



E-ISSN: 2548-0499

International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 10 | No. 1 | Year: 2025

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



International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 10
No. 1
2025

**Owner of Behalf of International Public Finance Conference/Türkiye /
Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye Adına Sahibi**

Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Bursa Uludağ University, Türkiye)

Chief Executive Officer / Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Assoc. Prof. Dr. Erdal EROĞLU (Çanakkale Onsekiz Mart University, Türkiye)

Editors / Editörler

Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Bursa Uludağ University, Türkiye)

Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE (İzmir Bakırçay University, Türkiye)

Editorial Board / Yayın Kurulu

Prof. Dr. Alicja BRODZKA (Wrocław University of Economics, Poland)

Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU (Bandırma Onyedi Eylül University, Türkiye)

Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU (Eskişehir Osmangazi University, Türkiye)

Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU (Antalya Bilim University, Türkiye)

Prof. Dr. Jinyoung HWANG (Hannam University, South Korea)

Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA (Bursa Uludağ University, Türkiye)

Prof. Dr. Selçuk İPEK (Çanakkale 18 Mart University, Türkiye)

Assist. Prof. Dr. Ricardo GARCÍA ANTON (Tilburg University, Netherlands)

Foreign Language Editor / Yabancı Dil Editörü

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

Publication Board / Yazı Kurulu

Assist. Prof. Dr. Halil SERBES (Bursa Uludağ University, Türkiye)

Res. Assist. Tolga SEZDİ (Bursa Uludağ University, Türkiye)

Res. Assist. Nuri Aytuğ ERDEMİR, (İzmir Bakırçay University, Türkiye)

Res. Assist. Yusuf UTMA, (İzmir Bakırçay University, Türkiye)

Res. Assist. Fatih GENCER, (İzmir Bakırçay University, Türkiye)

Publication Period / Yayın Dönemi

Biannual (Summer & Winter)

Address / Adres

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

International Advisory Board / Uluslararası Danışma Kurulu

- Prof. Dr. Aykut HEREKMAN** (Anadolu University, Türkiye)
Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Bursa Uludağ University, Türkiye)
Prof. Dr. Metin TAŞ (İstanbul Gedik University, Türkiye)
Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ (Anadolu University, Türkiye)
Prof. Dr. Alicja BRODZKA (Wrocław University of Economics, Poland)
Prof. Dr. Amanda KING (Georgia Southern University, USA)
Prof. Dr. Binh TRAN-NAM (UNSW Australia Business School, Australia)
Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU (Bandırma 17 Eylül University, Türkiye)
Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ (Anadolu University, Türkiye)
Prof. Dr. Christos KOLLIAS (University of Thessaly, Greece)
Prof. Dr. Danuše NERUDOVA (Mendel University in Brno, Czech Republic)
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU (Antalya Bilim University, Türkiye)
Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU (Eskişehir Osmangazi University, Türkiye)
Prof. Dr. Erich KIRCHLER (University of Vienna, Austria)
Prof. Dr. Francisco Alfredo García PRATS (Universitat de València, Spain)
Prof. Dr. İhsan Cemil DEMİR (Afyon Kocatepe University, Türkiye)
Prof. Dr. T. İrfan BARLASS (İstanbul University, Türkiye)
Prof. Dr. Jinyoung HWANG (Hannam University, South Korea)
Prof. Dr. João Félix Pinto NOGUEIRA (IBFD, Netherland)
Prof. Dr. John T. KING (Georgia Southern University, USA)
Prof. Dr. Malcolm SAWYER (Leeds University, UK)
Prof. Dr. Neslihan KARATAŞ DURMUŞ (Ankara Yıldırım Beyazıt University)
Prof. Dr. Robert W. McGEE (Fayetteville State University, USA)
Prof. Dr. Roberto CELLİNİ (University of Catania, Italia)
Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE (İzmir Bakırçay University, Türkiye)
Prof. Dr. Selçuk İPEK (Çanakkale 18 Mart University, Türkiye)
Prof. Dr. Selim Ateş OKTAR (İstanbul University, Türkiye)
Prof. Dr. A. Tarkan ÇAVUŞOĞLU (Hacettepe University, Türkiye)
Prof. Dr. Vito TANZI (International Monetary Fund, USA)
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN (Dokuz Eylül University, Türkiye)
Prof. Dr. Ziyaettin BİLDİRİCİ (Anadolu University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Cihan YÜKSEL (Mersin University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Gamze YILDIZ ŞEREN (Tekirdağ Namık Kemal University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Yasin ACAR (Bilecik Şeyh Edebali University, Türkiye)
Assist. Prof. Dr. Aslıhan ÖZEL ÖZER (Manisa Celal Bayar University, Türkiye)
Assist. Prof. Dr. Özcan ERDOĞAN (Kütahya Dumlupınar University, Türkiye)
Assist. Prof. Dr. Özlem TÜMER (Niğde Ömer Halisdemir University, Türkiye)
Assist. Prof. Dr. Ricardo GARCÍA ANTON (Tilburg University, Netherlands)

