distribution and transfer pricing policies. The local file provides specific information regarding transactions within a multinational business group. CbCR is an important and final stage of the action plan. This analysis reveals the branch, geographical location, income, and tax distribution of multinational enterprises.

CbCR, a key component of the BEPS project's transparency pillar, is the obligation of all major multinational business groups with consolidated group revenues above the agreed revenue threshold to submit country-by-country reporting. CbCR, together with the other stages of the action plan—main file and local filing—completes the documentation obligations and ensures that risks related to transfer pricing and the BEPS are effectively analysed. The CbCR application reduces tax losses and evasion caused by multinational enterprises. It provides relevant countries with the necessary information flow to evaluate the contribution of multinational business groups to national welfare through tax payments. In addition, CbCR allows tax administrations to access previously inaccessible data on the local and international activities of multinational business groups, which is important in terms of increasing tax compliance and accountability.

Because of the action plan, tax administrations around the world receive information about large foreign companies. By heading multinational business groups where no previous business existed, she improved her understanding of a group's business structure and risk assessment capacity. In general, the ultimate parent entity (UPE) of many multinational business groups prepares and submits the CbCR to the tax administration of the country in which it is a taxpayer. This tax authority will automatically share it with CbCR tax authorities. This sharing will be carried out within the scope of the Multilateral Agreement on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAAC), Double Taxation Treaty (DTC), Automatic Exchange of Information (AEOI), and Tax Information Exchange Agreement (TIEA). A Qualified Competent Authority Agreement (QCAA) establishing the operational details of the exchange of CbCR is also necessary.

In this study, Turkey's adaptation process and development towards Action Plan 13 were examined, considering OECD reports and current regulations. First, the concept of transfer pricing is defined, and the general framework of

transfer pricing documents and CbCR are explained within the scope of Action Plan 13. Then, the development of transfer pricing documents in Turkey was examined. Finally, Turkey's CbCR harmonisation process was examined, and the current situation was evaluated. At this point, the CbCR application has reached an advanced level. More than 110 territories now require relevant multinational business groups to submit a CbCR within their local legal framework. OECD's publication "Country-by-Country Reporting - Compilation of 2023 Peer Review Reports" is the sixth review report prepared for the minimum standard of Action Plan 13. It covers 136 regions providing legislation and/or information on CbCR implementation. This review covers the local legal and administrative framework of each jurisdiction, the information exchange framework and the measures implemented to ensure CbCR confidentiality and appropriate use. Accordingly, a local legal framework for CbCR has been established in more than 110 regions and countries. Multilateral or bilateral competent authority agreements have been made in 89 regions/countries. 91 regions/countries were assessed by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes assessed 91 regions/countries regarding their privacy and tax protections. A further 73 regions/countries have provided detailed information, providing sufficient assurance that measures are being taken to ensure appropriate CbCR use.

In accordance with the methodology determined in these reports, developments in the adaptation process were examined from three perspectives. These are: National legal and administrative frameworks, information exchange, and appropriate use. Reporting in Turkey started in 2019. Legal legislation for the implementation of the minimum action plan standard has been published as of 2020. Agreements for the automatic exchange of tax information have entered into force as of 2021. Information is provided explaining how to ensure appropriate use conditions for 2022. In 2023, it was confirmed that the rules did not change and continued to be implemented effectively, and additional information was provided to ensure that information exchange was carried out in a manner consistent with the job description. As a result, according to the 2022 and 2023 reports, Türkiye has fulfilled its minimum obligations within the scope of the action plan. Various recommendations are made to countries based on the deficiencies identified in as a result of the evaluations.

Various recommendations were also made in the reports. Since the necessary steps could not be taken in Turkey in 2018 and 2019, it was recommended that the national and legal administrative framework should be completed, steps should be taken to change local conditions, and bilateral agreements should be reached. As some initiatives were taken to ensure harmonisation in 2020, suggestions were made for improvements. Since the minimum conditions for ensuring national and legal administration and appropriate use were met in 2021 and 2022, no recommendation is required, but a recommendation has been given to eliminate deficiencies in information exchange. Since the rules were effectively implemented in 2023, no recommendations have been made.

Turkish legislation on the CbCR clearly provides certainty and predictability by providing taxpayers with various facilities and technical equipment. In some cases, regulations may need to be expanded to strengthen principles such as legality and predictability. On the other hand, Turkey has a long way to go in terms of information exchange, as studies on international tax exchange agreements are insufficient and the agreement network needs to be expanded. Although the exchange of information on tax matters existed before Action Plan 13, it was not used as effectively as it is now. Information exchange agreements play an important role in ensuring transparency in the international arena. Therefore, by increasing international information exchange agreements, transparency will be ensured and possible tax losses will be prevented.

Although Turkey generally includes the minimum standards of the action plan in i digitalisation is legislation, there are differences in practise at a few points. These differences mainly relate to definitions, timeliness, and the legal basis for the use of CbCR information. As a result, Türkiye has largely complied with the action plan. However, more efforts are needed to expand international information exchange agreements and bring them closer to global standards. In addition, it would be beneficial for CbCR to be addressed in more detail in domestic legislation and to increase the scope of its work to increase international information exchange.

## 1. Giriş

Dijitalleşme ve küreselleşme, ekonomiler üzerinde ve insan yaşamlarında önemli etkilere yol açmıştır. Bu süreçte ortaya çıkan küresel ekonomi ile çok uluslu işletmelerin uluslararası kuruluşlarla bütünlük çalışması sınır ötesi işlemleri kaçınılmaz hale getirmiştir. Bu durum uzun süredir dikkat çeken kâr aktarımı ve matrah erozyonunun yol açtığı vergi kayıplarının önlenmesine yönelik çalışmaları hızlandırmıştır. Ayrıca sisteme olan güveni yeniden kazanmak ve kârların ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği/değer yaratıldığı yerde vergilendirilmesini sağlamak için çok uluslu işletme gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik zorlukları da beraberinde getirmiştir (Birinci ve Eser, 2017, s.448).

2008 yılında başlayan ekonomik kriz sonrası devletlerin artan gelir ihtiyaçları OECD'nin çalışmalarına hız

kazandırmıştır. Artan kamu harcamaları ve gelir ihtiyacına karşılık, çok uluslu işletmeler vergilerini azaltma çabasında olmuştur. Ulusal vergi kanunları arasındaki farklılıklar başta olmak üzere birçok yöntem çok uluslu işletmelerin vergi yükümlülüklerini azaltmasına imkân tanımıştır. Bu durum ülkelerin gelir kayıplarının artmasına neden olmuştur. Bu noktada çok uluslu işletme kazançlarının vergilendirilmesi ile matrah aşındırma ve kâr aktarımı konusunda büyük bir reforma ihtiyaç duyulmuştur (Birinci ve Eser, 2017, s.451). OECD, çok uluslu işletmelerin neden olduğu vergi kayıpları konusunda artan kamusal ve siyasi kaygılarına yanıt olarak bu zorluklara çözüm bulma çabaları sonucu BEPS projesini (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) gündeme getirmiştir. OECD ve G20 ülkelerinin ortak çalışması sonucunda Eylül 2013'te BEPS eylem planlarını geliştirmiştir. OECD ve G20 ülkelerinin BEPS projesi, vergi kayıplarını önlemeye yönelik ortak bir uluslararası çabadır. Uluslararası vergi risklerine yönelik uluslararası standartlar oluşturmayı amaçlamaktadır. OECD'ye göre BEPS'in ortaya çıkış nedeni, uluslararası şirket kazançlarını "düşük vergili veya vergisiz ülkelere kaydırılması olup vergi sistemlerindeki boşlukları veya uyumsuzlukları kötüye kullanan vergiden kaçınma stratejilerine gönderme yapar ve 100'den fazla ülkenin BEPS önlemlerini uygulamak ve BEPS'le mücadele etmek için işbirliği içinde olduğu belirtilir" (Yaltı, 2018, s.175).

BEPS, ülkelerin vergi tabanlarını aşındıran ve vergi gelirlerini azaltan zararlı vergi uygulamalarını önlemeye yönelik tasarlanmış 15 eylemden oluşmaktadır (OECD, 2016, s.17; Christians 2016, s.1610). BEPS Eylem Planı 13, "Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama", yüksek gelirli çok uluslu işletmelerin (ÇUŞ), iş yaptıkları ülkelerdeki kazançlarını, vergilerini, çalışan sayılarını ve dağıtılmamış kârlarını standartlaştırılmış şablon kullanarak raporlamasını gerektirmektedir. Bu, raporlama üç aşamadan oluşur: ana dosya, yerel dosya ve ülke bazlı raporlama (CbCR). Türkiye'de Eylem Planı 13'e yönelik ilk adımı 25 Şubat 2020 tarihli 2151 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile atmıştır. 1 Eylül 2020 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 4 Sayılı Genel Tebliğ'i yayımlanmıştır. Türk Mevzuatında hâlihazırda Ana Dosya, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, Transfer Fiyatlandırması Formu, Kontrol Edilen Yabancı Şirketler, Örtülü Sermaye ve Ülke Bazlı Raporlama (CbCR) yer almaktadır (Gedik, 2020, s.29). Nihai ana kuruluşu veya vekil ana kuruluşu Türkiye'de bulunan çok uluslu şirket grupları CbCR'yi 31 Mart 2021'de, Türkiye'de bulunmayanlar ise 30 Haziran 2021'de sunmuştur.

Bu çalışmada, OECD raporları ve mevcut düzenlemeler dikkate alınarak Türkiye'nin Eylem Planı 13'e uyum süreci ve gelişimi incelenmiştir. Öncelikle transfer fiyatlandırması kavramı tanımlanarak Eylem Planı 13 kapsamında transfer fiyatlandırması belgelerinin genel çerçevesi ve CbCR açıklanmıştır. Sonraki bölümde Türkiye'de transfer fiyatlandırması belgelerinin gelişimi incelenmiştir. Son bölümde ise Türkiye'nin CbCR uyum süreci incelenerek son durum değerlendirilmiştir.

## 2. Transfer Fiyatlandırması

İlişkili taraflar arasındaki sınır ötesi firma içi işlemlerin fiyatlandırılması olan transfer fiyatlandırması, eskiden sadece birkaç uluslararası vergi uzmanının bildiği bir terim iken, günümüzde dünya çapında çok uluslu şirketlerin karşılaştığı önemli bir uluslararası vergi sorunudur. Transfer fiyatlandırmasının kârların bölgeler arasında dağılımındaki rolü ve çok uluslu şirketlerin genel vergi yükümlülükleri üzerindeki etkisi nedeniyle mevcut uluslararası vergi sistemi içerisinde son derece önemlidir (Davies ve ark., 2018, s.124; Sâri ve ark., s. 2020).

Transfer fiyatlandırması kavramına yönelik literatürde birçok farklı tanım bulunmaktadır. Öncel vd., transfer fiyatlandırmasını, bir sermaye şirketi veya vergilendirilmemiş gelirin, kârdan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi durumları dışında, ortaklara ya da yakınlarına aktararak vergi matrahından kaçırılması olarak tanımlamıştır (Öncel vd, 2008, s.341). Pehlivan ve Öz'e göre transfer fiyatlandırması, bir şirketin veya kurumun, birbirleriyle ilişki içerisinde olan birimleri arasında gerçekleştirilen ticari işlemler için uygulanan fiyatlandırmadır (Pehlivan ve Öz, 2011, s.119). Erdem vd., transfer fiyatlandırması kavramını bir şirketin, ilişkili, bağlı veya kontrol altında tuttuğu kişi veya firmalara mal veya hizmet satarken, bu kişi ya da firmalardan mal veya hizmet satın alırken piyasada serbest rekabet koşulları altında oluşan fiyat dışında emsallere aykırı şekilde uyguladığı fiyatlar üzerinden matrah kaydırarak, kazancı bir başka firmaya aktarmak için uyguladığı fiyatlama işlemi olarak tanımlamıştır (Erdem vd., 2020, s.343). Öncel vd.'e göre transfer fiyatlandırması; bir şirketin, kâr ve gelir gibi unsurların dağıtımı konusunda, aynı ortak menfaat ve çıkar ilişkisi içerisinde olduğu şirketler arasında gerçekleştirilen işlemler için uygulanan fiyatlandırmadır (Öncel vd., 2002, s.4). Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan iktisadi işlemlerin (alım, satım, kiralama, ücret gibi) fiyatlandırılması yani söz konusu işlemlerde uygulanacak fiyatın belirlenmesidir (Doğruyol, 2008, s.16). Transfer fiyatlandırması; kurum kazançlarının vergilendirilmesinden sonra kâr dağıtımı yapılması yerine kazancın, emsaline aykırı olarak tespit edilen veri fiyat kullanmak suretiyle kârın ortaklar lehine aktarılması işlemidir (Şenyüz vd., 2024,

s.180). Transfer fiyatlandırması, işletmelerin işlevsel ve coğrafik olarak bölünmelerinin sonucunda birimler arasında rekabet olmaksızın mal ve hizmet alımında kullanılan fiyat olarak ifade edilmektedir (Öcal, 2010, s.35). Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, bir kısım kurum, işlem ve faaliyetlerinin araç olarak kullanılması yoluyla, belirli kişi ve kurumlara vergilendirilmeden kazanç dağıtılması ile ilgilidir (Öner, 2012, s.236). Transfer fiyatlandırması, çoğunlukla bölümlere ayrılmış birimlere sahip kuruluşlar tarafından kullanılmaktadır.

Transfer fiyatlandırması, uluslararası vergilemeden kaynaklanan vergiyi azaltmak için etik olmayan ve yasa dışı yollara başvurulması sonucu ortaya çıkmaktadır. Çok uluslu şirketler bu sayede gelir ve maliyetleri, sırasıyla düşük ve yüksek vergi uygulayan ülkelerde maksimum ve minimum kârı gösterecek şekilde düzenlemektedir. Nitekim yapılan araştırmalar da transfer fiyatlandırmasının birçok kuruluşun karlarını yüksek vergili ülkelere düşük vergili ülkelere kaydırmasına imkân tanıdığını ortaya koymuştur (Davies ve ark., 2018, s.128; Grubert ve Mutti, 1991, s.287; Klassen ve ark., 2017, s.460; Yao, 2013, s.8).

Ülkelerin transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan vergi kayıplarını önlemek ve etkin iş birliği içinde hareket edebilmesi için yeterli bilgi akışının sağlanması gerekir. OECD uluslararası iş birliğine vurgu yaparak eylem planı 13 ile transfer fiyatlandırması belgeleme yükümlülüklerine önem vermektedir (Rozas ve ark., 2019, s.37; Lowell ve Herrington, 2016, s.355). Eylem planı 13, BEPS projesinin şeffaflık sütununun önemli bir bileşeni, konsolide grup gelirleri belirtilen düzeyin üstünde olan tüm büyük çok uluslu işletme gruplarının ülke bazında bir rapor sunma zorunluluğudur. Eylem planının bir sonucu olarak, dünya genelindeki vergi idareleri büyük yabancı şirketler hakkında bilgi almaktadır. Bu şekilde uluslararası işbirliği yoluyla şeffaflık sağlanarak transfer fiyatlandırması uygulaması ile olası vergi kayıplarının önlenmesi amaçlanmıştır.

### **3. Transfer Fiyatlandırması Belgeleri: BEPS Eylem Planı 13**

OECD/G20 BEPS projesi, vergi kayıpları ile mücadelede önemli uluslararası bir girişimdir. Vergilendirilebilir gelirin korunmasına yönelik küresel standartlar oluştururken, ülkelerin vergi tabanlarını aşındıran ve vergi gelirlerini azaltan zararlı vergi uygulamalarını önlemeye yönelik 15 eylemden oluşmaktadır. Eylem planı 13, “Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama” ise bu projenin önemli bir bileşenidir (Brauner, 2014, s.104; Christians, 2016, s.1623).

#### **3.1. Belgelendirmeye İlişkin BEPS Eylem Planı 13'nin Genel Çerçevesi**

Eylem planı 13, önemli gelirlere sahip çok uluslu şirketlerin, faaliyet gösterdikleri ülkelerdeki gelirleri, ödedikleri vergiler, çalışanları ve dağıtılmamış kârları hakkında standartlaştırılmış bilgi sağlamalarını zorunlu kılmaktadır. Bu üç katmanlı yaklaşım, ana dosyaları, yerel dosyaları ve transfer fiyatlandırmasını ve küresel vergi kayıplarını ortadan kaldırmada çok önemli olan ülke bazlı raporlama (CbCR) içermektedir (OECD, 2017; Evers ve ark, s.2016; Lowell ve Herrington, 2016, s.356; Klaassen ve Bobeldijk, 2019, s.1069).

Eylem planı, vergi idarelerinin bilgi alışverişi yoluyla transfer fiyatlandırması uygulamalarını etkili bir şekilde tespit etmesine ve bunlarla mücadele etmesine yardımcı olarak vergi kayıp ve kaçak riskini azaltmaktadır (Lankhorst ve van Dam, 2017, s.69). Bu belgeleme yaklaşımı şeffaflığı ve risk değerlendirmesini destekleyerek ulusal ve uluslararası vergi idarelerine vergi kaybına neden olan uygulamalara karşı fayda sağlamaktadır (Brauner, 2015, s.82; Cockfield ve MacArthur, 2015, s.644; Hanlon, 2018, ss.211-212; Hugger, 2020, ss.42-43; Picariello ve Chand, 2020, s.2). BEPS projesinin temel unsurları olan şeffaflık ve bilgi alışverişi, bu çerçevede eylem planı aracılığıyla ele alınmaktadır (Erdem ve Odabaş, 2023, s.639).

Eylem planı, vergi idarelerinin BEPS sorunlarına yanıt verirken, transfer fiyatlandırması, vergi mükellefleri ile aralarındaki bilgi boşluğu nedeniyle karşılaşılan zorlukları ele almaktadır (Ateş, 2018, s.237). Plan, ana dosya, yerel dosya ve CbCR'den oluşan üç kademeli bir çerçeve sunmaktadır. Bu belgeler bir araya getirildiğinde vergi idarelerine, vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması, risk değerlendirmesi ve denetimler için optimal kaynak tahsisi konularındaki durumlarına ilişkin önemli bilgiler sunmaktadır (Ateş, 2018, s.237; Kara ve Öz, 2016, s.178; Lowell ve Herrington, 2016, ss.355-356). Bu üç aşamalı sistemin, özellikle bilgi alışverişi bağlamında etkili bir şekilde işlemlerini sağlamak için küresel olarak tanınan bir standart şarttır.

Söz konusu aşamalardan birincisi olan Ana Dosya, vergi idarelerine çok uluslu işletme grubunun küresel işlemleri, gelir dağılımı, ekonomik faaliyetleri ve genel transfer fiyatlandırması stratejileri hakkında kapsamlı bir bakış açısı sunmaktadır (OECD, 2015, s.9). Çok uluslu işletmelerin organizasyon yapısı, iş tanımları, gayri maddi varlıklar, mali faaliyetler ve vergisel işlemlerine ilişkin bilgileri içermektedir. İkinci aşama olan Yerel Dosya, yerel işletmenin yönetim yapısı, organizasyon şeması, mali veriler, ilişkili taraflarla yapılan işlemler ve mali hesaplara odaklanarak grup içindeki belirli işlemler hakkında daha detaylı bilgiler sunmaktadır. Ana dosyanın aksine, belirli bir ülkede emsallere uygunluk ilkesine dayalı olarak vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması konusundaki pozisyonlarını belirlemeyi

amaçlamaktadır (OECD, 2015, s.15; OECD, 2018, s.241). Bu iki aşama, grup içindeki kuruluşların kendi ikamet ettikleri ülkelerdeki ilişkili taraflarla yaptıkları işlemler hakkında bilgi vermelerini gerektiren bir raporlama sistemi oluşturmaktadır. Bu sistem, yerel bir kuruluşun spesifik organizasyon yapısından, şirketin konsolide mali bilançosuna kadar geniş bir bilgi yelpazesi sunmaktadır. (Güçüyener, 2015, ss.69-76). Üçüncü aşama olan CbCR ise çok uluslu işletme grubunun dünya çapındaki operasyonlarının daha kapsamlı bir resmini vermek amacıyla grup içindeki diğer şirketlerin konumlarının yanı sıra gelir ve vergilerinin dağılımına da odaklanmaktadır (Lankhorst ve van Dam, 2017, ss.68-69; Kurniawan ve Saputra, 2020, s.60; Sawyer ve Sadiq, 2019, s.573).

### 3.2. Ülke Bazlı Raporlama (Country-by-Country Reporting - CbCR)

CbCR, BEPS projesinin şeffaflık dayanağının önemli bir bileşeni, konsolide grup gelirleri üzerinde anlaşılabilir gelir eşliğinin üzerinde olan tüm büyük çok uluslu işletme gruplarının ülke bazında rapor sunma zorunluluğudur (OECD, 2023b, ss.9-10). Bu rapor, çok uluslu işletme grubunun küresel gelirlerini nasıl tahsis ettiği, ödediği vergiler ve grup içindeki ekonomik faaliyetlerin dağılımı hakkında kapsamlı ayrıntılar sunmaktadır (OECD, 2017, ss.15-17). Eylem planının diğer kademeleri ve CbCR, çok uluslu işletme grubunun faaliyet gösterdiği diğer ülkelerin vergi idareleri ile paylaşarak transfer fiyatlandırması ve BEPS ile ilgili diğer risklerin değerlendirilmesine imkân sağlamaktadır. (Hugger, 2020; Yang, 2023). CbCR' in uygulanması ile çok uluslu işletmelerin oluşturduğu vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacaktır. İlgili ülkelere, çok uluslu işletme grubunun vergi ödemeleri ile ulusal refaha katkısını değerlendirmek için gerekli bilgi akışını sağlamaktadır (Joshi, 2020, s.338; Rozas ve ark., 2019, s.37). Ayrıca CbCR, özellikle vergi idarelerinin çok uluslu işletme gruplarının yerel ve uluslararası faaliyetlerine ilişkin daha önce erişilemeyen verilere erişimine imkân tanınması vergi uyumu ve hesap verebilirliğini arttırması açısından oldukça önemlidir (Longhorn ve ark., 2016, s.24; Grau Ruiz, 2014, s.559; Knobel ve Cobham, 2016, ss.1-2).

Eylem planının bir sonucu olarak, dünya genelindeki vergi idareleri büyük yabancı şirketler hakkında bilgi almaktadır. Daha önce mevcut olmayan çok uluslu işletme gruplarına başkanlık ederek, bir grubun iş yapısını daha iyi anlamalarını sağlayıp, risk değerlendirme kapasitelerini geliştirmektedir. Genel olarak birçok çok uluslu işletme grubunun nihai ana kuruluşu (UPE), CbC raporunu vergi mükellefi olduğu ülkenin vergi idaresine sunmaktadır. Bu vergi idaresi, CbC raporunu vergi idareleri ile otomatik olarak paylaşmaktadır. Bu paylaşım Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Anlaşma (MAAC), Çifte Vergilendirme Anlaşması (DTC), Otomatik Bilgi Alışverişi (AEOI) ve Vergi Bilgi Değişimi Anlaşması (TIEA) kapsamında gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, CbC raporlarının değişiminin operasyonel ayrıntılarını belirleyen bir Nitelikli Yetkili Otorite Anlaşmasının (QCAA) da mevcut olması gerekmektedir (OECD, 2023b, s.9).