Referees for This Issue / Bu Sayıda Görev Alan Hakemler

Prof. Dr. Erdem SEÇİLMİŞ (Hacettepe University, Türkiye)
Prof. Dr. Güneş ÇETİN GERGER (Manisa Celal Bayar University, Türkiye)
Prof. Dr. Hamza KAHRİMAN (Aydın Adnan Menderes University, Türkiye)
Prof. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI (Atatürk University, Türkiye)
Prof. Dr. Murat ŞEKER (İstanbul University, Türkiye)
Prof. Dr. Naci Tolga SARUÇ (İstanbul University, Türkiye)
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA (Bursa Uludağ University, Türkiye)
Prof. Dr. Serkan BENK (İnönü University, Türkiye)
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ (Dokuz Eylül University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Ahmet SOMUNCU (Nuh Naci Yazgan University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Asuman ÇUKUR (Ankara Yıldırım Beyazıt University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Baki YEĞEN (Niğde Ömer Halisdemir University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Doğan BOZDOĞAN (Tokat Gaziosmanpaşa University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Erdal EROĞLU (Çanakkale Onsekiz Mart University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. İrem DİDİNMEZ (Hacettepe University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Mustafa TAYTAK (Uşak University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Nazlı KEYİFLİ ŞENTÜRK (İzmir Katip Çelebi University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Şansel ÖZPINAR (Aydın Adnan Menderes University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Orçun AVCI (Aksaray University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Özlem SÖKMEN GÜRÇAM (İğdır University, Türkiye)
Assoc. Prof. Dr. Rükan Kutlu KORLU (İzmir Demokrasi University, Türkiye)
Assist. Prof. Dr. Muhammet AKTUĞ (Karadeniz Teknik University, Türkiye)
Assist. Prof. Dr. Tayfun MOĞOL (Anadolu University, Türkiye)
Lec. Dr. Ercan YELMAN (Düzce University, Türkiye)
Lec. Dr. Tülin AKDOĞAN (Sakarya University, Türkiye)
Res. Assist. Dr. Kendal DENİZ (Çanakkale Onsekiz Mart University, Türkiye)

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

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



Table of Contents / İçindekiler

RESEARCH ARTICLE / Araştırma Makalesi		Pages
1)	Use of Artificial Intelligence Technology in Tax Management: Evaluation of the Principle of Transparency Within the Framework of International Legislation Provisions <i>Burçin Bozdoğanoglu & Ayşegül Yücel</i>	(1 – 20)
2)	Tax Morale and Happiness: Evidence From Türkiye <i>Işıl Ayas</i>	(21 – 36)
3)	Dijital Vergi Dairesi Sisteminin Kalitesi ve Vergi Uyum Niyeti: Kullanıcı Memnuniyetinin Aracılık Rolü The Mediating Role of User Satisfaction in the Relationship Between the Quality of the Digital Tax Office System and Tax Compliance <i>Candan Yılmaz Uğur & Naci Tolga Saruç</i>	(37 – 58)
4)	Kamu Mali Yönetiminde Yolsuzluğun Azaltılmasında Mali Yerelleşmenin Önemi: Türkiye İçin Bir Analiz The Importance of Fiscal Decentralization in Reducing Corruption in Public Fiscal Management: An Analysis for Türkiye <i>Rıdvan Engin & Mehmet Öksüz</i>	(59 – 86)
5)	Belediyelerde Mekânsal Karar Destek Sistemi (SDSS) Kullanımı: İstanbul Üzerine Bir Saha Araştırması The Use of Spatial Decision Support Systems (SDSS) in Municipalities: A Case Study of Istanbul <i>Hüseyin Burak Özgül</i>	(87 – 108)
6)	Anayasal İlkeler ve Fiskal Kısıtlar Kapsamında Vergilerde Amaçların Uyumlaştırılması: Ek Kurumlar Vergisi Özelinde Bir Değerlendirme Harmonization of the Objectives of Taxes in the Context of Constitutional Principles and Fiscal Constraints: An Assessment of the Additional Corporate Tax <i>Zinnur Tunç</i>	(109 – 136)
7)	Otomobil Satışlarının Vergilendirilmesi: Hindistan – Türkiye Örneği Taxation of Car Sales: India- Türkiye Case <i>Furkan Kılınç & Zeynep Arıkan</i>	(137 – 164)



International Journal of Public Finance

International Peer-Reviewed Open Access Electronic Journal

Vol. 10

No. 1

2025

Table of Contents / İçindekiler

Pages

RESEARCH ARTICLE / Araştırma Makalesi		Pages
Sayıştay ve Danıştay Yargısı Bağlamında Uyuşmazlık Çözümü Üzerine Bir Tartışma		
8)	A Discussion on Dispute Resolution in the Context of the Court of Accounts and the Council of State <i>Murat İnce</i>	(165 – 182)
Nüfus Artışının ve Nüfus Yoğunluğunun Şehirlere Mali Etkisi: İstanbul Örneği		
9)	The Fiscal Impact of Population Growth and Population Density on Cities: The Case of İstanbul <i>Recep Emre Eriçok</i>	(183 – 206)
Türkiye’de Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında 3V Etkisi Üzerine Bir Araştırma		
10)	A Research on the Effect of 3T in Ensuring Voluntary Tax Compliance in Türkiye <i>Ali Fuat Uruş</i>	(207 – 232)
BIBLIOGRAPHY / Bibliyografi		Pages
Türkiye’de Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Bibliyometrik Analizi		
11)	Bibliometric Analysis of Theses Written in the Field of Financial Law in Türkiye <i>Oğuz Kuyumcu</i>	(233 – 262)
REVIEW ARTICLE / Derleme Makalesi		Pages
Yoksulluğun Çocuklar Üzerindeki Çok Boyutlu Etkisi		
12)	The Multidimensional Impact of Poverty on Children <i>Vuslat Güneş</i>	(263 – 286)



Use of Artificial Intelligence Technology in Tax Management: Evaluation of the Principle of Transparency Within the Framework of International Legislation Provisions

Burçin Bozdoğanoglu¹ 

Ayşegül Yücel² 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

ARTICLE INFO

Submitted : 25.07.2024

Revised : 21.10.2024

Accepted : 30.01.2025

Available : 30.06.2025

iThenticate similarity
score: 8%

JEL classification:

K34, H20, H83

Keywords:

Tax Management,
Artificial Intelligence,
Transparency,
Taxpayer Rights

ABSTRACT

Artificial intelligence is a technology that has found its place in all areas of life with the digitalization process and is used in many fields of science and disciplines with its sub-techniques. Within this wide usage area, the services provided by public administrations have also been affected by artificial intelligence technology. The tax management structure formed by the taxpayer and the administration has also changed under the influence of artificial intelligence technology. Most transactions in tax management based on automated decision-making can provide many advantages to the administration and the taxpayer. However, the use of artificial intelligence models with a black box or an intricate coding structure in the taxation process may violate the principle of transparency and may result in damage to taxpayer rights. The aim of the study is the determination of the problems in ensuring transparency, which is a public principle, as a result of the use of artificial intelligence technology in tax management and the presentation of suggestions for this purpose. In this context, the study used the literature review method; considering the current international legislation provisions, concluded that a legal system that protects taxpayer rights should be organized in order to ensure transparency in the use of artificial intelligence technology.

Citation: Bozdoğanoglu, B. & Yücel, A. (2025). "Use of Artificial Intelligence Technology in Tax Management: Evaluation of the Principle of Transparency Within the Framework of International Legislation Provisions". *International Journal of Public Finance*. 10(1), 1 – 20. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1522095>

¹ Prof. PhD., Bandırma Onyedi Eylül University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: 0000-0002-9337-2895, bbozdoganoglu@bandirma.edu.tr

² Res. Assist, Bandırma Onyedi Eylül University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: 0000-0001-9577-4348, ayucel@bandirma.edu.tr

1. Introduction

Artificial intelligence (AI) technology is a digitalization tool that is being widely used today. AI technology with models based on deep and continuous learning has been used effectively in areas that concern society such as justice, health, security, defense, etc. for some time, thus changing the classical ways of doing business and increasing efficiency by saving human capital in both the private and public sectors. At this point, AI technology, which has the advantage of providing comprehensive services that concern both taxpayers and the administration, has become an important tool for tax management.

In addition to the positive features of AI technology, there is also the possibility of negative and erroneous results because it is a human design and a toolbox that incorporates learning processes in different ways. It is possible that AI technology used in automated decision-making processes, especially in tax management, may make decisions that restrict and damage the fundamental rights and freedoms of taxpayers. The lack of transparency of the algorithms and codes used or the data storage, processing, and, recording processes may have negative consequences. In addition, as a result of an algorithm design that is far from ethical values, AI may make biased and discriminatory decisions. To prevent such negativities, workflows should be open to taxpayers within the framework of the principle of transparency. AI decisions should be transparently explained and justified for taxpayers to have legal recourse in case of any loss or violation of rights.

The study aims to emphasize the importance of the principle of transparency to prevent discriminatory and biased decisions that may occur in automatic decision-making processes in tax management. In this framework, first of all, all the negativities experienced in automated decision-making processes will be discussed in a general way and these problems that may arise in every field where AI is used will be conveyed in holistically. As a matter of fact, although there are no specific legal regulations regarding the evaluation of the problems arising from the use of AI and automated decision-making mechanisms in the field of tax administration, legal texts such as the European Union's General Data Protection Regulation (GDPR) and Artificial Intelligence Act are considered as important sources in terms of legislative studies on AI technology. In this study, the legal grounds for ensuring the principle of transparency will be analyzed concerning these legislative provisions and recommendations will be made in terms of tax management.

2. Digitalisation Process of Tax Management

Tax management is a sub-concept of the concept of financial administration; it refers to tax-related legal regulations, tax administration, and tax judgment process (Akdoğan, 2020: 195). It is possible to say that tax management meets both organizational and procedural meanings. The concept is related to taxation institutions

and the taxation process (Mutlu, 1998: 7). Since the problems related to both the structure of tax offices and the taxation process will be discussed in the study, the concept of tax management is used to be more inclusive. Because the concepts of tax administration or tax office are concepts that exclude the taxpayer, who is the subject of the taxation process, and frame the process more narrowly.