Gelinen noktada, CbC raporlamasının uygulanması ileri düzeye ulaşmıştır. 110'dan fazla bölgede artık ilgili çok uluslu işletme gruplarına kendi yerel yasal çerçevelerinde bir CbC raporu sunma zorunluluğu getirmiştir. OECD'nin "CbCR - Compilation of 2023 Peer Review Reports" yayını Eylem planı 13'ün asgari standardı için hazırlanan altıncı inceleme raporudur. CbC Raporlamasının uygulanmasına ilişkin mevzuat ve/veya bilgi sağlayan 136 bölgeyi kapsamaktadır. İnceleme, her yargı alanı için yerel yasal ve idari çerçeveyi, bilgi alışverişi çerçevesini ve CbC raporlarının gizliliğini ve uygun kullanımını sağlamak için uygulanan önlemleri kapsamaktadır (OECD, 2023b, s.12). Bu raporun sonuçları tablo 1'de özet olarak verilmiştir. Buna göre 110'dan fazla bölge/ülkede CbCR için yerel bir yasal çerçeve oluşturulmuştur. 89 bölge/ülkede çok taraflı veya iki taraflı yetkili makam anlaşmaları yapılmıştır. 91 bölge/ülke gizlilik ve vergi korumalarına ilişkin Şeffaflık ve Vergi Amaçlı Bilgi Alışverişi Küresel Forumu tarafından bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur. 73 bölge/ülke ise CbCR'nin uygun şekilde kullanılmasını sağlamak için önlemlerin alındığına dair yeterli güvence elde etmesini sağlayan ayrıntılı bilgiler sunmuştur.

Eylem planı uygulanmaya başlamadan önce uluslararası alanda bilgi değişimi kısıtlı düzeyde gerçekleşmiştir. CbCR, vergi idareleri arasında çok uluslu işletmelere ilişkin bilgi alışverişini sağlayarak uluslararası vergi şeffaflığının sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Nitekim eylem planı asgari standardı kapsamında, çok uluslu işletme gruplarının gelirlerinin, vergilerinin ve ekonomik faaliyetlerinin konumuna ilişkin diğer göstergelerin küresel tahsisini sağlamalarını talep ederek vergi şeffaflığını arttırmayı taahhüt etmektedir (OECD, 2023b, s.11). Buna göre vergi şeffaflığı CbCR'ın vergi uyumunun sağlanması, şeffaflığın ve hesap verebilirliğin arttırılması ve risk değerlendirmesinin iyileştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Murphy, 2016, s.110).

### 4. Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması Belgelerinin Gelişimi

BEPS'e üye olan Türkiye, asgari standartlardan biri olan eylem planı 13'ü hayata geçirmiş ve bu çerçevede iç hukukta ve uluslararası anlaşmalarda düzenlemeler yapmıştır. BEPS uygulanmaya başlamadan önce Türk mevzuatında transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğünün sınırlı düzeyde mevcut olduğunu belirtmek gerekir. Ancak

**Tablo 1: CbCR’da Son Gelişmeler**

CbCR	
Ulusal yasal ve idari çerçeve	<ul style="list-style-type: none"> <li>o 110’den fazla bölgede CbCR için yerel bir yasal çerçeve mevcuttur.</li> <li>o Bazı bölgelerde resmi yayınlamayı bekleyen onaylanmış yasalar mevcuttur.</li> <li>o 22 bölge kendi yerel yasal veya idari çerçevelerini uygulamaya koymak ve sonuçlandırmak için genel bir tavsiye almıştır.</li> <li>o 30 bölge, çerçevelerinin belirli alanlarında iyileştirmeler yapılmasına yönelik bir veya daha fazla tavsiye almıştır.</li> </ul>
Bilgi Alışverişi	<ul style="list-style-type: none"> <li>o İncelemeye dâhil olan bölgelerden 89’unda çok taraflı veya iki taraflı yetkili makam anlaşmaları mevcuttur</li> </ul>
Gizlilik	<ul style="list-style-type: none"> <li>o İncelemeye dâhil edilen yargı bölgelerinden 91’i, AEOI standardının uygulanması bağlamında gizlilik ve veri korumalarına ilişkin Şeffaflık ve Vergi Amaçlı Bilgi Alışverişi Küresel Forumu tarafından bir değerlendirmeye tabi tutulmuş ve herhangi bir eylem planı almamıştır.</li> </ul>
Uygun Kullanım	<ul style="list-style-type: none"> <li>o 73 bölge, Kapsamlı Çerçevenin CbCR’nın uygun şekilde kullanılmasını sağlamak için önlemlerin alındığına dair yeterli güvence elde etmesini sağlayan ayrıntılı bilgiler sunmuştur.</li> </ul>

Kaynak: OECD (2023b), Country-by-Country Reporting – Compilation of 2023 Peer Review Reports.

CbCR açısından eylem planı 13 ile idari boyutların oluşması nedeniyle henüz tek hesap dönemi itibariyle uygulama gerçekleştirilememiştir (Erdem ve Odabaş, 2023, s.645).

2006 tarihli 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda madde 13 “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı ile yer almakla birlikte maddede transfer fiyatlandırmasına ilişkin belge gereklerine ilişkin net bir ifade yer almamıştır (Erdem ve Odabaş, 2023, s.645). Transfer fiyatlandırması belgelendirme zorunluluğu, 2012 tarihli 2007/12888 sayılı (“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”) Bakanlar Kurulu Kararı’nın yayımlanmasıyla birlikte getirilmiştir. Ancak bu yükümlülük CbCR’ye benzer bir uygulama değildir. Türkiye’de eylem planı 13’e ilişkin ilk adım, 2020 yılında 2151 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’dir. Aynı yıl Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin 4 Sayılı Tebliğ yayımlanmıştır. Türk mevzuatı hâlihazırda Ana Dosya, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, Transfer Fiyatlandırması Formu, Kontrol Edilen Yabancı Şirketler, Örtülü Sermaye ve CbCR’yi içermektedir. Nihai ana kuruluşu veya vekil ana kuruluşu Türkiye’de bulunan çok uluslu işletme grupları CbCR 31 Mart 2021’de, Türkiye’de bulunmayanlar ise 30 Haziran 2021’de sunmuştur. Eylem planının bir parçası olarak hâlihazırda mevzuatımıza dâhil edilmiş olmasına rağmen, uygulaması birkaç noktada eylemden farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar esas olarak tanımlar, zaman çizelgeleri ve CbCR bilgilerinin kullanımının yasal temeli ile ilgilidir. Türkiye, eylem planına büyük ölçüde uymaktadır, ancak uluslararası bilgi alışverişi anlaşmalarının genişletilmesi ve küresel standartlara daha yakın hale getirilmesi için daha fazla çaba gösterilmesi gerekmektedir.

BEPS’den önce, uluslararası vergi bilgilerinin paylaşımı öncelikle çifte vergilendirme anlaşmalarına ve özellikle OECD’nin Gelir ve Sermayeye İlişkin Model Vergi Anlaşması’nın 26. maddesine dayanmaktadır. Türkiye genellikle bu modeli diğer ülkelerle çifte vergilendirmeyi önleme konusunda imzaladığı anlaşmaların temeli olarak kullanmıştır (Ferhatoğlu, 2018, ss. 800-802). Bu bakımdan Türkiye’nin bu dönemdeki anlaşmalarında Model’deki bilgi alışverişine benzer bir bilgi alışverişi hükmü bulunmaktadır (Erdem ve Odabaş, 2023, s.640).

BEPS nihai raporunun yayımlanmasından sonra (2016’dan itibaren) imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları incelendiğinde, sekiz anlaşmada<sup>1</sup> da bilgi alışverişine ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’nin imzaladığı ve hâlihazırda yürürlükte olan tüm çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bilgi alışverişine ilişkin bir hükmü olduğu sonucuna varılabilir (Erdem ve Odabaş, 2023, s.642).

Bir diğer adım ise 03.11.2011 tarihinde imzalanan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması’nın 4564 sayılı Kanun ile onaylanmasıdır. 03.05.2017 tarih ve 7018 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 2017/10969 tarih ve 30.10.2017 tarihli 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıdır. Türkiye’de yürürlüğe giren bu anlaşma, bugün itibariyle 147 ülke tarafından imzalanmış ve uygulanmıştır. Ayrıca Türkiye Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması (MCAA)’nı 30 Aralık 2019 tarihinde imzalamıştır ve 30 Aralık 2019 tarihli Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile onaylanmıştır. Bugün

<sup>1</sup> 2016 yılında Meksika ve Kosova, 2017 yılında Filipinler, 2018 yılında Vietnam, 2019 yılında Gambiya, 2021 yılında Ruanda ve 2022 yılında Venezuela ve Çad ile yapılan vergilendirme anlaşmaları; Bkz. [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin\\_Sonuclandırdığı\\_Vergi\\_Anlaşmaları\\_Listesi.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandırdığı_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf) (Erişim Tarihi:11.03.2024).

OECD'nin Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması (MCAA)'ı imzalayan ülke sayısı 97 iken, Türkiye'den CbCR'lerin paylaşıldığı ülke sayısı 62, Türkiye ile CbCR'leri paylaşan ülke sayısı ise 76'dır (OECD, 2023a). Ayrıca otomatik bilgi değişimi anlaşmaları kapsamında 29/07/2015 tarihinde "Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti ile Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelişmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılmasına İlişkin Anlaşma" imzalanmıştır. Bu anlaşma 16.03.2016 tarih ve 29655 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6677 sayılı Kanun ile onaylanmıştır (Ferhatoğlu, 2018, s.802). Bu ilerlemelere rağmen OECD, Türkiye'nin tutarlı bilgi alışverişini sağlaması, protokoller ve yazılı prosedürler oluşturması gerektiğini vurgulamış ve bu alanda daha fazla gelişme sağlanabileceğini göstermiştir. Bu anlaşma, Türkiye ile ABD arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi alışverişine dayanan iki ülkenin vergi idareleri arasında otomatik bilgi alışverişine izin vermektedir (Ateş, 2015, s.676; Işık, 2021, s.24). Bu maddenin gereklerine dayanarak 17 Kasım 2021 tarihinde "Türkiye Cumhuriyeti Yetkili Makamı ile Amerika Birleşik Devletleri Yetkili Makamı Arasında Ülke Bazında Raporların Değişimine İlişkin Düzenleme" imzalanmıştır. 5191 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi bu anlaşmayı onaylamış ve 14 Şubat 2022 tarih ve 31750 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ayrıca, Türkiye, 2017/2018 yılları arasında Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık ile bilgi alışverişine yönelik ikili anlaşmalar imzalamış ve bu anlaşmaların hayata geçirmiştir. Bu dikkat çekici bir gelişme olarak görülmektedir (GİB, 2023).

### 5. Ülke Bazlı Raporlamalar: Türkiye'nin Uyum Süreci ve Geline Son Durum

Vergi konularında bilgi alışverişi eylem planı 13 öncesinde de mevcut olmakla birlikte etkin bir işleyiş bulunmamaktadır. Bu açıdan eylem planının uluslararası alanda şeffaflığın sağlanmasında önemi büyüktür (Erdem ve Odabaş, 2023, ss.643-644). Eylem planı, standartların bazı farklılıklarla da olsa iç mevzuatına entegre etmiştir. Bu farklılıklar esas olarak tanımlar, zaman çizelgeleri ve CbCR bilgilerinin kullanımının yasal dayanağı ile ilgilidir. Dolayısıyla Türkiye'nin, eylem planına büyük ölçüde uyum sağladığını söylemek mümkündür. Ancak uluslararası bilgi alışverişi anlaşmalarının genişletilmesi ve küresel standartlara daha yakın hale getirilmesi için çalışmaların geliştirilmesinde fayda vardır.

CbCR açısından asgari standartlar, ülkelerin iç mevzuatlarında yer alan üç aşamalı belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin usul ve esasları düzenlemek, CbCR'nin uluslararası değişimi için gerekli olan anlaşmaları usul ve esaslarıyla birlikte kabul etmek ve sunmaktır. Türkiye, periyodik olarak OECD izleme uygulamalarına tabi tutulmaktadır. Bu çerçevede eylem planı, iç hukuk düzenlemelerine yol gösterici nitelikte bir model mevzuat içermektedir. Ayrıca, CbCR'nin uluslararası alanda değişimine ilişkin yasal çerçeve, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmeleri (MAAC), Çifte Vergilendirme Anlaşması (DTC), Bilgi Değişimi Anlaşması (TIEA) ve Otomatik Bilgi Değişimi (AEOI) olarak belirlenmiştir (OECD, 2023b).

Eylem planından önce transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğü bulunan Türkiye'de, eylem planının uygulamaya konulmuş ve transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin iç mevzuat ve uluslararası anlaşmalara ilişkin yasal düzenlemelerin yapıldığı belirtilebilir. Ayrıca bilgi alışverişi mekanizması da mevcuttur. Türkiye'de eylem planından önce genel olarak ikili vergi anlaşmalarında yer alan bilgi alışverişi hükümleri esas alınarak gerçekleştirilmekteydi. Türkiye, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Anlaşması (MAAC) ve Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması (MCAA)' yı imzalamıştır. Bu kapsamda Türkiye, CbC raporları 62 ülkeyle paylaşırken, 76 ülke de Türkiye ile CbC raporlarını paylaşmaktadır. Öte yandan FATCA (Foreign Accounts Tax Compliance Act-Yabancı Hesapların Vergi Uyumunu Yasası), otomatik bilgi alışverişi anlaşmaları kapsamında 2016 yılında onaylanarak uygulanmaya başlanmıştır (Erdem ve Odabaş, 2023, s.656). Bu anlaşmanın bilgi alışverişi maddesine istinaden 2015 yılında ABD ile CbCR değişimine ilişkin anlaşma imzalanmış ve 2022 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca bağımsız bir CAA (Competent Authority Agreement-Yetkili Otorite Anlaşması) bulunmadığından OECD bu konuda önlem alınmasını önermiştir.

OECD, ülke bazlı raporlamanın durumunu periyodik olarak izlemektedir. Şimdiye kadar 6 rapor yayınlanmıştır. Belirlenen metodolojiye uygun olarak inceleme raporlarında yer alan bilgiler tablo 2'de yer almaktadır. Gelişmeler üç açıdan incelenmektedir. Bunlar: Ulusal yasal ve idari çerçeve, bilgi alışverişi ve uygun kullanımdır. Buna göre Türkiye'de raporlama 2019 yılı itibariyle başlamıştır. Eylem planının asgari standardının uygulanmasına yönelik yasal mevzuat 2020 yılı itibariyle sağlanmıştır. Vergi bilgilerinin otomatik değişimine yönelik anlaşmalar 2021 yılı itibariyle yürürlüğe girmiştir. 2022 yılında ise uygun kullanım koşullarının nasıl sağlanacağına karşılığını açıklayan bilgiler sunulmuştur. 2023 yılında ise kuralların değişmediği ve etkin bir şekilde uygulanmaya devam ettiği teyit edilmiş ve bilgi alışverişinin görev tanımıyla tutarlı şekilde yürütüldüğüne yönelik ek bilgiler verilmiştir. Sonuç olarak 2022 ve 2023 yılı raporlarına göre Türkiye eylem planı CbCR kapsamında asgari yükümlülüklerini yerine getirmiştir.

Söz konusu raporlarda gelişmeler incelenerek eksiklikler tespit edilmektedir. Belirlenen eksikliklere göre ülkelere çeşitli



**Tablo 2: Türkiye’ de CbCR Uyum Sürecinin Gelişimi**

İlk Raporlama Mali Yılı	1 Ocak 2019 ve/veya sonrası		
Konsolide Grup Gelir Eşiği	750 milyon EURO		
Son Başvuru Tarihi	Raporlama mali yılının bitimini takip eden 12 ay		
Yerel Dosyalama Gerekliliği	Evet		
Vekil ana varlık dosyalama izni	Evet		
İç yasal çerçevenin ilk incelemesi	2019/2020		
	<b>Ulusal Yasal ve İdari Çerçeve</b>	<b>Bilgi Alışverişi</b>	<b>Uygun Kullanım</b>
<b>2018</b>	Asgari standardının uygulanmasına yönelik mevzuat mevcut değildir.	Bilgi alışverişine ilişkin iç hukuksal zemin henüz tamamlanmamıştır.	Uygun kullanıma ilişkin tedbirler mevcut değildir
<b>2019</b>	Asgari standardının uygulanmasına yönelik mevzuat mevcut değildir.	31 Mayıs 2019 itibarıyla CbCR değişimine yönelik ikili ilişki yoktur.	Uygun kullanıma ilişkin tedbirler mevcut değildir
<b>2020</b>	Asgari standardının uygulanmasına yönelik mevzuat mevcuttur	31 Mart 2020 itibarıyla CbCR değişimine yönelik ikili ilişki yoktur.	Uygun kullanıma ilişkin tedbirler mevcut değildir
<b>2021</b>	Yıllık konsolide grup gelir eşliğinin hesaplanmasına açıklık getiren Tebliğ yayınlandı	Vergi bilgilerinin otomatik değişimine yönelik anlaşmalar yürürlüğe girmiştir.	Uygun kullanıma ilişkin tedbirler mevcut değildir
<b>2022</b>	Kuralların değişmediği ve etkin bir şekilde uygulanmaya devam ettiği teyit edilmiştir.	Son teslim tarihinden itibaren CbCR alışverişinde bulunuldu.	Uygun kullanım koşulunun nasıl karşılandığına açıklayan bilgiler sunulmuştur.
<b>2023</b>	Kuralların değişmediği ve etkin bir şekilde uygulanmaya devam ettiği teyit edilmiştir.	Bilgi alışverişinin görev tanımıyla tutarlı şekilde yürütüldüğüne yönelik ek bilgiler verilmiştir.	Kuralların değişmediği ve etkin bir şekilde uygulanmaya devam ettiği teyit edilmiştir.

Kaynak: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Country by Country Reporting 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 yılı raporları incelenerek tarafımda oluşturulmuştur.

tavsiyelerde bulunmaktadır. Türkiye’ye verilen tavsiyeler yıllar itibarıyla aşağıdaki tablo 3’de yer almaktadır. 2018 ve 2019 yıllarında gerekli adımlar atılamamıştır. Bu yüzden ulusal ve yasal idari çerçevenin tamamlanması, yerel koşulların değiştirilmesi yönünde adımlar atılması gerektiği ve ikili anlaşmaların yapılması gerektiği tavsiye edilmiştir. 2020 yılı itibarıyla ise uyum çalışmalarının sağlanması bazı girişimlerde bulunulması nedeniyle iyileştirmeler konusunda önerilerde bulunulmuştur. 2021 ve 2022 yıllarında ulusal ve yasal idarenin sağlanması ve uygun kullanıma yönelik asgari şartlar yerine getirildiği için tavsiyede bulunulmamıştır. Ancak bilgi alışverişi konusunda eksikliklerin giderilmesi için tavsiyelerde bulunulmuştur. 2023 yılında kurallar etkin şekilde uygulanmaya devam edildiği için herhangi bir tavsiyede bulunulmamıştır.

**Tablo 3: CbCR Uyum Sürecinde Türkiye'ye Yönelik Çeşitli Tavsiyeler**

	Ulusal ve Yasal İdari Çerçeve	Bilgi Alışverişi	Uygun Kullanım
2018 2019	Ulusal ve yasal idari çerçevenin tamamlanmasına yönelik adım atılmalı. Yerel başvuru koşullarını değiştirilmeli/CbCR yerel başvuru yükümlülüğünün görev tanımında yer alan durumlarda geçerliliğini sağlayacak adımları atılmalı.	Sözleşme'yi en kısa sürede yürürlüğe koymak için gerekli adımları atılmalı. Kapsayıcı çerçevenin gizlilik, tutarlılık ve uygun kullanım ön koşullarını karşılayan yetki alanlarında Nitelikli Yetkili Makam Anlaşması (QCAA) yürürlüğe koyulmalı.	İlk bilgi alışverişinden önce uygun kullanım koşulunun karşılanmasını sağlayacak adımları atılmalı.
2020	Mevzuatın değiştirilmesine yönelik adımlar atılmalı ve kurucu kuruluş tanımını standartlara uyumlu hale getirmeli. Yıllık konsolide grup gelir eşiği hesaplama kuralının, Nihai Ana Kuruluşu Türkiye dışında bir ülkede bulunan bir ÇUİ grubu açısından döviz dalgalanmalarına ilişkin OECD kılavuzuna uygun olarak uygulanacağını netleştirmeli	Gizlilik, tutarlılık ve uygun kullanım koşullarını karşılayan ve otomatik bilgi alışverişine izin veren uluslararası bir bilgi alışverişi anlaşmasına sahip olduğu Kapsamlı Çerçevenin yetki alanları ile nitelikli yetkili makam anlaşmalarının yürürlüğe girmesi için adımlar atılmalı. Bilgi alışverişinin, bilgi alışverişi çerçevesine ilişkin görev tanımıyla tutarlı bir şekilde yürütülmesini sağlamak için gerekli adımlar atılmalı.	
2021 2022	Kurallar etkin şekilde uygulanmaya devam ettiği için tavsiye gerekli görülmemiştir.	Bilgi alışverişinin, görev tanımına uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak için gerekli prosedürleri uygulamak için adımlar atılmalı	
2023	Kurallar etkin şekilde uygulanmaya devam ettiği için tavsiye gerekli görülmemiştir.		

Kaynak: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Country by Country Reporting 2018b, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 yılı raporları inceleyerek tarafımda oluşturulmuştur.

## 6. SONUÇ

BEPS Eylem Planı 13, BEPS projesinin önemli bir parçası olup, büyük çok uluslu işletmeler için transfer fiyatlandırması ve vergi şeffaflığı konularına önem veren önemli uluslararası standartlardan oluşmaktadır. Belirtilen sınırın üstünde gelire sahip olan çok uluslu işletmeler faaliyet gösterdikleri ülke hükümetlerine ülke bazlı raporlar yoluyla faaliyetleri hakkında detaylı bilgi vermek zorundadır. Eylem planı 13, ana dosya, yerel dosya ve CbCR olmak üzere üç katmanlı belgelendirme yükümlülüğü sağlamaktadır. Ana dosya, çok uluslu işletme grubunun küresel ticari ve ekonomik faaliyetlerini hakkında bilgilendirme sunmaktadır. Yerel dosya, çok uluslu işletme grubu içindeki işlemlere ilişkin spesifik bilgiler sunarak ana dosyanın eksiklerini tamamlamaktadır. CbCR ise çok uluslu işletmelerin coğrafi konumu, gelir dağılımı ve vergilerin dağılımı hakkında bilgilerin sunumuna yönelik bir ülkelerin rapor sunma zorunluluğudur. CbCR, vergi şeffaflığının sağlanarak transfer fiyatlandırması yoluyla matrah erozyonu ve kar aktarımı risklerinin önlenmesi açısından önemli bir bileşendir.