Thanks to new digital technologies such as AI, blockchain, the Internet of Things, big data, cloud computing, and 5G technologies, the digitalization process is improving day by day. Digital transformation has affected many sciences and disciplines, and the legal systems of countries have also started to digitalize. This transformation implies both the structural reform of tax administrations and the improvement of administrative process management. It is envisaged that the administration will collect more efficiently and effectively through the use of digital tools (Ihnatišínová, 2021: 2).

The digital transformation in tax management, is aimed to improve workflows and to improve the quality of the taxation process with the cooperation of taxpayers and the administration. Instead of a declaration-based tax system model, it is desired to establish a tax system where the data flow of all public services is simultaneous and common. At the heart of this new system lies the ideal of creating an automated system in which tax is realized spontaneously, expressed in the form of “tax just happens”. (OECD, 2020). In this system, in which the taxpayer will not actively participate and all kinds of data about the taxpayer will be automatically flowed to the tax administration and tax duties will be fulfilled automatically, the collection step will be secured in this way.

Although each country has different efforts towards digitalisation, countries go through similar paths in this process. These studies are shaped according to each country's level of digital development and infrastructure. Although it is clear that these efforts contribute to each country independently of each other, it is desired that tax systems are interconnected and functional between countries, and for this purpose, efforts are being made to ensure the digitalization of tax management within the international framework. Regular studies on digitalization are carried out within the Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) and the European Union (EU) and reports are prepared and certain criteria are set for the digital transformation of tax management. OECD has prepared the most comprehensive and detailed digitalization plan among the reports.

Digital transformation in tax management continues in the form of declaration and accounting transactions that start in an electronic environment and the electronic audit and evaluation process in the following process (Marchenko, 2022: 128). On a global scale, it is observed that the books and documents related to the taxation process are transferred to the electronic environment and e-declarations have become widespread. It is possible to say that most countries have moved or are trying to move the physical taxation process to the electronic environment. In this context, the OECD's Tax Administration 3.0 report dated 2020 (subsequently revised on various dates), which

is the most comprehensive study conducted in the recent period, is guiding in terms of showing the path followed by countries in the process of digitalization of tax administrations and making comparisons.

According to the OECD report, the level of development of tax offices has three stages. The first of these is Tax Administration 1.0. At this stage, there is a paper-based, slow, and costly tax administration. The next step, Tax Administration 2.0, is the stage that can be called e-administration, where the tax administration increases efficiency and effectiveness by using digital data and technology tools, where public and private sector cooperation is ensured at the point of digitalization, and where it is possible to identify problems in workflows more easily. Tax Administration 3.0 is the stage where interconnected taxpayer-tax administration ecosystems are created and automatic and seamless taxation is realised. At this stage, the main objective of the report is to realize a taxation process that is integrated into taxpayers' natural systems. The true digitalization of tax administration should not only involve the adoption of new tools and technologies but also a comprehensive legal and institutional transformation (OECD, 2020).

3. Using AI Technology in Tax Management

3.1. AI Technology

AI refers to the ability of a computer technology or computer to fulfill the commands given to it, to make inferences by reasoning, and to learn based on previous experiences (Kerinc & Romani, 2022: 3). AI, which has capabilities such as monitoring, reasoning, diagnosing and analyzing, is an engineering component that can be used in many sciences and disciplines (Ahmed et al., 2022: 5032). AI technology is also a meta-concept that covers many sub-technologies such as machine learning, natural language processing, robotic process automation, explainable AI, and advanced data analytics application (Zaqeeba, 2024:2). AI, which is a technology open to learning with these sub-components, continues to be developed to provide convenience to humanity (Thiebes, 2021: 448).

The concept of AI was first used at the Dartmouth conference organized by computer scientist John McCarthy. McCarthy defined AI as “the science and engineering of making intelligent computer programs or machines”. AI collects data on a large scale with its various sensors, analyses and processes this data with its operational logic, makes predictions and decisions to reach various results, and physically implements the instructions it receives with machine motors, in other words, actuators, which enable the system to operate. (Kerinc & Romani, 2022: 3).