Bu çalışmada CbCR gelişim sürecinde yapılan düzenlemeler ve Türkiye'nin uyum süreci incelenmiştir. CbCR açısından asgari standartlar, ülkelerin iç mevzuatlarında yer alan 3 aşamalı belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin usul ve esasları düzenlemek, uluslararası değişim için gerekli olan anlaşmaları usul ve esasları ile kabul etmek ve uygulamaktır. Vergi konularında bilgi alışverişi eylem planı öncesinde de var olmakla birlikte şimdiki kadar yaygın değildir. Eylem planı öncesinde bilgi alışverişi genel ikili vergi anlaşmalarında yer alan bilgi alışverişi hükümleri uygulanmaktaydı. Eylem planı ile Türkiye, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Anlaşması ve Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması imzalamıştır. Bu kapsamda Türkiye, CbCR'leri 62 ülkeyle paylaşırken, 76 ülke de Türkiye ile CbCR paylaşmaktadır. Öte yandan FATCA onaylanarak uygulamaya başlanmıştır. Ayrıca eylem planından önce de Türkiye'de transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğü bulunmaktaydı. Eylem planından sonra ise transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüğüne ilişkin iç mevzuat ve uluslararası anlaşmalara ilişkin geniş kapsamlı yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Türkiye, periyodik olarak OECD izleme uygulamalarına tabi tutulmaktadır. Ülke bazlı raporlamanın durumunun incelenmesine yönelik şimdiye kadar OECD tarafından 6 rapor yayınlanmıştır. Belirlenen metodolojiye uygun olarak uyum sürecinde yaşanan gelişmeler üç açıdan incelenmektedir. Bunlar: Ulusal yasal ve idari çerçeve, bilgi alışverişi ve uygun kullanımdır. Buna göre Türkiye’de raporlama 2019 yılı itibariyle başlamıştır. Eylem planı asgari standardının uygulanmasına yönelik yasal mevzuat 2020 yılı itibariyle sağlanmıştır. Vergi bilgilerinin otomatik değişimine yönelik anlaşmalar 2021 yılı itibariyle yürürlüğe girmiştir. 2022 yılında uygun kullanım koşullarının nasıl sağlanacağına karşılığının açıklanan bilgiler sunulmuştur. 2023 yılında ise kuralların değişmediği ve etkin bir şekilde uygulanmaya devam ettiği teyit edilmiş ve bilgi alışverişinin görev tanımıyla tutarlı şekilde yürütüldüğüne yönelik ek bilgiler verilmiştir. Sonuç olarak 2022 ve 2023 yılı raporlarına göre Türkiye eylem planı CbCR kapsamında asgari yükümlülüklerini yerine getirmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda belirlenen eksikliklere göre ülkelere çeşitli tavsiyelerde bulunmaktadır. Türkiye’de 2018 ve 2019 yıllarında gerekli adımlar atılamamıştır. Bu yüzden ulusal ve yasal idari çerçevenin tamamlanması, yerel koşulların değiştirilmesi yönünde adımlar atılması gerektiği ve ikili anlaşmaların yapılması gerektiği tavsiye edilmiştir. 2020 yılında uyum çalışmalarının sağlanması bazı girişimlerde bulunulması nedeniyle iyileştirmeler konusunda önerilerde bulunulmuştur. 2021 ve 2022 yıllarında ulusal ve yasal idarenin sağlanması ve uygun kullanıma yönelik asgari şartlar yerine getirildiği için tavsiyeye gerek duyulmamakla birlikte bilgi alışverişi konusunda eksikliklerin giderilmesi için öneri verilmiştir. 2023 yılında kurallar etkin şekilde uygulanmaya devam edildiği için herhangi bir tavsiyede bulunulmamıştır.

Sonuç olarak, Türkiye’nin genel olarak Eylem planı 13’ün asgari standartlarını karşıladığı kabul edilse de, CbCR’nin iç mevzuatta daha ayrıntılı olarak ele alınması ve uluslararası bilgi alışverişinin artırılması ve küresel standartlara daha yakın hale getirilmesi için daha fazla çaba gösterilmesinde fayda vardır. CbCR uyum düzeyinin artması ve uluslararası bilgi alışverişinin yoğunlaşması ile uluslararası vergi şeffaflığının artacağı ve bu yolla vergi kayıplarının önüne geçilebileceği de açıktır. CbCR’ye ilişkin Türk mevzuatının vergi mükelleflerine teknik özelliklerin yanı sıra çeşitli kolaylıklar da sağlayarak kesinlik ve öngörülebilirlik sağlamaktadır. Yasallık ve öngörülebilirlik gibi ilkelerin daha da güçlendirilmesi için bazı durumlarda düzenlemelerin genişletilmesi gerekebilir.

---

**Etik Kurul Onayı:** Çalışmada anket başta olmak üzere mülakat, gözlem, deney, odak grup çalışması, görüşme teknikleri vb. kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren bir yöntem kullanılmadığından Etik Kurul İzni gerekmemektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

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

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

**Ethics Committee Approval:** Since the study does not use any method that requires data collection from participants using surveys, interviews, observations, experiments, focus groups, interview techniques, etc., Ethics Committee Approval is not required.

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

**Conflict of Interest:** The author 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

Esra UYGUN 0000-0001-5332-0831

#### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Aktaş, M. (2003). Uluslararası transfer fiyatlandırması ve Türk vergi sistemindeki Konumu-I, *Yaklaşım Yayıncılık*, (10), 84-90.
- Ateş, L. (2015). Vergisel bilgilerin otomatik değişimi standardı ve Türkiye, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(4), 665-682.
- Ateş, L. (2018). BEPS Eylem 13: Transfer fiyatlandırmasında dokümantasyon. B. Yaltı, (Ed.), *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Birinci, N. & Eser, Y. (2017). Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede BEPS eylem planı ve değerlendirilmesi, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(3), 447-459.
- Brauner, Y. (2014). What the BEPS?, *Florida Tax Review*, 16(2), 55-115.

- Brauner, Y. (2015). Transfer pricing in BEPS: First round-business interests win (but, not in knock out), *Intertax*, 43(1), 72-84.
- Christians, A. (2016). BEPS and the new international tax order, *BYU Law Review*, 6, 1603-1646.
- Cockfield, A.J. & MacArthur, C.D. (2015). Country-by-Country Reporting and commercial confidentiality, *Canadian Tax Journal*, 63(3), 627-660.
- Davies, R.B., Martin, J., Parenti, M. & Toubal, F. (2018). Knocking on tax haven's door: Multinational firms and transfer pricing, *Review of Economics and Statistics*, 100(1), 120-134.
- Doğruyol M. (2008). *Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi.
- Eden, L. (2009). Taxes, Transfer pricing, and the Multinational Enterprise, (Ed.) A.M. Rugman, *The Oxford Handbook of International Business (2nd)*. New York: Oxford University Press.
- Erdem Arıtı, İ., Odabaş, H. (2023). Transfer pricing documentation and the CbCR under BEPS Action 13", *Sayıştay Dergisi*, 34(131), 635-667. <https://doi.org/10.52836/sayistay>
- Erdem M. & Şenyüz D. & Tathoğlu İ. (2020). *Kamu Maliyesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım: Bursa.
- Evers, M., Meier, I. & Spengel, C. (2016). Country-By-Country Reporting: Tension Between Transparency And Tax Planning, ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper, (17-008).
- Ferhatoğlu, E. (2018). Improving Tax Compliance in a Globalized World (Turkish Perspective), (Eds.) Michael Lang et al., *Improving Tax Compliance in a Globalized World*. Amsterdam: IBFD. 799-824.
- Gedik, G. (2020). BEPS eylem planları kapsamında Türk vergi mevzuatında yapılan değişiklikler, *Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2), 27-48.
- Grau Ruiz, M.A. (2014). Country-by-Country Reporting: The primary concerns raised by a dynamic approach, *Bulletin for International Taxation*, 68(10), 557-566.
- Grubert, H., & Mutti, J. (1991). Taxes, Tariffs and Transfer Pricing in Multinational Corporate Decision Making, *The Review of Economics and Statistics*, 73(2), 285-293.
- Güçüyener, G. (2015). BEPS Projesi eylem planı kapsamında transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ve ülke bazlı raporlama, *Vergi Sorunları Dergisi*, 326(2015), 69-76.
- Hanlon, M. (2018). Country-by-country reporting and the international allocation of taxing rights, *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*, Forthcoming.. 72(4/5), 209-217.
- Hugger, F. (2020). The Impact of Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Avoidance, İfo Working Paper, No. 304 (Revised Version). <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/199078/1/wp-2019-304-hugger-corporate-taxavoidance.pdf>
- Işık, H. (2021). Uluslararası ortak vergi incelemeleri ve Türkiye için öneriler, *İzmir Barosu Dergisi*, 86(2), 15-44.
- Joshi, P. (2020). Does private country-by-country reporting deter tax avoidance and income shifting? Evidence from BEPS action item 13, *Journal of Accounting Research*, 58(2), 333-381.
- Kara, M.C. & Öz, E. (2016). Bir Küresel vergi uyumu projesi: BEPS, *Vergi Dünyası Dergisi*, (414), 172-183.
- Klassen, K.J., Lisowsky, P. & Mescall, D. (2017). Transfer pricing: strategies, practices, and tax minimization, *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 455-493.
- Knobel, A. & Cobham, A. (2016). Country-by-Country reporting: How restricted access exacerbates global inequalities in taxing rights, <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2016/12/Access-to-CbCR-Dec16-1.pdf>
- Köse T. & Ferhatoğlu, E. (2008). *Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Kurniawan, N. & Saputra, A.D. (2020). Does the recently implemented regulation on country-by-country reporting deter tax avoidance?, *Journal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 17(1), 59-83.
- Lankhorst, P. & Van Dam, H. (2017). Post-BEPS tax advisory and tax structuring from a tax practitioner's View, *Erasmus Law Review*, 2017(1), 60-74.
- Longhorn, M., Rahim, M. & Sadiq, K. (2016). Country-by-country reporting: An assessment of its objective and scope, *e-Journal Tax Research*, 14(1), 2-33.
- Lowell, C.H. & Herrington, M. (2016). Transfer pricing documentation: Evolution into country-by-country reporting, *International Transfer Pricing Journal*, 23(5), 354-361.
- Murphy, R. (2016). Country-by-country Reporting. (Eds.) Pogge, T. & Mehta, *Global Tax Fairness*, K. Oxford: Oxford University Press.
- OECD (2015). Transfer pricing documentation and country-by-country reporting, action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2016). BEPS project explanatory statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2017). Country-by-country reporting: Handbook on effective tax risk assessment, [www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-oneffective-tax-risk-assessment.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-oneffective-tax-risk-assessment.pdf)
- OECD (2018a). Çok uluslu işletmeler ve vergi idareleri için OECD transfer fiyatlandırması rehberi 2017, Vergi Denetim Kurulu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2022/06/cok-uluslu-isletmeler-ve-vergi-idareleri-icin-OECD-transfer-fiyatlandirmasi-rehberi-2017.pdf>
- OECD (2018b). Country-by-country reporting – compilation of peer review reports (phase 1): Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2019). Country-by-country reporting – compilation of peer review reports (phase 2), Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20



- Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2020). Country-by-country reporting – compilation of peer review reports (phase 3), Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2021). Country-by-country reporting – compilation of 2021 peer review reports: Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2022). Country-by-country reporting-compilation of 2022 peer review reports: Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2023a). Activated exchange relationships for country-by-country reporting, <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange/relationships.htm>
- OECD (2023b). Country-by-country reporting – compilation of 2023 peer review reports: Inclusive framework on BEPS: action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- Öcal, E. (2010). Transfer Fiyatlandırmasında “Fiyatlandırma”-1, *Yaklaşım Dergisi*, (206), 35-40.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2008). Vergi Hukuku, Ankara :Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2012). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Pehlivan, O. & Öz, E. (2011). *Uluslararası Vergilendirme*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Picariello, S. & Chand, V. (2020). The use of country-by-country reporting for tax risk assessment: challenges and potential solutions, *International Tax Studies*, 3(1), 2-20
- Rozas, J.A., Nasti, M.P. & Sonetti, E. (2019). Assessing tax risk by country-by-country reporting, The future of risk management, volume I: perspectives on law, healthcare, and the environment. De Vincentiis, P., Culasso, F., and Cerrato, S.A.. Cham: Palgrave Macmillan.
- Sari, D., Utama, S. ve Rahayu, N. (2020). Transfer pricing practices and specific antiavoidance rules in asian developing countries, *International Journal of Emerging Markets*. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-10-2018-0541>.
- Sawyer, A.J. ve Sadiq, K. (2019). Country-by-country tax reporting: A critical analysis of enhanced regulatory requirements for multinational corporations, *Company and Securities Law Journal*. 36(7), 570-586.
- Şenyüz, D. & Yüce M. & Gerçek A. (2024). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım. Bursa.
- Turkish Revenue Administration (2023). List of information exchange agreements concluded by Türkiye, <https://www.gib.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari>.
- Yaltı, B. (2018). BEPS’in Hukuki Araçları: Yumuşak Hukukun İçinde mi, Ötesinde mi?, (edt. Billur Yaltı, *Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma (BEPS)*, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi -5, Beta Yayıncılık.
- Yang, L. (2023). Country by country reporting and corporate tax avoidance: Evidence from China, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 36:2, 2106283, <https://doi.org/10.1080/1331677X.2022.2106283>.
- Yao, J.T. (2013). The arm’s length principle, transfer pricing, and location choices, *Journal of Economics and Business*, 65, 1–13.

### Atf Biçimi / How cite this article

Uygun, E. (2024). The process of adaptation to country by contry reporting (CbCR): An evaluation on Turkey. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 114–126. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1517921>

## Yenilikçi Bir Yaklaşım Olarak E-Katılımcı Bütçeleme\*

### E-Participatory Budgeting as an Innovative Approach

Yücel DEMİRKILIÇ<sup>1</sup> , Mehmet Hanefi TOPAL<sup>2</sup> 

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

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

**Sorumlu yazar/**

**Corresponding author :** Yücel DEMİRKILIÇ

**E-posta/E-mail :** yuceldemirkilic@klu.edu.tr

\*Bu makale, 4-5 Mart 2023 tarihlerinde gerçekleştirilen I. Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Kongresi'nde (USSMAK 2023) sunulan "Yeni Bir Bütçeleme Yaklaşımı "E-Katılımcı Bütçeleme" (A New Budgeting Approach "E-Participatory Budgeting)" başlıklı bildirinin genişletilmiş ve yenilenmiş halidir.

#### ÖZ

Bu çalışma, katılımcı bütçeleme ve dijital araçlarla güçlendirilmiş versiyonu olan e-katılımcı bütçeleme gelişimini incelemektedir. Katılımcı bütçeleme, ilk olarak 1989 yılında Brezilya'nın Porto Alegre şehrinde uygulanmaya başlanmıştır. Bu süreç, vatandaşların kamu kaynaklarının tahsisine ilişkin kararlara doğrudan katılımını sağlayarak şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi ilkeleri ön plana çıkarmıştır. Geleneksel bütçeleme yöntemlerinde, kaynak tahsisi kararları bürokratlar tarafından alınmaktayken, katılımcı bütçeleme modeli ile vatandaşlar bu süreçlerde aktif bir şekilde yer almaya başlamıştır. Ancak, katılımcı bütçeleme uygulamaları otuz yılı aşkın bir süredir devam etmesine rağmen zaman ve ulaşım maliyetleri gibi faktörler nedeniyle vatandaş katılımı sınırlı kalmıştır. Bu eksikliklerin aşılması amacıyla bilgi ve iletişim teknolojilerinin entegre edilmesiyle e-katılımcı bütçeleme modeli geliştirilmiştir. E-katılımcı bütçeleme, vatandaşların çevrimiçi platformlar üzerinden bütçeleme süreçlerine katılımını sağlayarak, katılım maliyetlerini azaltmakta ve daha geniş kitlelere ulaşmayı mümkün kılmaktadır. Ayrıca bu model, vatandaşların fikirlerini daha rahat ifade etmelerini sağlamak ve oylama süreçlerini daha demokratik bir hale getirmektedir. Türkiye'de, e-katılımcı bütçeleme uygulamaları sınırlı bir ölçekte, İstanbul Büyükşehir Belediyesi, İzmir Büyükşehir Belediyesi ve Antalya Muratpaşa Belediyesi tarafından hayata geçirilmiştir. İstanbul Büyükşehir Belediyesi, e-katılımcı bütçeleme konusunda nispeten başarılı bir örnek olarak öne çıkmaktadır. Bu nedenle çalışmanın odak noktasını oluşturmaktadır. Çalışma, Türkiye'deki e-katılımcı bütçeleme süreçlerinin mevcut durumunu ve potansiyelini incelemektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Katılımcı Bütçeleme, E-katılımcı Bütçeleme, Doğrudan Demokrasi, Dijital Demokrasi, Dijital Katılımcılık

#### ABSTRACT

This study examines the development of participatory budgeting and its enhanced version, e-participatory budgeting, which incorporates digital tools. Participatory budgeting was first implemented in 1989 in the city of Porto Alegre, Brazil. This process brought transparency and accountability to the forefront by allowing citizens to directly participate in decisions related to the allocation of public resources. In traditional budgeting methods, resource allocation decisions were made by bureaucrats, but with the participatory budgeting model, citizens began to play an active role in these processes. However, despite the participatory budgeting model being in use for over thirty years, citizen participation remained limited due to factors such as time and transportation costs. To overcome these limitations, the e-participatory budgeting model was developed by integrating information and communication technologies. E-participatory budgeting allows citizens to participate in the budgeting process via online platforms, reducing participation costs and making it possible to reach a wider audience. Additionally, this model enables citizens to express their opinions more easily and makes voting processes more democratic.

In Türkiye, e-participatory budgeting have been implemented on a limited scale by İstanbul Metropolitan Municipality, İzmir Metropolitan Municipality, and Antalya Muratpaşa Municipality. İstanbul Metropolitan Municipality stands out as a relatively successful example of e-participatory budgeting. Thus forms the focal point of this study. This study examines the current state and potential of e-participatory budgeting processes in Türkiye.

**Keywords:** Participatory Budgeting, E-participatory Budgeting, Direct Democracy, Digital Democracy, Digital Participation

**Başvuru / Submitted :** 26.09.2024

**Revizyon Talebi/**

**Revision Requested :** 28.10.2024

**Son Revizyon/**

**Last Revision Received :** 29.10.2024

**Kabul / Accepted :** 31.10.2024



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

## EXTENDED ABSTRACT

Participatory budgeting is a democratic budgeting process in which citizens are directly involved in the allocation of public resources. First introduced in 1989 in the city of Porto Alegre, Brazil, this model distributes public resources more equitably and include citizens in decision-making processes. Unlike traditional budgeting approaches, this process assigns citizens an active role in the allocation of public resources. With citizens' participation in the budgeting process, democracy is strengthened, transparency is increased, and accountability is ensured. Therefore, this budgeting model allows citizens not only to have a say in resource distribution but also in public administration.

In the roughly quarter-century since participatory budgeting was first introduced, this method has been implemented in various cities and enriched by experience. During this time, certain practical limitations that prevent citizens from participating have been identified. Particularly, factors like time and transportation costs restrict participation, weakening the effectiveness of participatory budgeting. Over time, different approaches have been developed to overcome these challenges, with technology playing a key role in this process. Specifically, the e-participatory budgeting model was developed to enhance participation and reach a broader audience by using information and communication technologies (ICT). This model makes it easier for citizens to engage in the process with the help of digital technologies. Thus, through technology, citizens can play an active role in the budgeting process and participate in decision-making processes. The purpose of this study was to examine the concept of e-participatory budgeting, its differences from traditional participatory budgeting, and examples of municipal applications in Türkiye.

Traditional participatory budgeting processes allow citizens to have a direct say in decisions regarding the allocation of public resources. However, e-participatory budgeting opens this process to a broader audience by using digital tools. This process, which began in Porto Alegre, initially distributed public resources more equitably, especially in poor and marginalised neighbourhoods. Over time, this process has expanded to a broader framework and is now implemented by various local governments in many countries. Compared to traditional budgeting methods, participatory budgeting is more democratic because decisions are not made solely by bureaucrats and politicians; citizens also play an active role in this process. This allows local governments to develop solutions that are more in line with the real needs of citizens when distributing resources. However, several limitations in the implementation of participatory budgeting have been identified. To overcome these limitations, the model has evolved into a more innovative model called e-participatory budgeting.

E-participatory budgeting integrates information and communication technologies into participatory budgeting processes, bringing them onto digital platforms. It was first implemented in 2006 in the city of Belo Horizonte, Brazil, and the positive results obtained here have led to the rapid spread of e-participatory budgeting to other countries. This has largely overcome the limitations such as time and transportation costs encountered in the participatory budgeting process. Particularly in terms of creating a large participant base, the effectiveness of e-participatory budgeting processes is noteworthy. In e-participatory budgeting processes, there are three main user profiles: the organisation structuring the budgeting process (municipality, etc.), the technical managers running the process, and the citizens. In the processes initiated by the relevant organisations, technical managers make the necessary technical arrangements facilitate citizens' access to projects and increase participation. This allows citizens to obtain information about projects online, vote on them, and provide feedback. These digital processes enable a much larger audience to be reached compared to traditional participatory budgeting methods. Unlike traditional participatory budgeting, e-participatory budgeting facilitates the more effective use of digital tools. These digital tools provide participants with the following five main functions:

**E-voting:** Citizens can vote online among the projects presented by the city administration. In some examples, a hybrid voting model is applied, allowing citizens to vote both online and in person.

**E-consultation and e-voting:** Citizens can submit project proposals and vote online or in person. In this process, proposals are subjected to a technical review, after which suitable projects are uploaded to the platform for voting by citizens.

**E-consultation, e-deliberation, and e-voting:** Citizens can submit project proposals, discuss them online, and eventually vote. This model is more comprehensive than the others but is applied in a limited number of municipalities.

**E-mobilisation and e-monitoring:** In this model, deliberations are held in person, while digital tools are used to track the progress of projects and engage citizens in the process.

**E-consultation and e-deliberation:** Citizens discuss project proposals on online platforms, but final decisions are made by local authorities. This model allows for citizen participation while maintaining the administration's decision-making authority.