At this stage, AI has been used in many fields. It serves humanity in many important fields such as medicine, physics, defense, security, and justice. For example, it is an important digital tool used to detect any fraud in bank or credit card accounts or

to ensure security in nuclear processes in industry (The Department for Science, Innovation and Technology, 2023).

3.2. Integration of AI Technology into Tax Management

With digitalization, information technologies, and blockchain technology have started to be used in tax management. All taxation procedures carried out in the physical environment have been transferred to the electronic environment thanks to computer technologies; tax systems have been developed as a result of applications such as e-declaration, e-filing, and e-payment (Adelekan et al., 2024: 312). With the inclusion of AI technology in tax management, efficiency, transparency and tax security have started to increase in this process. These transactions, which take place in an electronic environment, increase the collection capability of the state and create an effect that increases tax compliance in a tax system based on trust for taxpayers (Adelekan et al., 2024: 315).

Big data technology uses AI technology to collect, transform, process, and analyze data in a large and unlimited flow. Thus, AI technology has become a functional tool at many points for the control of big data in tax management. AI, digitalization of the organizational structure of tax administration has transformed the structure of tax administrations regarding the distribution of tasks and the taxation process (Adelekan et al., 2024: 313). With AI, records, and documents are automated, administration and taxpayer relations are improved, tax inspections are carried out more effectively, and time and cost savings can be achieved in the taxation process (Kuźniacki et al., 2022a: 221).

One of the most common examples of AI in tax administration is digital assistants or chatbots, which are general-purpose applications of AI technology. Taxpayers can direct their taxation questions to AI-based chatbots and get quick answers. For example, VAT assistants have been used in Spain since 2017 as chatbots (Ihnatišinová, 2021: 5). A second example is the Swedish Tax Agency's (STA) AI-supported risk assessment model for distinguishing between high and low-risk cases. As a result, the STA identified and cancelled incorrect tax deduction claims amounting to SEK 300 million (representing SEK 42 million in tax) (OECD, 2023). In the resolution of tax disputes, AI can identify similar case files and send them to the same court clerk to make decisions faster within the scope of the litigation project in Brazil (OECD, 2022).

When AI is used together with other digital tools such as the Internet of Things (IoT), data analytics, and other technologies, it provides many administrative solutions and can be used in automated decision-making processes by collecting large amounts of data (Kerinc & Romani, 2022: 4). The use of AI technology in tax management accelerates the traditional process of collecting, processing and sorting information about taxpayers by people working in the tax office. Especially in cases where there are complex and numerous problems, the automated decision-making process of AI will be

able to produce more objective and effective solutions than the human decision-making process. The use of AI technology, just like other digital tools, can provide transparency and efficiency in tax management and have positive effects on the administration-taxpayer relationship (Adelekan et al., 2024: 313).

AI collects, sorts, and analyses large amounts of taxpayer data, and takes an interventionist action by identifying non-compliant or fraud-prone taxpayers in the grouping process (Adelekan et al., 2024: 314). Therefore, AI can prevent the commission of tax evasion offences by risk assessment, and fraud detection (Adelekan et al., 2024: 313). After processing big data, AI performs profiling / behavioral patterning. According to this process, detailed profiles of taxpayers are created. As a result of the observation of taxpayer behaviours by AI, future profiles of taxpayers can be created. For example, through machine learning techniques, AI can list the consumption habits of taxpayers by tracking e-invoices (Kerinc & Romani, 2022: 4). AI also provides benefits at audit points in tax offices. For example, in France in 2019, about a quarter of tax inspections for tax losses and evasion were supported by AI data mining, and combining the technology with human tax inspectors resulted in a 30% increase in tax collection compared to 2018. Another example is the collection of data from different databases and cross-checking it with declaration data using AI since 2010 for fraud detection. This risk assessment by the Connect AI, although costly, has helped to save the UK more than GBP 3 billion in taxes since its launch (Kuźniacki et al., 2022b: 5).