E-participatory budgeting offers many advantages compared to the traditional participatory budgeting model. The use of information and communication technologies makes it possible to reach a wider participant base. In particular, the elimination of limitations such as time and transportation costs has made it unnecessary for citizens to attend

meetings in person, allowing participation through online platforms. Additionally, these digital processes facilitate access to information. Citizens can quickly and thoroughly learn about projects and make informed decisions. Another advantage of the e-participatory budgeting process is that it increases transparency. Since the processes of project voting, implementation, and monitoring are conducted entirely through digital platforms, citizens can closely follow these stages. This strengthens trust between citizens and local governments and contributes to making budgeting processes more democratic. Furthermore, e-participatory budgeting increases participation opportunities, especially for disadvantaged groups. In traditional participatory budgeting processes, elderly people, people with disabilities, or citizens living in rural areas may struggle to participate, but e-participatory budgeting allows these groups to engage more easily in the process.

Although e-participatory budgeting in Türkiye are still in their early stages, some municipalities have successfully implemented this model. The most notable examples in Türkiye include İstanbul and İzmir Metropolitan Municipalities and the Antalya Muratpaşa Municipality.

İstanbul Metropolitan Municipality (İMM) is a municipalities in Türkiye that applies the e-participatory budgeting model most comprehensively. İMM conducts this process through the İstanbul City Council and the İstanbul Planning Agency. Citizens can submit project proposals through online platforms and vote on these projects. In this process, project proposals are analysed according to technical evaluation criteria, and those deemed feasible are submitted for citizen voting. With this digital participation model, the İMM strengthens local democracy, ensure the efficient use of public resources, and increase citizen participation in decision-making processes. Additionally, this process allows citizens of İstanbul to have more say in the city's management.

Although İzmir Metropolitan Municipality has not yet fully implemented e-participatory budgeting, it has taken significant steps in this direction. The municipality has created the "Bizİzmir" digital platform to enable citizens to participate more in local government decision-making processes. Through the section called "Söz Sende," citizens will be able to contribute to budget processes and propose projects. İzmir Metropolitan Municipality aims to encourage more citizen participation in city management and the direct submission of project proposals through this platform.

The Antalya Muratpaşa Municipality is noteworthy as the first municipality in Türkiye to implement a digital democracy platform. Muratpaşa Municipality conducts e-participatory budgeting processes through the "Komşu Meclisi" platform. This platform effectively uses digital tools to ensure citizens' direct participation in budget processes. Through this platform, citizens can submit their projects and make suggestions within the specified budget framework. Additionally, the Antalya Muratpaşa Municipality conducts the processes of evaluating projects and voting through an online voting platform. Citizens can discuss projects online and be informed before the voting process. Thus, Muratpaşa Municipality's digital participation model allows citizens to participate more effectively in budgeting processes.

Although e-participatory budgeting has not yet gained widespread popularity in Türkiye, it holds significant potential. The widespread use of information and communication technologies enables local governments to communicate more effectively with citizens and reach larger audiences in these processes. In particular, online citizen participation in budget processes can strengthen democratic processes. This model also helps local governments become more transparent and accountable. Moreover, the inclusion of citizens' voices in the budgeting process contributes to the efficient allocation of resources based on actual needs. However, there are some issues in current in Türkiye. One of these is access to digital platforms. Internet access and digital literacy levels across Türkiye are still low in some regions. This situation may limit participation in e-participatory budgeting processes. Improving the necessary infrastructure is essential, particularly to enable citizens living in rural areas to engage in these processes. Additionally, the lack of sufficient transparency in the project evaluation processes in some municipalities can weaken citizens' trust in the process. In this context, clearly and openly presenting how projects are evaluated in terms of technical and financial feasibility will help make participation processes more democratic.

E-participatory budgeting presents a significant opportunity for the local governments in Türkiye. The effective use of information and communication technologies will enable more citizens to participate in budgeting processes while also contributing to the more efficient use of resources. As e-participatory budgeting become more widespread in Türkiye, it is anticipated that citizen participation will increase, and thus democracy will be further strengthened. For this to happen, local governments must provide more opportunities to citizens through digital platforms. Organising digital literacy programmes and increasing internet access will contribute to making e-participatory budgeting more inclusive. Additionally, making the process more transparent and accountable will enhance citizens' trust in these budget processes and expand participation to a broader audience.

In conclusion, e-participatory budgeting is an essential tool that strengthens transparency and accountability in the use of public resources by local governments while enabling citizens to participate more effectively in decision-making processes. Taking this process further by local governments in Türkiye is crucial for developing democracy. As



e-participatory budgeting becomes more widespread in Türkiye, citizens' active participation in local government decision-making processes will increase, and public resources will be used more effectively and equitably.

## 1. Giriş

İnsanların bir arada topluluk halinde yaşamaya başlamasıyla beraber kolektif gereksinimler doğmuştur. Bu gereksinimlerin karşılanması ve güvence altına alınması amacıyla devletler ortaya çıkmıştır. Devletler, kamusal ihtiyaçları karşılamak üzere kamu bütçesinden yararlanır. Kamu bütçesi belirli bir döneme ilişkin gelir ve gider planlamasının yapıldığı, kamu hizmetlerinin sunulmasında önceliklerin belirlendiği bir yönetim planlama aracıdır. Politik karar alma sürecinde alınan kararlar bütçeyle somutlaşır. Geleneksel dönemde bütçe planlaması kamu görevlileri ve politikacılar tarafından yapılmaktaydı. Tarihsel gelişim ve değişimle birlikte demokrasiler de olgunlaşmıştır. Demokratik vatandaşlık girişimleri vatandaşların yönetime daha fazla katılımını kalıcı hale getirmiştir. 1960'lı yıllarda başlayan katılımcı demokrasi ve demokratik vatandaşlık yönündeki değişimler kısa bir zaman sonra kendini bütçeleme sürecinde de göstermiştir. Geleneksel dönemde sınırlı bir grup tarafından yürütülen bütçeleme sürecine 1990'lı yıllara gelindiğinde artık vatandaşlar da dahil olmaya başlamıştır.

Katılımcı bütçeleme yaklaşımı vatandaşların bütçeleme sürecine aktif bir şekilde katılımını ifade eder. Vatandaşlar harcama önceliklerinin belirlenmesi ve kıt kamusal kaynakların etkin bir şekilde tahsisi gibi kararların alınma süreçlerine dahil olarak karar alıcıların politika üretimine ve planlama yapmasına yardımcı olurlar. Katılımcı bütçelemenin ortaya çıkmasının üzerinden otuz yılı aşkın bir süre geçmiştir. Bu süreçte vatandaş katılımı çeşitli araçlarla desteklenerek güncelliğini ve önceliklendirilmesini korumuştur. Yakın tarihlerde bilgi iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmelere paralel olarak katılımcı bütçeleme sürecine internet teknolojilerinin dahil edilmesi yeni bir bütçeleme yaklaşımı olarak e-katılımcı bütçeleme (e-participatory budgeting) mekanizmasını ortaya çıkarmıştır. E-katılımcı bütçeleme vatandaşların bütçeleme sürecine katılımlarını çevrimiçi bir platform üzerinden gerçekleştirdiği yenilikçi ve demokratik bir bütçeleme yaklaşımıdır.

Bu çalışmanın amacı yenilikçi bir katılımcı bütçeleme mekanizması olarak e-katılımcı bütçelemeyi ve Türkiye'deki durumunu tanıtmaktır. Çalışma, giriş bölümünü takip eden iki ana bölümden ve sonuç kısmından oluşur. İzleyen birinci bölümde, bütçeleme sürecine vatandaş katılımının temelini oluşturan katılımcı bütçeleme yaklaşımının tarihsel, kavramsal ve teorik bağlamı sunulmaktadır. Bu bölümde vatandaş katılımına, katılımcı bütçelemeye ve ona yöneltilen eleştirilere yer verilir. İkinci bölüm e-katılımcı bütçelemeyi ve Türkiye'deki durumunu tanıtmaktadır. Bu bölümde katılımcı bütçelemenin zayıf yönleri tanıtılarak geleneksel katılımcı bütçelemenin bir tamamlayıcısı olarak e-katılımcı bütçelemenin uygulama gerekçeleri, yapısı ve uygulama çeşitliliği tanıtılır. Bu bölümün son kısmında Türkiye'deki e-katılımcı bütçelemenin durumu değerlendirilir. Özellikle, örnek bir e-katılımcı bütçeleme deneyimi olarak İstanbul Büyükşehir Belediyesi uygulaması ayrıntılandırılır. Çalışma, uygulama eksiklerini de dikkate alarak e-katılımcı bütçelemenin daha geniş katılımcı kitlesine ulaşabilmesi için nelerin yapılabileceği sorusuna yönelik önerilerin sunulduğu sonuç kısmı ile sonlandırılır.

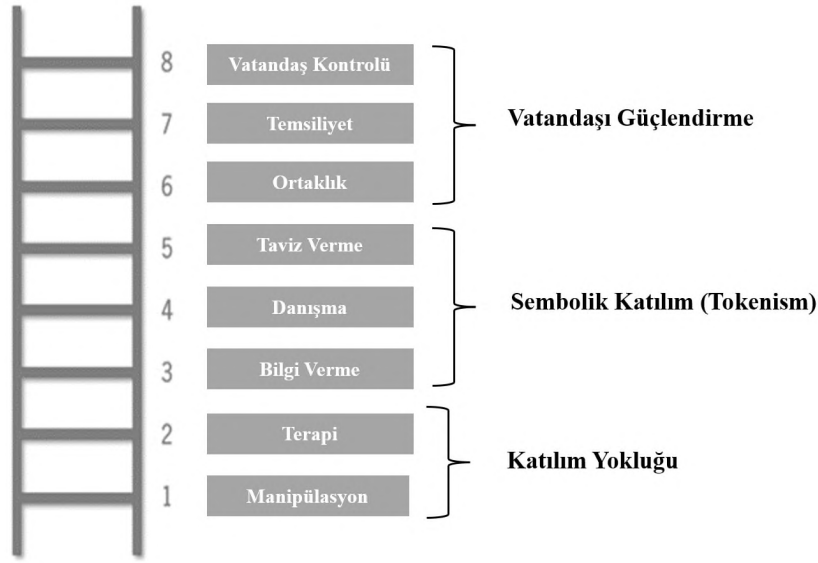
## 2. Katılımcı Bütçeleme

### 2.1. Vatandaş Katılımı ve Katılımcı Bütçeleme

Katılım (participation), genellikle insanların bireysel veya kolektif şekilde problem çözmek ve kalkınma politikaları ve uygulamalarında değişiklik yapmak için harekete geçtikleri bir süreç şeklinde tanımlanır (Ton vd. 2021). Vatandaş katılımı (citizen participation), vatandaşların kamusal kararlarda doğrudan söz sahibi olmasını sağlamaya yönelik bir araçtır. Vatandaş katılımı, vatandaşlar ile hükümetler veya özel sektör arasındaki iki yönlü etkileşim şeklinde tanımlanır ve vatandaşların ara ve nihai kalkınma sonuçlarını iyileştirmek amacıyla karar alma süreçlerinde pay sahibi olmaları anlamına gelir. Uygulamada farklı anlamları olmakla beraber "vatandaş (citizen)" ile "halk (public)" ve katılım (participation) ile "angaje olma (engagement)" veya "dahil olma (involvement)" terimleri genelde birbirlerinin yerine kullanılır. Esasında katılımcı vatandaş, tartışmalı ve heterojen bir kategoridir. Genelde vatandaşlar, bir ülkedeki hükümet, kamu idareleri, kuruluşlar ve özel sektör müdahalelerinin nihai müşterisi olarak kabul edilir. Bu müdahaleler hükümet, kamu idareleri, kuruluşlar ve özel sektör tarafından toplum üzerinde gerçekleştirilen hizmet, düzenleme, politika uygulamaları ve diğer etkileşimlerdir. Bu etkileşimler, vatandaşların yaşamlarını doğrudan etkileyen karar ve eylemlerdir. Örneğin, bir belediyenin alt yapı çalışmaları, sağlık hizmetlerine yapılan kamu yatırımları ya da çevreye dair düzenlemeler vatandaşlara yönelik müdahaleler olarak düşünülebilir. Bu bağlamda, vatandaş terimi yasal anlamda kullanılmayıp bir toplum veya ülkedeki tüm insanları kapsayan ve ayrımcı olmayan bir şekilde ifade eden geniş bir kategori olarak anlaşılır. Öte yandan katılımcı vatandaşlar birey olarak hareket edebilir veya gruplar halinde örgütlenebilirler (Masud, vd, 2019). Katılım ile ona çok yakın gibi görünen dahil olma ve angaje olma kavramlarını

ayrıştırılabilmek için katılımın pratikteki etkileşimsel, bağlamsal ve bireyselleştirilmiş doğasına odaklanmak gerekir (Huttunen vd. 2022; Marques, 2023). Katılım ve dahil olma genelde taraflar arasındaki tek ya da iki yönlü etkileşime vurgu yaparken angaje olma terimi ise bir fail ya da süreç ile dinamik ve etkileşimli deneyimler yoluyla ortaya çıkan psikolojik bir durumu ya da anlama çabası içindeki ilgi, çıkar veya teması da kapsar (Margues, 2022).

Vatandaş katılımı tartışmalarının her şeyi vatandaş adına en iyi bilen “hükümet” ile “yukarıdan aşağıya planlama” anlayışından “yönetişime”, “yerelleşmeye”, “sivil katılıma”, “vatandaşlık haklarına” ve en nihayetinde “demokratik vatandaşlığın” benimsenmesine uzanan zengin bir tartışma geçmişi vardır. Karar alma, politika inşası ve planlama süreçlerine vatandaşın katılımının sağlanması üzerine yapılan bu tartışmaların kökenleri 1960’lı yıllara kadar uzanır. Sherry Arnstein’in (1969) “*A Ladder of Citizen Participation*” başlıklı makalesi bu tartışmanın miladı gibi kabul edilir. Arnstein, farklı düzeylerde vatandaş katılımını ve vatandaşların karar alma süreci üzerindeki kontrol derecesini tanımlamak amacıyla merdiven şeklinde görselleştirilen bir model önerir. Katılım merdiveni modeli, sorumluların (kamu otoritesinin ya da hükümetin) vermeye razı olduğu güç kadar vatandaşların katılımına izin verdiğini varsayar.



**Şekil 1:** Vatandaş Katılımı Merdiveni

**Kaynak:** Arnstein, 1969: 217.

Arnstein (1969) katılım merdiveninde sekiz basamak tanımlar (bkz. Şekil 1). Her basamak, sivil vatandaşların karar alma sürecinde sahip olduğu, hiç güç olmamasından tam güce (veya kontrole) kadar değişen güç seviyelerini temsil eder. Merdivenin ilk iki basamağı (manipülasyon ve terapi) katılım yokluğu şeklinde tek bir geniş kategori altında toplanır. Bu katılım düzeyinde politika yapımcılar sadece halkın eleştirilerini yatıştırmaya çalışarak, onların tutum ve değerlerini ayarlamaya ve alınan kararları onlara kabul ettirmeye çalışır. Sonraki üç basamak (Bilgi Verme, Danışma ve Taviz Verme) vatandaşların giderek daha fazla bilgilendirildiği ve Arnstein tarafından “tokenizm<sup>1</sup>” terimi ile tanımlanan taraflar arasındaki sembolik ya da göstermelik bir diyalog biçimidir. Bu katılım ve temsiliyet düzeyinde, karar alma süreci genelde tek taraflı kalsa bile yine de paydaşlar arasında açık bir tartışma vardır. Vatandaşların karar alma süreçlerinde gerçekçi bir temsiliyete ulaşmasına ve vatandaşların güçlendirilmesine ancak son üç basamakta (Ortaklık, Temsiliyet ve Vatandaşın Kontrolü) ulaşılabilir. Açıkçası merdivenin basamaklarının yukarısına çıkıldıkça katılım ve temsiliyette daha fazla şeffaflık, açıklık ve eşit güç dağılımı ortaya çıkar (Ton vd. 2021; Margues, 2022).

Model sonraki yıllarda zamanın gerektirdiği ihtiyaçlara ve yeni anlayışlara uygun biçimde birçok eleştiriye muhatap kılınarak genişletilmiştir. Modele yöneltilen genel eleştiriler şunlardır: Modelin vatandaş katılımını yalnızca iktidar ile vatandaş ilişkileri bağlamında ve normatif biçimde ele alması; marjinal veya sosyal olarak izole edilmiş toplumsal grupların katılım süreçlerine nasıl angaje edilebileceğini ihmal etmesi; katılımcıların angaje olma motivasyonlarının, fırsatlarının ve engellerinin neler olduğuyla ilgilenmemesi ve kitle kaynak kullanımı, dijital araçlar ve mekanizmaların katılım süreçlerinde nasıl kullanılabileceği gibi operasyonel yönler açısından rehberlik sunmaması (Neef & Neubert, 2011; Krabina, 2016; Ton vd. 2021; McCarthy & Wright, 2015; Margues, 2022). Fakat yine de alternatif katılım

<sup>1</sup> Esasında “tokenizm” terimi İngilizcede azınlık gruplarının taleplerini çok küçük bir şekilde kabul etme ilkesi veya uygulaması şeklinde tanımlanan alçaltıcı bir terimdir (Margues, 2022).

tipolojileri geliştirilirken (diğerleri arasında bkz. örneğin Pretty, 1995; White, 1996; Staeheli vd. 2002; Kesby, 2005; Crocker, 2007; Cornwall, 2008; Bonney vd. 2009; Haklay, 2012; Krabina, 2016) sıklıkla Arnstein'in katılım merdiveni bir referans çerçevesi olarak dikkate alınmıştır.

Uygulamada vatandaş katılımı özellikle yerel eylem planlarının birlikte oluşturulması ve tasarlanması, yasal mevzuatın oluşturulması, ekonomik kaynakların tahsisi kararlarının belirlenmesi, vatandaşların tekliflerinin alınması veya yerel idare girişimciliğinin oluşturulması gibi süreçlerde kullanılan oldukça popüler bir yaklaşımdır. Vatandaş katılımının dört temel fonksiyonu yerine getirmesi beklenir: (1) Vatandaşların değerlerini ve algılarını anlamak ve müzakere etmek; (2) farklı bilgi türlerini entegre etmek; (3) vatandaşları güçlendirmek, sosyal öğrenmeyi ve kolektif hareketliliği kolaylaştırmak ve (4) vatandaşları bilgi yaratımı için kaynak olarak harekete geçirmek (Huttunen vd. 2022). Eğer bu fonksiyonlar operasyonel olarak başarılı bir şekilde yönetilebilirse vatandaş katılımı birçok pratik faydanın oluşmasına aracılık edebilir. Tablo 1 vatandaş katılımının önemli ölçüde birbiri ile iç içe geçmiş pratik faydalarını özetlemektedir.

Vatandaşlarla etkileşim kurmak için bir dizi mekanizma mevcuttur. Bunlar genel olarak (a) odak gruplar ve memnuniyet anketleri gibi geleneksel danışma ve geri bildirim mekanizmaları; (b) topluluk karneleri, katılımcı planlama ve katılımcı bütçeleme gibi katılımcı mekanizmalar ve (c) topluluk yönetimi veya vatandaş meclisleri gibi vatandaş liderliğindeki mekanizmaları içerir. Ayrıca üçüncü taraf izleme mekanizmaları arasında sosyal denetimler, vatandaş karneleri, kamu harcamaları izleme anketleri ve bilgi komisyonları, ombudsmanlar veya yüksek denetim kurumları gibi bağımsız izleme kuruluşlarıyla yürütülen çalışmalar yer alır (Masud vd., 2019).

Katılımcı bütçeleme, politik "kararların alınmasında" vatandaşların doğrudan sürece dahil olduğu yenilikçi politika oluşturma süreci olup uygulamada genelde katılım merdiveninin en üst düzeyiyle (vatandaşın güçlendirilmesi) ilgili değildir. Vatandaşlar kamusal kaynakların tahsisinde, politika önceliklerinin belirlenmesinde ve kamu harcamalarının izlenmesinde aktif bir şekilde rol alır ve yıl boyunca düzenlenen forumlara katılır. Geleneksel süreçte politikacıların ve teknokratların özel ofislerinde alınan kararlar katılımcı bütçelemeye halka açık forumlarda alınır. Vatandaşların bütçeleme sürecine katılımı ile vatandaşlık bilinci, şeffaflık ve hesap verebilirlik artar. Patronaj, kayırmacılık ve yolsuzluk faaliyetleri önlenir, kaynak tahsisi sağlanır ve hizmet sunumunda etkinlik artar. İyi tasarlanmış bir katılımcı bütçeleme, yerel idarelerin (belediyeler) vatandaşların ihtiyaç ve tercihlerine daha duyarlı olmasına katkıda bulunur. Bu sayede katılımcı bütçeleme dezavantajlı ve dışlanmış grupların seslerini duyurmasına ve kamusal karar alma mekanizmasında kendi çıkarları için önem taşıyan fikirlerini sunmasına imkân verir. Düşük gelirli ve dışlanmış dezavantajlı grupların sürece dahil edilmesi ve kamusal kaynakların tahsisinde düşük gelirli mahallelerin payının artırılması sosyal ve politik dışlanmayı önler. Pedagojik bir etki yaratan uygulama vatandaşların hak ve görevlerini öğrenmesine katkıda bulunur. Böylece kıt kaynakların kamu politikaları ile önceliklendirilmesi sürecinde vatandaşlar kendi aralarında ve yerel idareler ile müzakere etmeyi öğrenir. Dolayısıyla uygulama eğitsel bir etki yaratarak vatandaşların hak ve görevlerini öğrenmesine katkıda bulunur (Shah, 2007; Wampler, 2007).

Katılımcı bütçeleme, doğrudan demokrasiyle ilişkili bir mekanizmadır. Doğrudan demokrasilerde toplumun siyasi, ekonomik ve sosyal açıdan zayıf gruplarının katılımı sağlanır ve karar alma süreçlerinde bu toplumsal gruplar seçkinler ile eşit haklara sahip olur (Marquetti vd., 2012). Karar alma sürecine tüm kesimlerden vatandaşların katılımı ile vatandaşlar; yerel idarelerin gerçekleştirdiği faaliyetler hakkında bilgi edinme, kamu kaynaklarının tahsisinde müzakere etme, tartışma ve karar verme yetkisi elde eder. Katılımcı bütçeleme tüm paydaşları sürece etkili bir şekilde dâhil ederek ve tüm paydaşların görüşlerini anlamaya ve soruları yanıtlayabilmeye yardımcı olarak iyi yönetişimi tesis eder (Shah, 2007).

Yönetenler ile yönetilenler arasında somut bir şekilde görülemeyen ancak iki tarafın da hissettiği bir duvar vardır. Yönetenler, yönetilenlere doğrudan bir şekilde fikirlerini sormaksızın onların adına karar verici sıfatıyla politika ve süreçleri yönlendirir ve alınan kararlara uyulmasını bekler. Mutlak söz hakkı, yetki sahibi yöneticilerdedir. Ancak yönetişim kavramı çoğulculuğa dayanır. Yönetişimde kamu-özel ortaklığı temelinde kararlar birlikte alınır ve yönetim faaliyeti birlikte icra edilir. Vatandaşlar yalnızca yönetilen kesim olarak rol almaz aynı zamanda yönetime aktif olarak katılır ve fikir beyan eder (Esener & Karayılmaz, 2018). İyi yönetişim argümanı doğrultusunda katılımcı bütçeleme geleneksel bütçeleme anlayışının aksine vatandaşların siyasi kurumlar yoluyla elde edemediği ek bilgilere erişebilmesine ve bütçe sürecinde aktif rol almasına imkân tanır. Bütçeleme sürecine katılım geliştirmekte olan ülkeler açısından daha fazla önem arz eder (Moynihan, 2007). Bu ülkelerde kayırmacılık ve sosyal dışlanmanın çok daha yoğun olması katılımcı bütçelemenin önemini artırır. Katılımcı bütçeleme ile şeffaf ve hesap verebilir bir yapının sağlanması, dezavantajlı kesimlerin tercihlerinin de politik kararlara dahil edilmesine yardımcı olur ve böylelikle kayırmacılık ve sosyal dışlanmanın önüne geçilmiş olunur (Wampler, 2007).

Demokratik toplumlarda katılım oranı bir yasal otoritenin politikalarını meşrulaştırmasına katkıda bulunur. Katılımcı bütçeleme, vatandaşların katılımını artırarak yerel yönetimin meşruluğunu artırır. Yönetimin meşruluğunu artıran bu uygulama, sivil toplumların uzun süre örgütlendiği belediyelerde daha başarılı sonuçlar verir (Wampler, 2000). Sivil

**Tablo 1:** Vatandaş Katılımının Pratik Faydaları

Boyut	Fayda
Karar Alma	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vatandaş katılımı, vatandaşların ihtiyaç ve endişelerinin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olur.</li> <li>• Vatandaş katılımı, politik kararlara ve politikalara destek sağlar ve onların meşruiyetini güçlendirir.</li> <li>• Vatandaş katılımı, ihmal edilmiş toplumsal grupların (dezavantajlı, marjinalleştirilmiş ya da sosyal olarak izole edilmiş) karar alma sürecinde dahil edilmesini sağlar.</li> </ul>
Yönetişim ve Planlama	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vatandaş katılımı, çok düzeyli-merkezli yönetim ortamlarını ve etkileşimlerini güçlendirir.</li> <li>• Vatandaş katılımı, demokratik yönetişimin üç değerinin (meşruiyet, etkinlik ve sosyal adalet) korunmasını sağlar.</li> <li>• Vatandaş katılımı, geleneksel yukarıdan aşağıya doğru planlama yerine aşağıdan yukarıya doğru planlamaya geçişi kolaylaştırır.</li> <li>• Vatandaş katılımı, karar alma süreçlerinde şeffaflığı ve hesap verilebilirliği artırır.</li> <li>• Vatandaş katılımı, vatandaşların doğrudan seslerini duyurmalarını yardımcı olur.</li> <li>• Vatandaş katılımı, vatandaşları güçlendirilmiş politik aktörler haline getirir.</li> <li>• Vatandaş katılımı, toplumsal güven ve uzlaşa sağlar.</li> </ul>
Birlikte Üretim	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vatandaş katılımı, bilimsel bilgi ile yerelin deneyimsel bilgisini bir araya getirir.</li> <li>• Vatandaş katılımı, bilimsel bilgilerin sıradan vatandaşlar tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlar.</li> <li>• Vatandaş katılımı, bilimsel vatandaşlığa ve bilimin demokratikleştirilmesine yardımcı olur.</li> <li>• Vatandaş katılımı, farklı bakış açısında sahip olan vatandaşları bilgi üretimine dahil ederek bilimsel süreçleri yeniden yapılandırır.</li> <li>• Vatandaş katılımı, yeniliklerin geliştirilmesi, test edilmesi ve yaygınlaştırılmasına yardımcı olur.</li> <li>• Vatandaş katılımı, daha geniş bir uzmanlık sağlayarak maliyet ve kaynak verimliliğini artırır.</li> <li>• Vatandaş katılımı, sosyal öğrenme yaratarak vatandaşların kolektif eylem kapasitesini arttırır.</li> </ul>

**Kaynak:** Yazarlar tarafından farklı kaynaklardan derlenmiştir.

toplum örgütleri, katılımcı bütçeleme uygulamasına konulması ve devamlılığının sağlanmasında aktif görev olarak uygulamanın gelişimine katkıda bulunur (Wampler, 2007). Uygulamanın özellikle belediyelerde daha başarılı olmasının arka planında ise katılımcı hacmi yer alır. Nitekim yerel yönetimlerdeki katılımcı hacminin nispeten daha küçük olması bütçeleme sürecine katılımcıların dahil olmasını kolaylaştırır (Ergen, 2012). Sivil toplum örgütlerinin güçlü olduğu, katılımcı hacminin daha küçük olduğu belediyelerde daha etkin sonuçların elde edilebileceğini söyleyebilmek mümkündür.

Yerel yönetimlerde uygulanan katılımcı bütçeleme sürecinde mahallede yaşayan muhtar, sivil toplum kuruluşları, belediye görevlileri ve temsil görevine seçilen meclis üyeleri gibi birçok aktör birlikte çalışır ve kamu kaynaklarının tahsisi kararları birlikte müzakere edilir. Vatandaşlar, mahalli idareler, baskı ve çıkar grupları katılımcı bütçeleme sürecinin temel aktörleridir (Özen vd., 2016). Katılımcı bütçeleme sürecinde yer alan bu aktörlerin rolü Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 2:** Katılımcı Bütçeleme Sürecinde Alan Aktörler ve Aktörlerin Rollerini

Aktörler	Tanımlanması ve Rollerini
<b>Vatandaşlar</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Katılımcı bütçelemede yalnızca seçim dönemlerinde söz hakkına sahip değildir. Ayrıca yönetimi, yönetimin sorumluluklarını, politika ve politika belirleme sürecini anlayarak, bu konu hakkında bilgi edinmektedir.</li> <li>Teknik ve yasal problemlerin ortadan kaldırılmasında yerel yönetimle birlikte çalışma fırsatına sahiptir.</li> </ul>
<b>Mahalli İdareler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Düşük gelirli, sosyal açıdan dışlanmış dezavantajlı mahallelerin kamusal kaynaklardan daha fazla pay almasını hedeflemektedir.</li> <li>Katılımcı bütçe ile vatandaşların sosyal ve politik anlayışlarının geliştirilmesini amaçlamaktadır.</li> </ul>
<b>Baskı ve Çıkar Grupları</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sivil toplum kuruluşları, medya ve iş topluluklarından meydana gelmektedir.</li> <li>Mahalli idareler uygulamış olduğu hizmet ve yatırımlara ilişkin bilgi sunarken, sivil toplum kuruluşları vatandaşların haklarını savunmaktadır.</li> <li>Vatandaş ile katılımcı bütçe uygulayıcı arasındaki arabuluculuk görevini gerçekleştirmektedir.</li> </ul>

**Kaynak:** Özen vd., 2006: 1299.

Katılımcı bütçeleme sürecinde birçok aktör aktif olarak görev almakla beraber süreçteki en önemli aktör vatandaşlardır. Vatandaşlar gelecek yılın bütçesini oluşturma ve geçmiş yılın sonuçları üzerinde tartışma yetkisine sahiptir (Özen vd., 2016). Vatandaşların bütçe oluşturma sürecine katılımı ise kısmi katılım veya tam katılım şeklinde gerçekleşir. Kısmi katılım, karar alma sürecinde vatandaşların da fikri alınır. Ancak vatandaşlar bu modelde sınırlı yetkiye sahiptir. Tam katılım ise vatandaşlar devletle samimi bir müzakereye girer ve vatandaşların görüşleri kamu otoritesi tarafından dikkate alınır (Moynihan, 2007). Moynihan (2003: 170; 2007:61) vatandaşların bütçeleme sürecine katılımını vatandaşların katılımı ve etkileme düzeyi açısından değerlendirebilmek için Arnstein’in katılım merdivenini yeniden yorumlayarak bir katılım tipolojisi önerir. Tipoloji Tablo 3’te özetlenmiştir. Tabloda soldan sağa gidildikçe katılım yoğunluğu, yukarıdan aşağıya gidildikçe katılım düzeyi artmaktadır. Sol üst kısım, katılımı sembolik ve çok az sayıda vatandaşla sınırlı olduğunu tasvir eder. Sağ alt kısım da katılımın ikili hedeflerinin gerçekleştirildiğini ifade eder (Moynihan, 2003: 170). Tam katılım, vatandaşlar karar alma sürecinde eşit haklara sahiptir ve vatandaş görüşleri otorite tarafından dikkate alınır. Sözde katılım ise halkın katılımı konusunda göstermelik bir çaba vardır. Kısmi katılım, vatandaşın politikaya dair görüşleri alınır fakat vatandaş görüşleri nihai politikaların şekillenmesinde sınırlı etkiye sahiptir.

**Tablo 3:** Katılımcı Bütçelemede Vatandaş Katılımı Tipolojisi

Temsil Edilebilirlik		
Seviye	Dar Katılım	Geniş Katılım
Sözde/Sembolik Katılım	<b>Kararlar:</b> Kararlar kamu görevlileri tarafından alınmaktadır. Şeffaflık eksiktir.	<b>Kararlar:</b> Kararlar yalnızca kamu görevlileri tarafından alınmaktadır.
	<b>Katılım:</b> Katılım semboliktir. Az sayıda katılımcı vardır.	<b>Katılım:</b> Katılım semboliktir ancak çok sayıda farklı vatandaş grubu vardır.
Kısmi Katılım	<b>Kararlar:</b> Kararlar seçilmiş çıkar gruplarının sınırlı etkisi ile idarenin seçkin yetkilileri tarafından alınmaktadır.	<b>Kararlar:</b> Kararlar katılımcıların sınırlı etkileri ile kamu görevlileri tarafından alınmaktadır.
	<b>Katılım:</b> Katılımcılar ağırlıklı olarak çıkar gruplarıdır. Çoğu vatandaş katılım fırsatına sahip değildir.	<b>Katılım:</b> Katılım sürecinde çeşitli vatandaş grupları ile idare sınırlı müzakere etmektedir.
Tam Katılım	<b>Kararlar:</b> Kararlar seçilmiş çıkar grupları ve kamu görevlileri tarafından alınmaktadır.	<b>Kararlar:</b> Kararlar katılımcıların güçlü etkisiyle kamu görevlileri tarafından alınmaktadır.
	<b>Katılım:</b> Katılımcılar ağırlıklı olarak çıkar gruplarıdır. Çoğu vatandaş katılma fırsatından yoksundur.	<b>Katılım:</b> Çok sayıda vatandaş grubu ile idare müzakere etmektedir.

**Kaynak:** Moynihan, 2003: 170.

Katılımcı bütçeleme başarılı olabilmesi, uygulamanın en önemli aktörü olan vatandaşların katılımına bağlıdır. Vatandaşların katılımının artırılabilmesi için dört hususun varlığının önemli olduğuna vurgu yapılır. Bunlar; belediye başkanı desteği, devam etmekte olan politik tartışmalara katkıda bulunmaya istekli sivil toplum örgütleri, katılımcı bütçelemeyi yasa koyucuların saldırılarından koruyan genel bir siyasi ortam ve vatandaşlar tarafından seçilen projeleri finanse etmek için gerekli mali kaynaklar. Özellikle belediye yönetiminin desteği uygulamanın devamlılığı ve vatandaş katılımı için çok önemlidir. Ayrıca belediyeler katılımcı bütçeleme sürecinde vatandaşlar tarafından seçilen projeleri uygulayabilmesi için yeterli kaynağa sahip olmalıdır. Mali açıdan sıkıntılı bir belediye, katılımcı bütçeleme programını uygulamaya karar vermesi durumunda öncelikle katılımcılara belediyenin mali durumundan bahsetmelidir. Katılımcılar daha sonra belediyenin politika önceliklerini oylamalıdır. Vatandaşlar bu bilgileri göz önünde bulundurarak kaynakların tahsisine karar verebilmelidir (Wampler, 2007). Başarılı bir katılımcı bütçeleme için siyasi irade, kaynak yeterliliği ve ademi merkezîyetçilik önemlidir. Ayrıca aşağıda belirtilen diğer koşullar da katılımcı bütçeleme başarılı olmasını artırabilmektedir. Fakat bu kriterler bir katılımcı bütçeleme başarılı olabilmesi için kesinlikle ön koşul olarak kabul edilmemelidir (Goldfrank, 2007: 99-100):

(a) Siyasi irade: Görevdeki parti ve özellikle belediye başkanı, karar alma gücünü paylaşmak için yurttaş katılımı kanallarını açma taahhüdüne sahip olmalıdır.

(b) Yeterli kaynak: Belediye yönetimi, bayındırlık projeleri ve sosyal programlara yatırım yapmaya yetecek kadar gelire sahip olmalıdır.

(c) Siyasi yerinden yönetim: Belediye memurları demokratik olarak seçilmelidir.

(d) Sosyal sermaye: Bölge vatandaşları belediye işlerine katılmaya yatkın, örgütlenmiş ve özerk sivil toplum

kuruluşlarına sahip olmalıdır.

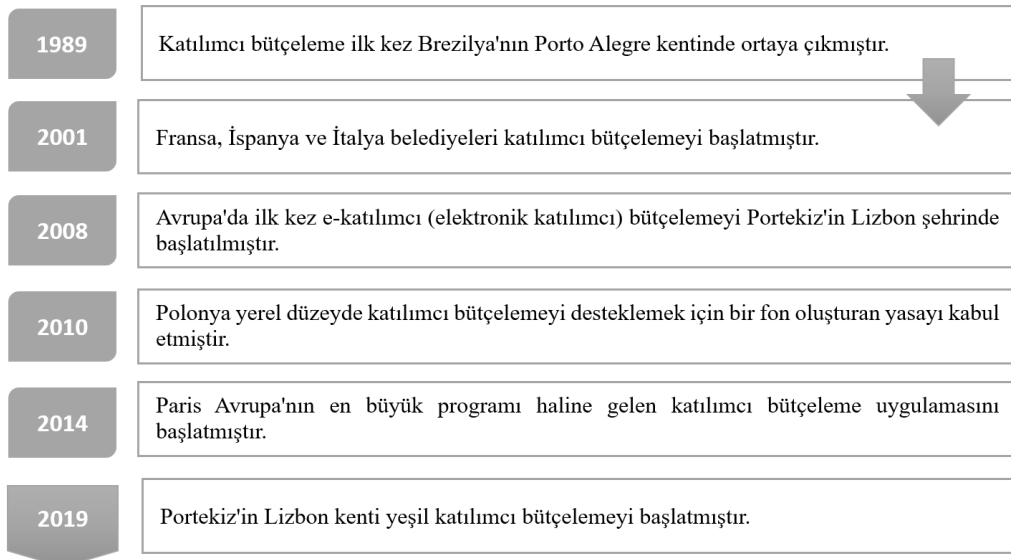
(e) Bürokratik yeterlilik: Belediye idaresi önemli düzeyde nitelikli teknik eleman barındırmalıdır.

(f) Küçük boyut: Karar alma birimleri toplu katılımı caydıracak kadar büyük olmamalıdır.

(g) Yasal temel: Mevcut kanunlar vatandaşların bütçe kararlarına katılımına izin vermeli ve vatandaşları katılıma teşvik etmelidir.

Katılımcı bütçeleme ilk kez 1989 yılında Brezilya'nın güney eyaleti Rio Grande do Sul'un başkenti Porto Alegre Belediyesi'nde ortaya çıkmıştır. Porto Alegre, nüfusu bir milyondan fazla olan ve Brezilya şartlarına göre zengin bir kenttir. Kentte kamu kaynakları ağırlıklı olarak orta ve üst sınıf mahallelere harcanmaktaydı. Ancak 1988 yılında İşçi Partisi'nin belediye seçimlerini kazanmasıyla birlikte harcama öncelikleri değişmiştir. Yoksul vatandaş ve mahallerin kamu kaynaklarından aldıkları payın artırılması amacıyla yeni bir bütçeleme yaklaşımı olan katılımcı bütçeleme İşçi Partisi yönetimi tarafından geliştirilmiştir (De Sousa Santos, 1998; Wampler, 2000). İşçi Partisi yönetime geldiğinde Porto Alegre Belediyesi iflas etmiş ve zayıf bir bürokratik yapıya sahipti. Yeni yönetim ilk iki yıl mali kısıtlamaların üstesinden gelmek, vatandaşlara belediye yönetiminin faaliyetlerinde doğrudan bir rol vermek ve önceki yönetimin sosyal harcama önceliklerini tersine çevirmek amacıyla çeşitli mekanizmalar denemiştir. Bu deneysel sürecin sonucunda katılımcı bütçeleme programının ilk görünümü ortaya çıkmıştır. Katılımcı bütçenin ilk uygulandığı 1989 yılı ve izleyen yılda binin altında vatandaş bu sürece aktif olarak katılmıştır. 1992 yılına gelindiğinde katılımcı sayısı 8 bine yükselmiştir. Aynı yıl seçimleri yeniden kazanan İşçi Partisi, katılımcı sayısını 20 binin üzerine çıkarmıştır. Vatandaşın katılımcı bütçeleme sürecine atfettiği önemin artmasıyla katılımcı sayısı sonraki yıllarda hızla yükselmeye devam etmiştir.

Katılımcı bütçelemenin ortaya çıkmasının arka planında çeşitli sorunlara yönelik çözüm üretme girişimleri yatar. Brezilya'da 1964-1985 yılları arasında askeri diktatörlüğün olması nedeniyle sosyal ve politik dışlanma sorunları doğmuştur. Bu sorunların aşılması amacıyla sivil toplum kuruluşları güçlenmiştir. Sivil toplum kuruluşları tarafından ademi merkezizetçiliğin ve demokratikleşmenin sağlanması amacıyla şeffaf ve açık politika oluşturma sürecine vatandaşların katılımı talep edilmiştir. Bu talepler katılımcı bütçeleme mekanizmasının Brezilya'da ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. (Wampler, 2000). Katılımcı bütçeleme 1980'lerin sonunda Brezilya'da ortaya çıkmasıyla birlikte hızla dünyaya yayılmıştır. Uygulamanın dünyaya yayılmasında öncü kuruluşlardan biri olan Dünya Bankası'nın katkısı büyüktür. Dünya Bankası uygulamanın yaratıcısı olan İşçi Partisi'ni destekleyerek uygulamanın bir proje haline dönüştürülmesinde önemli rol oynamıştır (Goldfrank, 2012). Proje daha geniş uygulama alanı bularak diğer kıtalara yayılmıştır. Şekil 2 katılımcı bütçelemenin Brezilya deneyimi sonrasında Avrupa'daki gelişimini kronolojik olarak özetlemektedir.



**Şekil 2:** Avrupa'da Katılımcı Bütçelemenin Gelişimi

**Kaynak:** Arnstein, 1969: 217.

Günümüzde ise dünya genelinde yaklaşık olarak 11690 ile 11825 arasında değişen belediyenin katılımcı bütçeleme programını uyguladığı rapor edilmektedir (World Atlas, 2023). Tablo 4 katılımcı bütçeleme uygulayan idare sayılarının dünya üzerindeki coğrafi dağılımını göstermektedir. Buna göre, Avrupa'da 4577-4676, Güney Amerika'da 3061-3081,

Asya’da 2773-2775, Afrika’da 995-958, Kuzey Amerika’da 178, Orta Amerika ve Karayipler’de 132-142, Okyanusya’da 12-15 uygulama bulunmaktadır.

**Tablo 4:** Dünya’da Katılımcı Bütçe Uygulamaları

Bölge	Katılımcı Bütçe Uygulaması Sayısı
Avrupa	4577-4676
Güney Amerika	3061-3081
Asya	2773-2775
Afrika	995-958
Kuzey Amerika	178
Orta Amerika ve Karayipler	132-142
Okyanusya	12-15

**Kaynak:** World Atlas, 2023.

Ülkemizde katılımcı bütçeleme programına ilişkin ilk düzenlemeler 2007 yılında “Yerel Yönetim Reformuna Destek Projesi” çerçevesinde yerel yönetimlerde pilot proje çalışmaları ile başlamıştır. Uygulamalar Birleşmiş Milletler Kalkınma Örgütü (UNDP) tarafından mali açıdan desteklenmiştir. Proje çerçevesinde; hizmet geliştirme planlarının hazırlanması, stratejik planlama araçlarının geliştirilmesi, çok yıllık yatırım programlaması kapsamında katılımcı yaklaşımlar şekillenmiştir. Ülkemiz açısından bir diğer önemli proje ise 2006 tarihli “Belediye Ortaklık Ağları Projesi”dir. Bu proje 5 Türk (Ankara: Altındağ; Bursa: Nilüfer, Osmangazi ve Yıldırım; Eskişehir: Tepebaşı) ve 1 Avrupa Birliği belediyesini (İsveç: Umea) kapsamaktadır. Projenin uygulanması için 16 aylık bir süre belirlenmiştir. Proje kapsamında Türk belediyeleri ve Umea belediyesi arasında mali yönetim ağırlıklı olmak üzere ilişkilerin geliştirilmesi hedeflenmiştir (Sakınç & Aybarç Bursalıoğlu, 2004: 8; Özen vd., 2016: 1302).

Türkiye’de katılımcı bütçeleme aktörleri belediyeler, vatandaşlar, kent konseyleri, sivil toplum kuruluşları, mahalle muhtarları, okullar ve üniversitelerdir (Alkan & Yıldız, 2019: 39). Çanakkale Belediyesi’nin 2011 yılında yürütmüş olduğu katılımcı bütçeleme modeli bu aktörlerin tamamını içerir. Çanakkale Belediyesi tarihi öneme sahip kamusal alanın düzenlenmesi için planlı bir katılım süreci oluşturmuştur. Tarihi çevreyle ilgili alınacak kararlar için katılımcıların fikirlerinin alınması amacıyla altı grup tanımlanmıştır. Bu gruplara fikirlerini ifade edebilmeleri için dört farklı katılım tekniği uygulanmıştır. Tartışma sürecinde farklı çıkar gruplarını temsil eden katılımcılar alanın düzenlenmesine dair görüş ve eleştirilerini dile getirmişlerdir (Başaran Uysal, 2013). Türkiye’de katılımcılık açısından bir öne çıkarılmak istenen aktör kent konseyleridir. 2005 tarihli 5393 Sayılı Belediye Kanunu’nun Kent Yönetimi başlıklı 76. Maddesinde “*Kent konseyi, kent yaşamında; kent vizyonunun ve hemşerilik bilincinin geliştirilmesi, kentin hak ve hukukunun korunması, sürdürülebilir kalkınma, çevreye duyarlılık, sosyal yardımlaşma ve dayanışma, saydamlık, hesap sorma ve hesap verme, katılım ve yerinden yönetim ilkelerini hayata geçirmeye çalışır*” olarak tanımlanmıştır. Kanun, kent konseylerine yerel yönetimlerde vatandaş katılımı konusunda görev yükler.

## 2.2. Katılımcı Bütçeleme Süreci

Katılımcı bütçeleme sürecinde vatandaşlar gelecek yılın belediye bütçesini oluşturmaya ve bir önceki yılın gerçekleşmiş sonuçlarını tartışmaya karar verici düzeyde katılım sağlar. Bu süreçte hayata geçirilecek proje ve hizmetler belirlenmekte ve bu projelerin uygulanabilmesi amacıyla gerekli finansal çerçeveye ilişkin müzakere gerçekleştirilir. Yerel yönetimlerin ya da diğer bir ifadeyle belediyelerin, vatandaşlara karşı mali saydamlık ve hesap verebilirlik doğrultusunda hareket etmeleri katılımcı bütçelemenin temel yapı taşlarından birini oluşturur. Geleneksel bütçeleme yönteminden katılımcı bütçelemeye geçilmesiyle beraber vatandaşların hemşerilik bilinci gelişmekte ve vatandaşlar ikamet ettikleri kenti daha çok benimsemektedir. Ayrıca katılımcı bütçeleme ile kamu kaynakları da daha etkin bir şekilde kullanılır (Ergen, 2012).

Katılımcı bütçeleme vatandaşların aktif bir şekilde katılımı ile gerçekleşse de tüm dünyada uygulanan kesin bir katılımcı bütçeleme modeli yoktur. Her ülke, şehir ve eyalet farklı bütçeleme modeli uygulayabilmektedir. Katılımcı



bütçeleme modeli, uygulama alanı bulan bölgenin ekonomik, sosyal ve siyasi yapısına göre şekillenir. Ancak genel kabul görmüş çeşitli ilkeler de bulunur. Bu ilkeler şu şekilde özetlenebilir (Wampler, 2000: 7-8):

(a) Katılımcıların sürekliliği sağlanmalı ve seçilmiş temsilciler (vatandaş delegeleri) yıl boyu toplantılarını belirli bir programa göre gerçekleştirmelidir. Toplantılar bilgilendirme oturumları, müzakere süreçleri ve yıl sonu raporlarının yayımlanmasını kapsamalıdır.

(b) Toplantıların ve kaynak bölüşümünün kolaylaştırılması amacıyla belediyeler çeşitli bölgelere bölünmelidir.

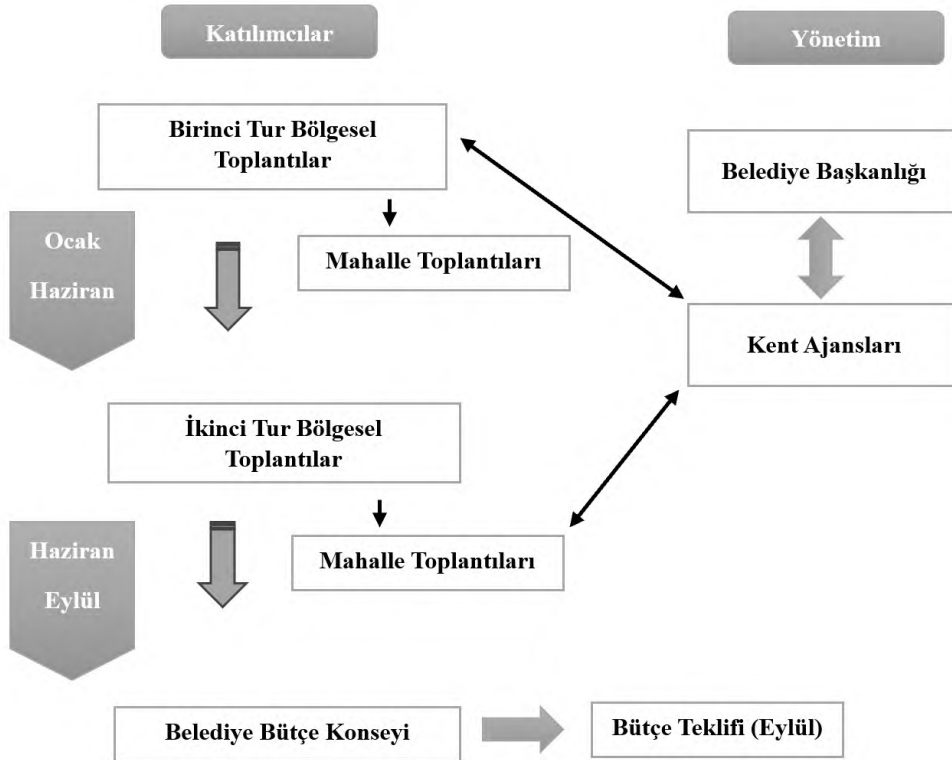
(c) Sosyal adaletin ölçümü ve izlenmesi amacıyla yaşam kalitesi indeksi oluşturulabilir. İndekse göre daha fazla yoksulluk ve nüfusa sahip bölgeler ile daha az alt yapıya sahip bölge ve mahallelere daha fazla kaynak ayrılması planlanır. Böylelikle kaynak tahsis kararları sosyal adaleti hedefleyebilir.

(d) Belediye ile katılımcılar (vatandaşlar, sivil toplum kuruluşları vb.) arasında müzakere süreci yürütülmelidir. Bu süreçte, seçilen temsilciler, projelerin son kez oylanmasından önce proje alanlarını ziyaret ederler. Böylelikle vatandaşlar tarafından önerilen projelerin sosyal ihtiyaçlara uygun olup olmadığı değerlendirilmesi yapılır.

(e) Seçilmiş temsilciler tüm projeler arasında oylama yaparak uygulanacak projeyi seçebilmelidir.

Uygulamada katılımcı bütçelemenin önceliklerini, süreçlerini, etkilerini ve sonuçlarını izlemek için farklı araçlar geliştirilmiştir. Örneğin İngiltere'nin Salford Kent Meclisi bunun için bir katılımcı bütçe matrisi oluşturmuştur. Matris kentin önceliklerinin ve temasının belirlenmesi, bütçesel süreçle mali açıdan uyumun temin edilmesi gibi hususları değerlendirmede faydalı bir araçtır. Yedi aşamadan oluşan matrisin yapısı şu bileşenleri içerir (Ergen, 2012: 326-327):

1. Gerçekleştirilecek yatırımlar için finansmanın belirlenmesi,
2. Kentin veya şehrin önceliklerinin belirlenmesi ve yerel fikirlerin üretilmesi,
3. Kent genelinde önceliklerin dikkate alınarak belediye önceliklerinin tespit edilmesi,
4. Nüfusun belirlenmesi,
5. İhtiyaç seviyesine göre düzenlemelerin yapılması,
6. Bütçe matrisinin oluşturulması,
7. Önceliklendirilen projelere ilişkin kaynak tahsisinin gerçekleştirilmesi.



Şekil 3: Örnek Bir Yıllık Katılımcı Bütçeleme Süreci

Kaynak: Wampler, 2000: 9.

Benimsenen katılımcı bütçeleme modeline göre bütçeleme süreci de değişiklik gösterebilir. Fakat yine de katılımcı bütçeleme uygulamasının standart bir yapısı ve iş akışı vardır. Şekil 3 bir yıllık katılımcı bütçeleme sürecinin ana hatlarını tanımlar. Katılımcı bütçeleminin iki tarafı bulunur: Katılımcılar ve yönetim (idare). Bütçeleme süreci bir takvime göre yürütülür, yoğun müzakereler birbirini takip eder ve oylama ile öneriler nihayetlendirilir. Birinci tur bölgesel toplantıları ocaktan hazirana kadar sürer. Bu aşamada bilgilerin dağıtılması, politikalar üzerine ilk tartışmalar ve seçilmiş temsilcilerin sayılarının belirlenmesi işlemleri gerçekleştirilir. Mahalle toplantılarına katılımlar yüksektir çünkü bir mahalleden daha fazla temsilcinin (vatandaş-delegeler) seçilmesi vatandaşlar tarafından arzu edilen projenin de seçilme olasılığını artırır (Wampler, 2000). Bölge ve mahalle düzeyindeki toplantılar yaklaşık olarak iki saat sürer. Toplantının ilk bölümünde katılımcılar bilgilendirilir. Toplantının ikinci kısmında belediye yetkilileri katılımcı bütçeleme süreci ile ilgili resmi bir sunum gerçekleştirir. Toplantının son bölümünde katılımcıların belediye temsilcilerinden netleştirmek istedikleri konular hakkında bir soru-cevap oturumu yapılır. Bu bölümde katılımcıların soru sorması veya konuşması kısa bir süre ile (örn. 3 dakika) sınırlandırılır. Sınırlanmış süre toplantının ilerlemesi için önemlidir. Katılımcılar bölgeleri için olası kaynak tahsisini analiz ederken ve önerilen projeler üzerinde birbirleriyle müzakere ederken, öncelikler ve projeler üzerinde müzakere gayri resmi olarak gerçekleştirilir. Bazı belediyeler ulaşım masraflarını karşılamak için harcırah sağlasa da genelde katılımları için vatandaşlara ödeme yapılır (Wampler, 2007: 29-30). Birinci tur toplantılarında belediyenin ve katılımcıların görevleri Tablo 5'te gösterildiği gibidir.

**Tablo 5:** Katılımcı Bütçeleminin Bölgesel ve Mahalle Toplantılarında Tarafların Rollerini

Toplantılar	Yerel Yönetimin (Belediye) Rolü	Katılımcıların Rolü
<b>Bölgesel Toplantılar</b>	Bölge sınırlarını belirler ardından bölgesel yaşam kalitesi indeksini hazırlar. Finansal bilgiler hazırlar ve katılımcılara sunar. Katılımcıların oylamasını istediği projeleri tanıtır.	Vatandaşlar katılım gösterir. Finansal bilgileri analiz eder. Mevcut kaynaklara ilişkin ön görüşmeler yapar.
<b>Mahalle Toplantıları</b>	Detaylı teknik bilgileri sunar. Katılımcılara idari destek (telefon, fotokopi makinelerine erişim vb.) verir. Buluşma yerlerini ve toplantı zamanını belirler.	Belediye önceliklerini tartışır. Belirli bayındırlık işlerini görüşür. Görüşme sonucunda bayındırlık işlerini önceliklendirir.

**Kaynak:** Wampler, 2007: 29.

Sürecin ikinci turunda belediye gelecek mali yılda (hatta sonraki iki yıl için de olabilir) uygulayacağı politikaları ve projeleri tanımlar. Bu aşamada katılımcılar kendi topluluklarının önceliklerini desteklemek ve bölgesel toplantılarda kararlar almak için yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Belirli bayındırlık işleri projelerine ilişkin nihai kararlar veya genel sosyal önceliklerin tanımlanması bölgesel toplantılarda yapılır. Kaynakların bölüşümü iki kritere bağlıdır. İlki yaşam kalitesi indeksidir. Her bölge, genel ihtiyaçları oranında bütçeden belirli bir pay alır. Daha gelişmiş altyapıya sahip daha zengin bölgeler, daha az altyapıya sahip fakir bölgelere göre bütçeden daha az pay alırlar. Amaç kıt kaynakların ağırlıklı olarak en yoksul bölgelerdeki dezavantajlı gruplara harcanmasını sağlayabilmektir. Günümüzde birçok gelişmiş demokratik ülke iktidarı orta ve üst gelir grubunu güçlendirme tercihinde bulunur. Bölge içindeki katılım ve müzakere süreçleri, kaynakların dağılımı için ikinci kriterdir.

Örgütlenmiş toplumsal gruplar, mevcut kaynaklar üzerinde kendi bölgelerinde rekabet içerisindedirler. Katılımcı bütçeleme sürecinde teklif edilen tüm projeler uygulamaya geçilemeyeceğinden toplumsal gruplar destekledikleri projelerin seçilebilmesi için ittifaklar oluşturabilir. Katılımcı bütçeleme programında öncelikle politikaların seçimine odaklanılsa da projelerin uygulanması da önemlidir. Uygulamanın devam eden bir süreç olması nedeniyle bazı projeler gelecek yıl içinde hayata geçirilebilir. Daha büyük projelerin uygulanması ise birkaç yılı bulabilir (Wampler, 2007). Ayrıca bölgeler programın denetlenmesi amacıyla oluşturulacak konsey için iki temsilci seçerler. Bu konseyin görevi programı izlemektir. Konsey bu amaç doğrultusunda belediye yönetimi ile düzenli aralıklarla toplantılar yapar. Katılımcı bütçeleme sürecinde katılımcılar tarafından oluşturulan yıllık bütçe, belediyenin yürütme organı tarafından oylanmak üzere kent konseyine gönderilir. Mahalle komiteleri yalnızca projelerin hazırlanmasında görev almaz. Aynı zamanda projenin uygulamasını izlemek için denetleyici bir mekanizma olarak da işlev görür. Yıl sonlarında katılımcı bütçeleme

için raporlar hazırlanır. Bu yıl sonu raporları hangi çalışmaların ve programların uygulanacağını detaylandırır (Wampler, 2000: 8).

### 2.3. Katılımcı Bütçelemeye Yöneltilen Eleştiriler

Katılımcı bütçelemenin dört önemli faydasının olduğu genel kabuldür. Birincisi katılımcı bütçeleme yalnızca ekonomik konularla sınırlı olmayıp toplumun demokrasiye olan inancını kuvvetlendirir. İkincisi, katılımcı bütçeleme vatandaşların hakları ve sorumlulukları hakkında bilgi edinmesine katkı sağlayarak pedagojik bir etki yaratır. Daha da önemlisi katılımcıları daha önce kullanmadıkları haklarını kullanmaya teşvik eder. Üçüncüsü, katılımcı bütçeleme ile belediye yönetimlerinin mali performansı iyileşebilir. Katılımcı bütçeleme, bütçe yönetiminde önemli bir problem olarak karşımıza çıkan yolsuzluğun azaltılması gibi sorunlar da dahil olmak üzere kamu kaynaklarının daha verimli kullanılmasına katkıda bulunur. Son olarak, katılımcı bütçeleme kamu kaynaklarının bölüşümünde etkinliği artırır. Özellikle dezavantajlı ve yoksul grupların yaşam kalitesinin yükseltilmesine yardımcı olur (Marquetti vd., 2012: 3-4). Katılımcı bütçeleme ile kaynaklar yönetici veya teknokratlar tarafından dağıtılmamakta, aksine katılımcılar ile yöneticiler arasında gerçekleşen müzakereler sonucunda bölüşülmektedir.

Bununla beraber katılımcı bütçeleme topluma sunduğu faydalar dışında önemli riskler de barındırır ve bu riskleri nedeniyle çeşitli yazarlar tarafından eleştirilir. Bu risklerden ilki katılım süreçlerin çıkar gruplarının tahakkümüne geçebilmesidir. Katılımcı bütçeleme süreci kamu fonlarının kullanılmasında geniş bir katılım ve kapsamlı yönetim fırsatı sunar. Fakat eğer katılım süreçleri iyi yönetilemezse demokrasi dışı bir şekilde seçkinlerin çıkarlarını koruyan bir süreç haline gelebilir. İkincisi katılımcı bütçeleme kamu kaynaklarının gayrimeşru ve adaletsiz kullanımını kolaylaştırarak kaynakların kötü kullanımına neden olabilir. Üçüncüsü, katılımcı bütçeleme sosyal olarak dışlanmış ve dezavantajlı grupları kamusal karar alma sürecinde söz sahibi olmaktan mahrum bırakabilir. Bunu yapabilmek için seçilmiş yerel meclislerin rolü kısıtlanabilir ve mevcut meşru karar alma süreçlerini geçersiz kılacak “karar alma ve kontrol zorbalığı” tesis edilmiş olabilir. Böylelikle manipülatif hareketler ile seçkin çıkar gruplarının çıkarları korunmuş olur (Cooke & Kothari, 2001). Dördüncüsü katılım bütçeleme uygulamada bir direnç ile karşı karşıya kalabilir. Katılımcı bütçeleme belediye başkanının emriyle yürürlüğe geçse de belediye meclisi de bu sürece dahil edilebilir. Katılımcı bütçeleme geleneksel politik karar alma sürecini değiştirdiği için yasal mevzuat sürecin en önemli engeli olmaya devam ediyor olabilir. Ayrıca yasa koyucular katılımcı bütçeleme sürecinin kendi çıkarlarını tehdit ettiği fikrine kapılırlarsa süreci baltalamaya çalışabilirler (Wampler, 2007). Beşinci ve son olarak katılımcı bütçeleme arzu edilen pratik sonuçlar üretebildiği gibi arzu edilmeyen pratik sonuçlar da ortaya çıkabilir.

Tablo 6 katılımcı bütçelemenin uygulamadaki arzu edilen ve arzu edilmeyen sonuçlarını özetlemektedir.

**Tablo 6:** Katılımcı Bütçenin Arzu Edilen ve Arzu Edilmeyen Sonuçları

Kural	Arzu Edilen Sonuç	Arzu Edilmeyen Sonuç
<b>Mahalle sınırlarının belirlenmesi</b>	Verimlilik artışı, hesap verebilirlik, yerinden yönetim ve bölge içi kaynak rekabeti sağlanır.	İlçe düzeyindeki toplantılar, şehir çapındaki sivil toplum kuruluşları ağlarının oluşumunu sınırlandırabilir. Bölgedeki küçük gruplar projeleri güvence altına almak için yeterli katılımcı sayısına ulaşamayabilir.
<b>Yıl boyu süren toplantılar</b>	Daha yüksek katılım yoğunluğu ve katılım düzeyi müzakere sürecini geliştirir.	Toplantılar kaynakları güvence altına almak için kendi başına bir amaç haline gelebilir. İnsanlar toplantılara yalnızca belirli politika önerileri sunmak ve oy vermek amacıyla katıldıkça verimlilik ortadan kalkar.
<b>Yaşam kalitesi indeksinin oluşturulması</b>	Düşük gelirli bölge ve mahallelere daha fazla kaynak tahsisi yapılır. Ayrıca vatandaşlar daha fazla kaynak alabilmek amacıyla bölgesel rekabetlere girebilmek için katılım yoğunluğunu artırmaya çalışırlar.	Yoksul mahalleler tekdüze bir yapı olmamasından dolayı iyi bir şekilde organize olamayabilir. Bu nedenle dışlanmış ve dezavantajlı gruplara daha az kaynak tahsis edilir. İyi organize olmuş gruplar daha fazla kaynak elde edebilir. Dolayısıyla fon alma olasılığı düşük olan vatandaşlar sürece katılmamayı tercih edebilir.

**Tablo 6:** Devamı

<b>Önceliklerin belirlenmesi amacıyla proje alanlarının ziyaret edilmesi</b>	Önerilen projeler hakkında bilgi ve dayanışma artar.	Delegeler öncelikli ihtiyaçların belirlenmesi için temel becerilerden yoksun olabilir ya da belirli kesimin tutkulu isteklerini etkinsizlik pahasına tercih edebilir.
<b>Seçilmiş temsilcilerin nihai projeler üzerinde oy kullanması</b>	Daha az sayıda projenin seçilmesi nitelikli katılımcıların karar alma sürecine doğrudan katılmasına olanak sağlar.	Projelerin tercih edilmesi sürecinde topluluk liderleri vatandaşların önüne geçebilir.
<b>Belediye genel meclisinin seçilmesi</b>	Verimsizlik azalır, müzakere kalitesi artar ve zor kararları almak için küçük bir vatandaş grubu ile belediye yetkilileri ya da yasa koyucular arasında doğrudan müzakere gerçekleştirilir.	Küçük topluluk liderleri, belediye yetkililerine erişimlerini grup tercihlerini açıklamak yerine kendi çıkarlarını desteklemek için kullanabilir.
<b>Yerel idarenin katılımcılara ayrıntılı finansal bilgiler sunması</b>	Halk finansal bilgiler konusunda eğitilir.	Katılımcıların bilgilendirilmesi belediye tarafından verilen bilgilerle sınırlı kalabilir.
<b>Katılımcı bütçeleme sürecinin izlenmesi amacıyla mahalle komitelerinin oluşturulması</b>	Şeffaflık ve hesap verebilirlik artar.	Katılımcıların bilgilendirilmesi belediye tarafından verilen bilgilerle sınırlı kalabilir.

Kaynak: Wampler, 2007: 28.

### 3. Katılımcı Bütçelemede Yenilikçi Bir Yaklaşım: E-Katılımcı Bütçeleme

#### 3.1. E-Katılımcı Bütçeleme

Doğrudan, topluluk temelli ve müzakereye dayalı temsili demokrasiyi bünyesinde barındıran geleneksel katılımcı bütçeleme anlayışının ortaya çıkışının üzerinden yaklaşık otuz yıllık bir süre geçmiştir. Deneyimler katılımcı bütçelemenin arzu edilen sonuçlarına ulaşmayı engelleyen bazı sorunların varlığını gösterdi. Geleneksel katılımcı bütçeleme uygulamalarında vatandaş katılımı sıklıkla nüfusun küçük bir kesimi ile sınırlı kalmıştır. Zaman ve ulaşım maliyetleri gibi durumlar vatandaşların katılımını kısıtlayan faktörlerin başında gelmektedir. Ayrıca katılımcı bütçeleme sürecinde oylamalar çoğunlukla sadece el kaldırmak suretiyle gerçekleştirilir. Bu durum iletişim becerileri zayıf kişiler için potansiyel dezavantaj oluşturur. Bir diğer sorun ise oylama sürecinin farklı çıkar grupları tarafından sabote edilebilmesidir. Bu sorunların ortadan kaldırılması amacıyla bilgi iletişim teknolojilerinin sürece dahil edilmesi fikri son yıllarda önem kazanmıştır (Alfaro vd., 2010). Bu kapsamda bilgi iletişim teknolojilerinin de sürece dahil edilmesiyle yeni bir katılımcı bütçeleme yaklaşımı olan “e-katılımcı bütçeleme” yaklaşımı ortaya çıkmıştır.

E-katılımcı bütçeleme, görece daha fazla vatandaşın katılımını sağlamak amacıyla internet başta olmak üzere bilgi iletişim teknolojilerinin sunduğu fırsatlardan yararlanıldığı yeni bir katılımcı bütçeleme tekniğidir. E-katılımcı bütçelemenin geleneksel bütçelemeye göre bir takım avantajları vardır. Birincisi, video ve bloglar gibi çeşitli birimlerin süreçte kullanılması yoluyla daha geniş vatandaş kitlesine katılımcı bütçelemeye erişme imkânı sağlanabilir. İkincisi çeşitli sebeplerle (örn. toplantılar esnasında meşgul olma, kırsalda yaşayan toplulukların ulaşım problemi, engellilik vs) toplantılara katılamayan bölge insanları çevrimiçi platform sayesinde sürece dahil edilebilir. Üçüncüsü çevrimiçi katılım ile insanlar arzu ettikleri bilgilere rahatça ulaşabilir. Zira basılı formlar genellikle insanları çok fazla bilgi yağmuruna tutarak sıkabilir. Dördüncüsü çevrimiçi forumlardaki resmi olmayan tartışmalar ile hizmet sorunlarını çözümlen farklı ve yenilikçi yollarına öncülük edilir. Beşincisi bütçeleme ile ilgili bilgiler çevrim içi ortamlarda yayımlanarak bütçe şeffaflığı artırılabilir. Dolayısıyla e-katılımcı bütçeleme vatandaşların siyasi karar alma sürecine katılımının önündeki engelleri ve kısıtlamaları kaldırır ve daha yoğun katılımlı müzakere sürecinin tesis edilmesine katkıda bulunur (Mioriand & Russo, 2011; Peixoto, 2008). Öte yandan geleneksel katılımcı bütçeleme süreçlerinde genelde yaşlı ve düşük sosyo-ekonomik geçmişe sahip vatandaşların katılım düzeyi çok düşüktür. Uygulamalar göstermektedir ki e-katılımcı bütçeleme bu toplumsal tabakalardan katılımı artırmaktadır. Ayrıca e-katılımcı bütçeleme ile vatandaşların katlanmak zorunda kaldığı zaman ve ulaşım maliyetleri asgari düzeye indirilebilir. Zira vatandaşlar sabit bir zamanda ve

yerde toplantılara katılmak zorunda kalmayarak önceden belirlenmiş ancak genelde esnek bir zaman dilimi içerisinde çevrimiçi olarak oy kullanabilirler (Peixoto, 2009).

E-katılımcı bütçeleme ilk olarak 2006 yılında Brezilya'da Belo Horizonte şehir yönetimi tarafından elektronik katılımcı (e-katılımcı) bütçeleme adıyla başlatılmıştır. 2006 yılında Belo Horizonte kenti, geleneksel bütçe için ayırdığı 43 milyon dolara ilave olarak e-katılımcı bütçe için 11 milyon dolarlık bir fon tahsis etmiştir. Şehirde ikamet eden seçmenlerin çevrimiçi oy kullanabileceği bir platform oluşturulmuştur. Bu platformda; bilgi iletişim teknolojisi kullanılarak katılımcı bütçeyi çağdaşlaştırmak, bütçeleme sürecine vatandaş katılımını artırmak, oylamaya sunulan bayındırlık çalışmalarının kapsamını geliştirmek amaçlanmıştır. Uygulamanın hayata geçirilmesiyle birlikte 16 yaş üstü kayıtlı seçmenler kentin resmî web sitesi üzerinden e-oylama platformuna erişim sağlayarak internette oy kullanmaya başlamıştır. Projelerle ilgili metin, görsel, video vb. tanıtım afişlerine web sitesinde yer verilerek vatandaşların bilgilendirilmesi sağlanmıştır. Projeler ve bütçeleme süreciyle ilgili olarak daha fazla bilgi almak isteyen seçmenler için e-posta adresine yer verilmiştir. E-postaları kontrol etmek ve vatandaşlara dönüş yapabilmek üzere bir personel görevlendirilmiştir. Ayrıca projelerin çevrimiçi olarak müzakere edilebilmesi için bir forum sitesi açılmıştır. Bu sitede tüm seçmenler seçtikleri konuya tıklayarak anonim bir şekilde gönderiler paylaşabilmektedir. Bu sayede fikirler daha geniş kitleler tarafından okunmakta, fikirler üzerinde tartışılabilen ve projeler için oy ve destek toplanabilmektedir (Peixoto, 2009: 3-5).

Katılım sonuçları incelendiğinde ciddi katılım hacmine ulaşıldığı gözlemlenmiştir. Toplam 172 bin seçmen, 503 bin oy kullanmıştır. Şehrin yaklaşık olarak %10'luk kısmı bütçelemeye e-katılım göstermiştir. Bu oran aynı yıl içerisinde gerçekleştirilen geleneksel katılımcı bütçe ile kıyaslandığında (%1.46) yaklaşık 7 kat daha fazladır. Yeni bütçe uygulamasının geleneksel bütçe uygulamasına göre çok daha düşük ödenek tahsis edilmesine rağmen çok daha fazla katılımcıya ulaşması bilgi iletişim teknolojilerinin kaynak tasarrufu avantajına iyi bir örnektir. Ayrıca bilgi iletişim teknolojileri sayesinde vatandaşlara 42 günlük süre içerisinde çevrimiçi oy kullanma imkânının sunulması zaman ve ulaşım maliyetlerini de önemli ölçüde düşürerek vatandaş katılımını artırmıştır (Peixoto, 2009).

Geleneksel katılımcı bütçelemede projeler öncelikle müzakere edilir ve ardından oy kullanılır. Nihai kararlar ise vatandaşlar tarafından seçilen delegeler tarafından verilir. Ancak e-katılımcı bütçelemede çevrimiçi platform aracılığıyla oy kullanılırken aynı zamanda forum sitesi üzerinden müzakereler yapılabilir ve nihai kararlar yine vatandaşlar tarafından alınır. Ancak süreçler arasındaki farklılıklar e-katılımcı bütçenin geleneksel katılımcı bütçenin ikamesi olduğu sonucunu vermez. Zira yeni uygulama geleneksel uygulamanın bir tamamlayıcısı şeklinde değerlendirilir (Peixoto, 2009).

E-katılımcı bütçeleme birçok ülkede kendine uygulama alanı bulmuştur. Ancak geleneksel katılımcı bütçeleme gibi e-katılımcı bütçeleme de dünya genelinde standartlaştırılmış ya da yapılandırılmış bir model çerçevesinde uygulanmaz. Sürecin getirdiği deneyimler doğrultusunda yeni araçlarla desteklenerek sürekli gelişmekte ve değişmektedir. Uygulama modellerine geçilmeden önce temel kullanıcı profillerinin tanımlanması önemlidir. Alfaro ve diğerleri (2010) bütçe hazırlama süreci için bir tasarım oluşturarak üç temel kullanıcı profili tanımlamıştır. Bunlar; bütçeleme sürecini yapılandıran ve yayımlayan kuruluş (belediye başkanı tarafından temsil edilen belediye meclisi), sürece girdi sağlayan katılımcı (vatandaş) ve sürecin geliştirilmesiyle ilgilenen teknik yöneticilerdir. Belediye meclisi bütçeleme sürecini yapılandırır. Katılımcılar hangi projelerin bütçeye dahil edileceğine ilişkin görüş ve tercihlerini açıklar. Teknik yönetici ise katılımcılara erişim hakkı sağlamak, çeşitli aşamalar için sistemi tanımlamak ve tüm sürecin güvenliğini sağlamakla görevlidir. E-katılımcı bütçelemenin toplumda güven oluşturabilmesi için sistem kullanıcı dostu, şeffaf ve uygun bir geri bildirim mekanizması barındırmalıdır. Bu süreçte teknik yöneticilere önemli iş düşer. Yöneticilerin sistemin güvenliğini sağlayarak toplumun uygulamaya olan güvenini tesis etmesi gerekir (Mærøe vd., 2021: 12). E-katılımcı bütçeleme başarılı olabilmesi için yeniliklere açık olmalı ve iyi bir şekilde tanıtılmalıdır. Tanıtım için oylama öncesinde ve esnasında yerel radyo, televizyon ve gazeteler aracılığıyla geniş çapta duyuru yapılmalıdır. Daha geniş kitlelerin bilgilendirilmesi amacıyla hazırlanan broşür ve posterler, toplanma alanlarında, otobüslerde, kamu binalarında ve insan hareketliliğinin fazla olduğu mekanlarda dağıtılmalıdır. Ayrıca şehir yönetiminin öncülüğünde topluluk aktiviteleri gerçekleştirilmelidir. Bu bağlamda mahalle dernekleri, dini kuruluşlar, küçük yerel işletmeler ve genel olarak sivil toplum tarafından yönetilen bağımsız kampanyalar yürütülebilir. Böylece vatandaşlar süreç hakkında daha fazla bilgiye sahip olacaktır (Peixoto, 2009).

E-katılımcı bütçeleme uygulamalarında vatandaşların süreç içerisinde rolleri ülkeden ülkeye değişiklik gösterir. Lasulaitis ve diğerleri (2019) farklı şehirlerde<sup>2</sup> uygulanan e-katılımcı bütçe uygulamalarını incelemiştir. Gözlemlerinin sonuçlarına göre uygulamalarda genellikle vatandaşlar çevrimiçi platformlarda bilgilendirilir, oylamaya katılabilir,

<sup>2</sup> Amadora (Portekiz), Braga (Portekiz), Madrid (İspanya), Paris (Fransa), Bristol (İngiltere), Reykjavik (İzlanda), Hamburg (Almanya), New York (ABD), Fortaleza (Brezilya), Rosario (Arjantin), Porto Alegre (Brezilya), Ipatinga (Brezilya), Belo Horizonte (Brezilya).

proje teklifleri verebilir ve yüz yüze görüşmeye teşvik edilir. Ayrıca sıklıkla vatandaşların e-katılımcı bütçeleme konusundaki bilgilerinin artırılması ve ilgilerinin çekilmesi de amaçlanır. Öte yandan yazarlar, vatandaşların süreci etkileme düzeylerine (e-katılımcı bütçeleme fonksiyonlarına) göre beş farklı model (fonksiyon) belirler. Bu beş fonksiyon aşağıdaki gibi tanımlanır ve Tablo 7, 13 farklı şehirde beş ayrı fonksiyonun uygulanıp uygulanmadığını gösterir.

- E-oylama:** Vatandaşlar çevrimiçi oylama aracılığıyla projeler arasında seçim yapar. Bu modelde kent yönetimi tarafından projeler tanımlanır ve vatandaşların oylamasına sunulur. Vatandaşlar ise bu projeler arasında uygulama önceliğinin belirlenebilmesi amacıyla oy kullanır. Fakat hibrit oylama modeli olan uygulama örnekleri de vardır (Fortaleza ve Rosario). Bu modelde vatandaşlar oylama sürecine hem çevrimiçi hem de şahsen katılarak oy kullanabilir. Bu şekilde uygulama için yerel yönetimin şehrin birçok yerine elektronik oy sandıkları koyması gerekir.
- E-danışma ve e-oylama:** Vatandaşların çevrimiçi ve yüz yüze proje önerilerinin yapabildiği ve oy kullanabildiği modeldir. Bazı uygulamalar hibrit oylama modelini sürece dahil ederek hem çevrimiçi hem de yüz yüze oy kullanımını mümkün kılarken bazılarında ise yalnızca çevrimiçi oylama vardır. E-oylama modelinden farklı olarak bu modelde vatandaşlar proje teklifleri de sunabilir. Teklifler yetkililer tarafından toplandıktan sonra teknik fizibilite analizi yapılır. Analizde bütçe, zaman, mevzuat vb. kısıtlamalar dikkate alınarak uygulanabilecek projeler belirlenir. Uygun görülen projeler vatandaşların oylayabilmesi amacıyla platforma yüklenir. Vatandaşlar platform üzerinde sunulan projeler üzerinde oylama işlemini gerçekleştirir.
- E-danışma, e-müzakere ve e-oylama:** Kapsam olarak en geniş olan bu modelde vatandaşlar proje teklifleri sunabilir, projeler üzerinde tartışabilir ve tartışma sonucunda sunulan ve savunulan teklifler arasında seçim yapabilir. Müzakere çevrimiçi bir şekilde dijital forum ve sohbetler aracılığıyla gerçekleştirilir. Bu uygulama nitelik olarak en kapsamlı model olsa da diğer modellere göre daha az sayıda belediyede uygulanır.
- E-seferberlik ve e-takip:** Bu model e-katılımcı bütçeleme ile geleneksel katılımcı bütçelemeyi bir araya getirir. Müzakereler yüz yüze yürütülür. İnternet gibi dijital araçlar yalnızca vatandaşların oylanan projelerin ilerlemesini takip edebilmesi ve karar aşaması sonrasında genel oturumlar ve sorumluluk uygulamaları için katılımcıları harekete geçirmek amacıyla kullanılır.
- E-danışma ve e-müzakere:** Bu modelde vatandaşlar tarafından sunulan teklifler yine vatandaşlar tarafından tartışılır. Fakat yerel idare “en uygun” olduğuna kanaat getirdiği proje önerilerini uygulamaya dönüştürür.

**Tablo 7:** E-katılımcı Bütçeleme Fonksiyonlarına Göre Uygulama Örnekleri

Şehir	Bilgilendirme	Hareketlendirme Seferberlik	Proje Tekliflerinin Alınması	Müzakere	Oy Verme
Amadora	X	X	X		X
Fortaleza	X		X		X
New York	X	X	X		X
Bristol	X		X	X	X
Braga	X		X		X
Madrid	X	X	X		X
Paris	X	X	X	X	X
Rosario	X				X
Reykjavik	X	X	X	X	X
P.Alegre	X	X			
İpatinga	X	X			
Belo Horizonte	X	X	X	X	X
Hamburg	X		X	X	

**Kaynak:** Lasulaitis vd., 2019: 1102-1103.

Lasulaitis ve diğerleri (2019) dijital teknoloji ve araçların gelişimine paralel olarak katılımcı bütçelemeye uygulama çeşitliliğinin sürekli arttığına dikkat çeker. E-katılım platformlarının birçoğunda kullanıcıların istek, şikâyet ve önerilerde bulunabilmesi amacıyla iletişim formu yer alır. Daha yenilikçi uygulamalarda e-katılım platformuna Facebook, Twitter, Flickr ve Youtube gibi sosyal medya araçları eklenir. Hatta kullanıcılar platform üzerinde sosyal medya benzeri kişisel profiller de oluşturabilirler. Proje önceliklerinin belirlenebilmesi amacıyla platforma açıklayıcı videolar eklenebilir, yorumlar yazılabilir ve bu yorumlara diğer kullanıcılar cevap verilebilir. Platform kullanılarak anketler oluşturulabilir, oluşturulan anketler kullanıcılar tarafından oylanabilir ve öneriler yazılabilir. Bazı uygulamalarda belediyeyi temsil edenler ile kullanıcı vatandaşlar sohbet odalarında görüşmeler yapılabilmektedir. Vatandaşlar kısa metin mesajları (SMS) ya da mobil uygulamalar aracılığıyla sürece sürekli angaje olabilir. Daha az sayıdaki bazı uygulama örneklerinde bütçe simülörleri gibi daha karmaşık araçlar kullanılır.

### 3.2. Türkiye’de E-Katılımcı Bütçeleme

Türkiye’de e-katılımcı bütçeleme, az sayıda belediyede ve çağdaşlarına göre oldukça dar kapsamlı bir çerçeve ile yürütülmektedir. 2 büyükşehir belediyesi (İstanbul ve İzmir) ve 1 ilçe belediyesi (Antalya Muratpaşa) farklı düzeylerde de olsa e-katılımcı bütçeleme deneyimine sahiptir. Bunlar içerisinde İstanbul Büyükşehir Belediyesi (İBB) başarılı uygulamalara en yakın örnek olan olduğundan bu kısımda İBB e-katılımcı bütçeleme uygulamasına görece daha ayrıntılı tanıtılırken diğer uygulamalar hakkında genel bilgiler verilmektedir.

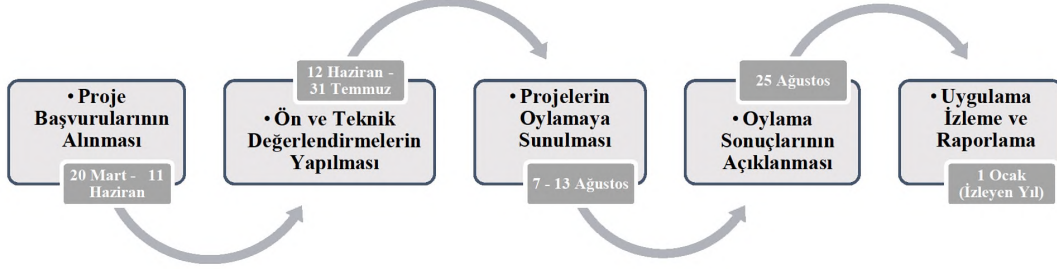
- Antalya Muratpaşa Belediyesi Türkiye’de ilk kez dijital demokrasi platformunu hayata geçiren belediyedir. Dijital demokrasiyi temin etmek, vatandaşların kent yönetimine katılımını sağlamak ve ortak karar alma mekanizmasını geçerli kılmak hedefiyle dijital araç ve teknolojileri barındıran bir model geliştirmiştir. E-katılımcı bütçelemeyi bünyesinde bulunduran uygulama “Komşu Meclisi” isimli platform aracılığıyla yürütülmektedir. Belediye bütçesinin mali dengeleri gözetilerek Komşu Meclisi’ne bütçe aktarımı yapılır. Aktarılan bütçe her yılın ağustos ayında ilan edilir (2020 yılı hariç). Komşu Meclisi bütçesinin hangi hizmet alanlarında kullanılacağı da aynı ay içerisinde duyurulur. Tüm vatandaşlar “Bir Fikrim Var” bölümü üzerinden projelerini iletebilme hakkına sahiptir. Önerilen projeler danışma kurulunun da tavsiyeleri alınarak, Belediye Encümeni’nin onayıyla Komşu Meclisi’nde oylamaya açılır. Komşu Meclisi’nde oylamaya tabi konular Meclis Forumu’nda en az üç günlük süreyle tartışılır. Bu süre üyelerin talebi doğrultusunda oylamaya sunulur ve uzatılabilir. Oylama süresi önceden ilan edilmek koşuluyla oylanacak konu üçüncü günün sonunda oylamaya açılır. Oylama esnasında projelere ait bilgiler platformda yer almaktadır. Muratpaşa ilçesinde ikamet eden tüm vatandaşlar Komşu Meclisi’nin doğal üyeleri olarak kabul edilmektedir ancak oy kullanma yaşı 13 olarak belirlenmiştir. Vatandaşlar oylamaya dijital kanallar aracılığıyla katılabilirler. Oylama süresinin sona ermesiyle birlikte oylama sonuçları ilan edilerek, seçilen projeler uygulama aşamasına geçirilmektedir (Antalya Muratpaşa Belediyesi, 2024).
- İzmir Büyükşehir Belediyesi’nin e-katılımcı bütçeleme sistemi henüz tasarım aşamasında olup uygulamaya geçirilememiştir. İzmirliilerin karar alma sürecine doğrudan katılımını sağlamak ve demokrasi kültürünü güçlendirmek hedefleriyle “Bizİzmir” dijital demokrasi meydanını oluşturulmuştur. Bizİzmir web sayfası ve mobil uygulaması aracılığıyla kullanıcılar çeşitli belediye hizmetlerinden dijital olarak yararlanabileceklerdir. Ayrıca “Söz Sende” forumu aracılığıyla vatandaşlar projelerini belediyeye iletebilecek ve oy kullanabileceklerdir. (İzmir Büyükşehir Belediyesi, 2024).

İstanbul yaklaşık olarak 16 milyon nüfusuyla Türkiye’nin en büyük ilidir. İBB ortak yönetime dayalı ve insan odaklı belediyecilik hizmeti sunmak, yerel demokrasiyi güçlendirmek, şeffaf ve katılımcı bir yönetim anlayışı kılmak gibi amaçlar etrafında şekillenen ve Türkiye’nin en geniş kapsamlı katılımcı bütçeleme modelini hayata geçirmiştir. Bütçe oluşturma sürecine vatandaşların katılımını teşvik etmek amacıyla vatandaşlardan gelen talepleri ve önerileri değerlendirmek üzere katılımcı bütçelemeyi başlatmıştır (İstanbul Büyükşehir Belediyesi, 2023). İBB tarafından başlatılan uygulama İstanbul Kent Konseyi (İKK) ile İstanbul Planlama Ajansı (İPA) tarafından yürütülmektedir (İstanbul Kent Konseyi, 2023). Uygulama ile belirlenen temel ilke ve hedefler şu şekilde ifade edilmiştir (İstanbul Büyükşehir Belediyesi, 2023):

- Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun benimsenmesi,
- Kent paydaşlarının kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı konusunda bilgilendirilmesi ve ilgili kaynakların önceliklere göre sınıflandırılma olanağının sunulması,
- Toplumun aidiyet ve dayanışma bilincinin artırılması,
- Toplumun yaşam standartlarını yükseltmek amacıyla kaynakların en çok ihtiyaç duyulan alanlar için kullanılması,

- Bütçe harcama kararlarının alınması sürecinde toplumun dezavantajlı ve azınlık kesimleri olan kadınların, gençlerin, yaşlıların, engelli bireylerin, göçmenlerin ve azınlıkların seslerinin bütçe kararlarına dahil edilmesi,
- Kamusal hizmetlerin toplumun tümüne eşit, adil ve şeffaf bir şekilde sunulması
- Hemşehriler ile kamu yöneticileri arasındaki güven ortamının ve iş birliğinin sağlanması

İBB'nin katılımcı bütçeleme modeli beş aşamadan oluşur (bkz. Şekil 4).



**Şekil 4:** İstanbul Büyükşehir Belediyesi Katılımcı Bütçeleme Aşamaları

**Kaynak:** Bütçem İstanbul, 2024'ten yararlanılarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

İstanbul Büyükşehir Belediyesi “E-katılımcı Bütçeleme” Aşamaları (İstanbul Büyükşehir Belediyesi, 2024):

- 1. Proje Başvurularının Alınması:** Türkiye’de yaşayan “tüm vatandaşlar” bireysel olarak, grup halinde veya kurumsal olarak ilgilendikleri temalarda İstanbul’da yaşanan problemlere veya oluşan ihtiyaçlara yönelik çözüm önerileri ve projeler önerebilirler. Proje teklifleri ve fikirler; dijital platformlar, ilçe kent konseyleri, muhtarlar buluşması ve İstanbul Kent Konseyi çalışma grupları aracılığıyla toplanır. Proje başvuruları 20 Mart ile 11 Haziran tarihleri arasında yapılır. Farklı temalarda proje başvuruları yapılabilir. Fakat 2024 Yılı Katılımcı Bütçe uygulaması için yalnızca “Afet ve Risk Yönetimi” temasına ait proje başvuruları kabul edilmesi kararlaştırılmıştır. İlgili tema altında her bir başvuru sahibi azami 5 adet proje önerisi verebilmektedir.
  - 2. Ön Değerlendirme ve Teknik Değerlendirme:** Vatandaşlar tarafından sunulan proje başvuruları ön değerlendirme ve teknik değerlendirmeye tabi tutulur.
    - a. Ön değerlendirme kriterleri;**
      - İBB’nin görev ve sorumluluk alanlarının içerisinde olması,
      - İBB Stratejik Planı amaç ve hedefleri doğrultusunda olması,
      - SMART<sup>3</sup> hedeflerine uygun olması
    - b. Teknik değerlendirme kriterleri:**
      - Yasal yapılabilirlik,
      - Teknik yapılabilirlik,
      - Uygulama süresi,
      - Uygulama bütçesi,
      - Hizmetten faydalanacak hedef kitle/yaklaşık vatandaş sayısı
- Ön değerlendirme ve teknik değerlendirme işlemleri 12 Haziran ile 31 Temmuz tarihleri arasında gerçekleştirilmektedir.
- 3. Projelerin Oylamaya Sunulması:** Ön değerlendirme ve teknik değerlendirmeden olumlu sonuç alan projeler vatandaşlar tarafından oylanabilmek üzere sisteme aktarılır. Sistemde projelerin uygulamaya geçilmesi halinde oluşacak maliyetler doğrultusunda projelere ilişkin sanal para değeri belirlenir. Oylamaya katılan her bir vatandaşa 1.000 sanal para değerinde bütçe tanımlanır. Vatandaşlar oyladıkları projeler için bütçelerinden projelerin sanal para değeri kadar gidere katlanarak oylamaya devam eder. Proje oylamaları 7 Ağustos ile 13 Ağustos tarihleri arasında İstanbul Senin / Bütçe Senin uygulaması üzerinden gerçekleştirilir.
  - 4. Oylama Sonuçlarının Açıklanması:** Oylamada seçilen projeler daha önceden belirlenen bütçe sınırı kapsamında kalacak şekilde değerlendirilerek ilan edilir. Oylama sonuçları 25 Ağustos tarihinde açıklanır.

<sup>3</sup> SMART; belirli, ölçülebilir, uygulanabilir, ilgili, gerçekçi ve belirli bir zaman diliminde gerçekleştirilebilir kavramlarından türetilmiş bir akronimdir.



**5. Uygulama, İzleme ve Değerlendirme Çalışmalarının Yapılması:** Oylama sonucunda seçilen projeler ilgili birimlerin bütçelerine dahil edilir ve uygulanma aşamasında kamuoyu ile bilgi paylaşımı yapılır. Projesi seçilen vatandaşlara herhangi bir ödeme yapılmaz. Fakat bir teşekkür belgesi ile hediye takdim edilir.

İBB tarafından uygulanan katılımcı bütçeleme modeli incelendiğinde, bilgi iletişim teknolojilerinin aktif kullanımına izin verdiğinden esasen bir “e-katılımcı bütçeleme” modeli karakteristiğine sahip olduğu söylenebilir. Zira bütçeleme süreci elektronik ortamda ve çevrimiçi platform aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Lasulaitis ve diğerleri (2019) tarafından tasvir edilen e-katılımcı bütçeleme fonksiyonlar dikkate alındığında İBB katılımcı bütçe modelinin “e-danışma ve e-oylama” işlevlerini bir arada tutan model şeklindedir. Bu modelde vatandaşlar çevrimi olarak proje teklifinde bulunabilmekte ve oy kullanabilmektedir. Vatandaşlar tarafından sunulan öneriler ve projeler ön değerlendirme ve teknik değerlendirme sonucunda uygun bulunması halinde çevrimiçi platform üzerinden vatandaş oylamasına açılmaktadır. Oylama sonucunda seçilen projeler ilgili birimlerin bütçelerine dahil edilerek uygulama aşamasına geçilmektedir.

İBB e-katılımcı bütçeleme platformu vatandaşlar tarafından kolay anlaşılabilir çevrimiçi arayüze sahiptir. Vatandaşlar hızlı bir şekilde proje tekliflerini iletebilmekte ve oylayabilmektedir. Sonuçların ilan edildiği sayfalar da benzer şekilde açık ve sade bir görünüme sahiptir. Vatandaşlar seçilen projelere ilişkin bilgilere ulaşabilmektedir. Vatandaşların tüm bu araçlara çevrimiçi platform aracılığıyla erişebilmesi bütçeleme sürecine katılımın önündeki zaman ve ulaşım maliyetlerini ortadan kaldırmakta ve katılım düzeyini artırmaktadır. Bu sayede azınlık ve dezavantajlı kesimler de dahil olmak üzere bütçeleme sürecinde vatandaşlar seslerini doğrudan yetkililere duyurabilmektedir. Yerel ihtiyaçlar çevrimiçi platform üzerinden tespit edilebilmekte ve belediye kaynaklarının kullanımında etkinlik artmaktadır. Belediye bütçesi daha şeffaf bir yapı kazanmakta, yönetim kalitesi artmakta ve demokrasi güçlenmektedir. Vatandaşlar ile belediye arasında güven ortamı inşaa edilmekte, toplum ve yönetim arasındaki ilişki kuvvetlenmektedir. Bu durum topluma aidiyet duygusu ve dayanışma bilinci aşılacaktır.

İBB e-katılımcı bütçeleme uygulaması ülkemiz açısından oldukça yenilikçi ve demokratik bir yaklaşım olmakla birlikte birtakım eksiklikleri bulunmaktadır. Uygulamanın eksik yönlerine; temsiliyet ve vatandaş çeşitliliğinin zayıflığı, teknik değerlendirme kriterlerinin yeterince şeffaf olmaması, katılım fırsatlarının eşitsizliği, teknolojiye erişimin zorluğu, oylama sonucunda seçilen projelerin uygulama aşamasında izlenmesinin yetersizliği gösterilebilir.

- E-katılımcı bütçeleme ile toplumun azınlık ve dezavantajlı kesimlerinin seslerinin bütçeleme sürecine dahil edilmesi hedeflenmektedir. Ancak gerçekte bu grupların ne düzeyde temsil edildiği ve tercihlerinin ne kadar dikkate alındığı konusu tam anlamıyla belirli değildir.
- Vatandaşlar tarafından sunulan proje teklifleri teknik değerlendirme kriterlerine tabi tutulmakta ve bu kriterleri sağlayan projeler vatandaş oylamasına sunulmaktadır. Fakat projelerin değerlendirilmesi yeterince saydam bir şekilde gerçekleştirilmemektedir.
- Projelerin oylanabilmesi için vatandaşlara belirli bir süre tanımlanmaktadır. Ancak bu süre zarfında vatandaşlar yeterince bilgi sahibi olamayabileceği gibi katılım için de yeterli zamana sahip olmayabilir.
- Vatandaşlar bütçeleme sürecine dijital platform aracılığıyla katılabilmektedir. Ancak uygulamada tüm vatandaşların dijital araçları kullanamaması ve teknolojik araçlara erişim imkanlarının yetersiz kalması katılım düzeyini sınırlandırmaktadır.

## Sonuç

Katılımcı bütçenin doğuşuna kadar kamu kaynaklarının tahsisi tek taraflı olarak yöneticiler ve teknokratlar tarafından yapılmıştır. Bu aktörler “temsili demokrasi” kapsamında vatandaşlar adına kararlar almış ve bütçe kaynaklarını tahsis etmiştir. Ancak 1990’lı yıllardan sonra “yönetişim” kavramının ön plana çıkmasıyla birlikte katılımcı bütçeleme hayata geçirilmiştir. Böylece katılımcılar ile yerel idareler arasında temsili demokrasiden doğrudan demokrasiye dayalı ortaklaşa yönetim modeline geçilmiştir. Katılımcı bütçeleme genel tanımıyla bütçe önceliklerinin belirlenmesinde vatandaşlar ile sivil toplum kuruluşları gibi aktörlerin aktif olarak sürece dahil edilmesidir. Bütçeleme sürecine vatandaşların katılımı demokrasi kavramını güçlendirerek şeffaf, hesap verebilir bir yönetimin sağlanmasını ve kamu kaynaklarının etkin tahsisini mümkün kılar.

Katılımcı bütçeleme, yerel idareler tarafından belirlenen tarih ve yerde yapılır. Katılımcılar toplantıların gerçekleştirilmesinden önce yönetim tarafından bilgilendirilir. Ancak zaman ve ulaşım maliyetleri gibi çeşitli sorunlar nedeniyle geleneksel katılımcı bütçeleme uygulamalarında vatandaşların katılım oranları arzu edilen düzeye ulaşamayabilir. Nitekim katılımcıların toplantı alanına ulaşım imkanlarının yetersiz kalması, toplantı esnasında meşgul olması gibi faktörler katılımı zayıflatan en önemli faktörlerdir. Ayrıca toplantı esnasında sosyal becerileri zayıf bireylerin oy kullanma ve fikir belirtme konularında çekingen davranması uygulamanın diğer eksiklikleridir. Bu

doğrultuda bütçeleme sürecine katılımın artırılması amacıyla bilgi iletişim teknolojilerinden faydalanılabilir. Bilgi iletişim teknolojileri vasıtasıyla bütçeleme süreci çevrimiçi platformda gerçekleştirilir. Böylelikle zaman ve ulaşım maliyetleri minimize edilir ve katılımcılara esnek bir zaman yönetimi fırsatı sunulur. Katılımcılar belirlenen tarihler arasında çevrimiçi platform üzerinden proje teklif ve önerileri verebilir, müzakerelere katılabilir ve teklif edilen projeleri oylayabilir.

Türkiye’de geleneksel katılımcı bütçelemeye kıyasla e-katılımcı bütçeleme henüz çok yeni bir girişimdir. Uygulama mevcut çıktılar açısından değerlendirildiğinde umut vadetmektedir. Fakat çok az sayıda belediye ile sınırlıdır. Bilgi iletişim teknolojilerinin sunduğu imkanlardan yararlanılarak daha geniş kitlelerin bütçeleme sürecine dahil edilmesi yerel yönetimlerin yönetim kalitesini artırarak vatandaş-yönetim ilişkisini güvene dayalı bir biçimde geliştirecektir.

İBB, insan odaklı ve ortak yönetime dayalı belediyeçilik anlayışı ile yerel demokrasiyi güçlendirmeyi, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim kurmayı hedeflemekte ve Türkiye’de e-katılımcı bütçelemeyi en kapsamlı uygulayan belediye olarak öne çıkmaktadır. Lasulaitis ve diğerlerinin (2019) “e-danışma ve e-oylama” olarak tanımladığı işlevleri içeren bu modelde, İBB vatandaşların proje önerileri sunarak bütçeleme sürecine katılmasını sağlar. Süreç beş aşamadan oluşur: İlk olarak, vatandaşlar önerilerini platformda paylaşır. Ardından bu projeler, uygulanabilirlik ve uyumluluk açısından ön değerlendirmeden geçer. Uygun bulunan projeler platformda oylamaya açılır. En çok oyu alan projeler ise duyurulup ilgili bütçelere eklenir ve bir sonraki yıl hayata geçirilir.

İBB e-katılımcı bütçeleme platformu, vatandaşların proje önerilerini kolayca iletebileceği ve oy kullanabileceği kullanıcı dostu bir çevrimiçi arayüze sahiptir. Seçilen projelerle ilgili bilgilere hızlı erişim sağlanarak ulaşım ve zaman maliyetleri azaltılmakta, böylece bütçeleme sürecine her kesimden katılım teşvik edilmektedir. Bu platform, yerel ihtiyaçları tutarlı bir şekilde belirlemeye ve belediye kaynaklarının daha etkili kullanılmasına olanak tanır. E-katılımcı bütçeleme, bütçe süreçlerinde şeffaflığı ve yönetim kalitesini artırırken, toplum ve belediye arasında güveni ve iş birliğini güçlendirmektedir.

İBB e-katılımcı bütçeleme uygulaması ülkemiz için yenilikçi ve demokratik bir pencere sunarken, çeşitli eksikliklere de sahiptir. Bu eksiklikler arasında; temsiliyet ve vatandaş çeşitliliğinin zayıf olması, teknik değerlendirme kriterlerinin yeterince şeffaf olmaması, katılım fırsatlarının eşitsizliği, teknolojiye erişim zorlukları bulunmaktadır. Ancak bu eksikliklere dikkat edilmesi ve iyileştirmeler için adımlar atılması, platformun daha etkin ve kapsayıcı hale gelmesine yardımcı olabilir.

E-katılımcı bütçeleme ile azınlık ve dezavantajlı grupların bütçeleme sürecine dahil edilmesi amaçlanmaktadır. Ancak gerçekte bu grupların katılım düzeyi ve bütçeleme önceliklerinin belirlenmesindeki etkileri belirsizdir. Bu sorunu aşmak için katılımcıların istatistiksel verileri tutularak temsiliyet durumu zayıf olan tabakaların katılımına yönelik çalışmalar yürütülebilir. Vatandaşlar tarafından sunulan proje teklifleri teknik değerlendirme kriterlerine tabi tutulmakta ve kriterleri sağlayan projeler oylamaya sunulmaktadır. Teknik değerlendirme kriterleri açıklanmakla birlikte yeterince şeffaf bir şekilde yürütülmemektedir. Proje tekliflerinin daha saydam bir şekilde değerlendirilmesi uygulamaya olan güvenin artmasına katkı sağlayabilir. Vatandaşlar belirli süreler dahilinde proje teklifleri sunabilmekte ve oylayabilmektedir. Bu sürelerin kısa tutulması bazı vatandaşları bilgi edinme ve katılım konusunda dezavantajlı konuma getirebilir. Daha uzun sürenin temin edilmesi ve düzenli aralıklarla yapılan etkinlikler katılım fırsatlarının önündeki eşitsizliği azaltabilir. Vatandaşlar tüm bu işlemleri dijital platform üzerinden çevrimiçi erişim sağlayarak yapabilmektedir. Ancak bazı vatandaşların dijital becerilere sahip olmaması ve teknolojiye erişim imkanının bulunmaması katılımı kısıtlayabilir. Uygulamanın zayıf yönlerinin iyileştirilmesine yönelik sunulan öneriler sürecin daha etkili, şeffaf ve kapsayıcı bir hale getirilmesine katkıda bulunabilir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- Y.D., M.H.T.; Yazı Taslağı- Y.D., M.H.T.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- Y.D., M.H.T.; Son Onay ve Sorumluluk- Y.D., M.H.T.

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

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

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

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- Y.D., M.H.T.; Drafting Manuscript- Y.D., M.H.T.; Critical Revision of Manuscript- Y.D., M.H.T.; Final Approval and Accountability- Y.D., M.H.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

Yücel DEMİRKILIÇ 0000-0003-3643-1593

Mehmet Hanefi TOPAL 0000-0003-4014-8694

### KAYNAKLAR / REFERENCES

- Alfaro, C., Javier, G., & Rios, J. (2010). From Participatory to E-Participatory Budgets. *E-Democracy: A Group Decision and Negotiation Perspective* (C. 5, ss. 283-299). New York: Springer.
- Alkan, F., & Yıldız, F. (2019). Bütçelemeye Yeni Yaklaşımlar: Katılımcı Bütçeleme ve Vatandaş Bütçesi. *Güncel Gelişmeler Perspektifinden Kamu Maliyesinde Seçme Konular* (2. bs, ss. 31-52). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Antalya Muratpaşa Belediyesi (2024). Muratpaşa Komşu Meclisi. <https://komsumeclisi.com/icerik/5>, Erişim: 08.02.2024.
- Arnstein, S. R. (1969). A Ladder of Citizen Participation. *Journal of the American Institute of Planners*, 35(4), 216-224.
- Başaran Uysal, A. (2013). Katılımcı Senaryo Tekniği Yardımıyla Tarihi Kentsel Alan İçin İyileştirme Stratejisinin Belirlenmesi. *METU Journal of the Faculty of Architecture*, 30(2), 137-162.
- Belediye Kanunu (2005). 5393 Sayılı Belediye Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5393.pdf>, Erişim: 09.02.2024.
- Bonney, R., Ballard, H., Jordan, R., McCallie, E., Phillips, T., Shirk, J., & Wilderman, C. C. (2009). Public Participation in Scientific Research: Defining The Field and Assessing Its Potential for Informal Science Education. A CAISE Inquiry Group Report.
- Cooke, B., & Kothari, U. (2001). *Participation: The New Tyranny?* London: Zed Books.
- Cornwall, A. (2008). Unpacking 'Participation': Models, Meanings and Practices. *Community Development Journal*, 43(3), 269-283.
- Crocker, D. A. (2007). Deliberative Participation in Local Development. *Journal of Human Development*, 8(3), 431-455.
- De Sousa Santos, B. (1998). Participatory Budgeting in Porto Alegre: Toward a Redistributive Democracy. *Politics & Society*, 26(4), 461-510.
- Ergen, Z. (2012). Yönetimden Yönetişime: Katılımcı Bütçeleme Modeli. *Maliye Dergisi*, (163), 316-334.
- Esener, S. Ç., & Karayılmaz, C. (2018). *Mahalli İdareler Maliyesi Açısından Yönetimden Yönetime Geçiş ve Katılımcı Bütçe Üzerine Bir Değerlendirme*. Bandırma: Bandırma Onyedil Eylül Üniversitesi 765-779.
- Euractiv (2023). Participatory Budgeting: Europe's Bet to Increase Trust in Government. <https://www.euractiv.com/section/participatory-democracy/infographic/participatory-budgeting-europes-bet-to-increase-trust-in-government/>, Erişim: 29.01.2024.
- Goldfrank, B. (2007). *Lessons from Latin America's Experience with Participatory Budgeting*. Washington: The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.
- Goldfrank, B. (2012). The World Bank and the Globalization of Participatory Budgeting. *Journal of Public Deliberation*, 8(2), 1-18.
- Haklay, M. (2012). Citizen Science and Volunteered Geographic Information: Overview and Typology Of Participation. In D. Sui, S. Elwood, and M. Goodchild (Eds.), *Crowdsourcing Geographic Knowledge: Volunteered Geographic Information (VGI) in Theory and Practice* (pp. 105-122). Springer.
- Huttunen, S., Ojanen, M., Ott, A., & Saarikoski, H. (2022). What About Citizens? A Literature Review of Citizen Engagement in Sustainability Transitions Research. *Energy Research & Social Science*, 91, 102714.
- İstanbul Büyükşehir Belediyesi (2023). Bütçe Senin İstanbul. <https://butcesenin.istanbul>, Erişim: 12.01.2023.
- İstanbul Büyükşehir Belediyesi (2024). Bütçe Senin İstanbul. <https://butcesenin.istanbul>, Erişim: 29.01.2024.
- İstanbul Kent Konseyi (2023). İBB, İstanbul'un İlk Katılımcı Bütçesini Hazırlıyor. <https://istanbulkentkonseyi.org.tr/ibb-istanbulun-ilk-katilimci-butcesini-hazirliyor/>, Erişim: 23.01.2023.
- İzmir Büyükşehir Belediyesi (2024). Bizİzmir. <https://www.izmir.bel.tr/tr/Projeler/bizizmir/2607/4>, Erişim: 17.02.2024.
- Kesby, M. (2005). Rethorizing Empowerment-Through-Participation as a Performance in Space: Beyond Tyranny To Transformation. *Signs: Journal of Women in Culture and Society*, 30(4), 2037-2065.

- Krabina, B. (2016). The E-Participation Ladder—Advancing from Unawareness to Impact Participation. In CeDEM16 Proceedings of the International Conference for E-Democracy and Open Government (pp. 18-20), Danube University Krems, Austria, 18-20 May 2016.
- Lasulaitis, S., Nebot, C. P., Silva, E. C., & Sampaio, R. C. (2019). Interactivity And Policy Cycle Within Electronic Participatory Budgeting: A Comparative Analysis. *Journal of Public Administration*, 53(6), 1091-1115.
- Mærøe, A. R., Norta, A., Tsap, V., & Pappel, I. (2021). Increasing Citizen Participation in E-participatory Budgeting Processes. *Journal of Information Technology & Politics*, 18(2), 1-23.
- Marques, D. R. A. (2022). Citizen Science: Exploring The Underlying Dimensions of Citizen Engagement and Value Co-Creation in A Biodiversity Online Platform. Unpublished Master Dissertation, Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão.
- Marquetti, A., Schonerwald da Silva, C. E., & Campbell, A. (2012). Participatory Economic Democracy in Action: Partipatory Budgeting in Porto Alegre, 1989-2004. *Review of Radical Political Economics*, 44(1), 1-29.
- Masud, H., Kumagai, S., & Grandvoinet, H. (2019). Mainstreaming Citizen Engagement through the World Bank Group's Country Engagement Model. <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/34074/Mainstreaming-Citizen-Engagement-through-the-World-Bank-Group-sCountry-Engagement-Model.pdf> (Erişim Tarihi: 12.01.2024).
- McCarthy, J., & Wright, P. (2015). Taking [a] part: The Politics and Aesthetics of Participation in Experience-Centered Design. MIT Press.
- McGee, R. (2003). *Legal Frameworks for Citizen Participation: Synthesis Report* (ss. 1-78). LogoLink.
- Miorand, V., & Russo, D. (2011). Integrating Online and Traditional Involvement in Participatory Budgeting. *Electronic Journal of e-Government*, 9(1), 41-57.
- Moynihan, D. P. (2003). Normative and Instrumental Perspectives on Public Participation Citizen Summits in Washington D.C. *The American Review of Public Administration*, 33(2), 164-188.
- Moynihan, D. P. (2007). Citizen Participation in Budgeting: Prospects for Developing Countries. *Participatory Budgeting* (ss. 55-87). Washington: The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.
- Neef A & Neubert D (2011). Stakeholder Participation in Agricultural Research Projects: A Conceptual Framework for Reflection and Decision-Making. *Agricultural Human Values* 28(2):179–194.
- Özen, A., Atılğan Yaşa, A., & Demirhan, H. (2016). Katılımcı Bütçeleme Anlayışı Çerçevesinde İzmir Büyükşehir Belediyesi'nin 2015-2019 Stratejik Planının Değerlendirilmesi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(59), 1296-1310.
- Peixoto, T. (2008). E-Participatory Budgeting: E-Democracy From Theory to Success? *SSRN Electronic Journal*, 1-20.
- Peixoto, T. (2009). Beyond Theory: E-Participatory Budgeting and its Promises for eParticipation. *European Journal of ePractice*, 7, 1-9.
- Pretty, J. N. (1995). Participatory Learning for Sustainable Agriculture. *World Development*, 23(8), 1247-1263.
- Sakinç, S., & Aybarç Bursahoğlu, S. (2004). Bütçelemede Demokratik Bir Değişim: Katılımcı Bütçeleme. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 1-10.
- Sgueo, G. (2016). *Participatory Budgeting an Innovative Approach* (s. 7). European Parliament.
- Shah, A. (2007). Overview. *Participatory Budgeting* (ss. 1-18). Washington: The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.
- Staheli, L. A., Mitchell, D., & Gibson, K. (2002). Conflicting Rights to the City in New York's Community Gardens. *GeoJournal*, 58, 197-205.
- Ton, K. T., Gaillard, J. C., Adamson, C. E., Akgungor, C., & Ho, H. T. (2021). Human Agency in Disaster Risk Reduction: Theoretical Foundations and Empirical Evidence from People with Disabilities. *Environmental Hazards*, 20(5), 514-532.
- Wampler, B. (2000). *A Guide to Participatory Budgeting*. 1-32.
- Wampler, B. (2007). A Guide to Participatory Budgeting. *Participatory Budgeting* (ss. 21-54). Washington: The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.
- White, S. C. (1996). Depoliticising Development: The Uses and Abuses of Participation. *Development in Practice*, 6(1), 6-15.
- World Atlas (2023). Participatory Budgeting. <https://www.pbatlas.net/world.html>, Erişim: 08.01.2023.

### Atf Biçimi / How cite this article

Demirkılıç, Y., & Topal, M.H. (2024). E-participatory budgeting as an innovative approach. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2024; 72, 127–149. <https://doi.org/10.26650/mcd2024-1556429>