3.3. Automated Decision-Making Capability of AI Technology

Automated decision-making is an AI function that has become used in many important aspects of life, such as diagnosis in medicine, lending or borrowing in finance, and recruitment in business life (Mökander & Axente, 2023: 153). AI analyses large data sets by processing them and determines the future behavioural patterns of individuals with predictive algorithms. In tax management, AI technology can access almost all data of taxpayers, extract behavioral patterns by storing and processing them, and create certain taxpayer stereotypes by profiling (Pica, 2022: 148).

An example of automated decision-making in tax administration is the application announced by the State Administration of Taxation (SAT) of China in 2017, where taxpayers receive automatic assistance in detecting and correcting calculation errors before filing their returns (Faúndez-Ugalde & Mellado-Silva, 2023: 10). Similarly, in Australia, the Online BAS Check (OBC) system is used to issue the Statement of Business Activities (BAS) for businesses to reduce the number of inadvertent errors (such as honest mistakes, transposition and arithmetic errors). The system can send nudge messages while the relevant declaration is being issued, and taxpayers are directed to fill in an error-free and correct declaration using nudge messages that report errors while filling in the declaration. AI-supported OBC can predict future results and reduce the number of errors as a result of analyzing the business data it collects. The Argentine

Federal Administration of Public Revenues (AFIP) uses a risk profiling system called SIPER, which allows monthly profiling of taxpayers. SIPER can categorize compliant/non-compliant payers and provides risk assessment from low to high. With the categorization made by AI, the decisions taken are explained to the taxpayers with their reasons; taxpayers are also offered the opportunity to correct the faulty points in the system with different data in case of AI error. Risk management allows the Argentine tax administration to focus on high-risk taxpayers and follow them closely, and to initiate judicial proceedings in case of any offense without wasting time (OECD, 2022).

3.4. Problems That May Arise from the Automated Decision-Making Process

In automated decision-making processes, AI has the possibility of bad consequences such as showing a biased and discriminatory attitude towards some people, using personal and private data without consent, making wrong inferences based on the data it collects, and making wrong groupings (Mökander & Axente, 2023: 155). Especially the unsupervised version of AI can make prejudiced and discriminatory judgments about individuals, and can be used in a non-transparent manner that prevents individuals from seeking legal remedies or obtaining information (Górski et al., 2024: 6). However, in some cases, after processing all the data and information it collects, AI technology may deviate from its coded purpose to collect all of the big data, and may also create false, erroneous, discriminatory data and information by entering a re-processing process over data and information (Mökander & Axente, 2023: 155., Furche et al., 2016).

An example of algorithmic bias is Tay (bot), an intelligent chatbot launched by Microsoft Corporation on Twitter. Tay is a robot that has daily conversations with people. However, she learned racist and sexist sentences from the people she chatted with and after a while, she started to repeat discriminatory, racist, and sexist sentences just like those people (Kerinc & Romani, 2022: 10). Like a chatbot that has been exposed to racist and discriminatory data for a while, any tax virtual assistant will inevitably become prejudiced as a result of collecting problematic, erroneous data.

While biased algorithmic systems can produce more objective results besides the complex and non-objective decision-making structure of human nature, they can move away from objectivity due to people who add their biased thoughts and value judgments to AI algorithms. Although human prejudices are not always obtained as a result of a judgment, they may also consist of implicit prejudices shaped by the place where people are born, the family they grow up in, the city they live in, the institutions where they receive education and work (Kerinc & Romani, 2022: 5). Therefore, there is a high probability that the instructions given to the AI consciously or unconsciously carry value judgments and are discriminatory.

Secondly, the fact that AI collects and encodes many biased subjective data from unlimited and diverse sources without discriminating between true-false or good-bad to

collect big data is also one of the reasons for the emergence of biased algorithms. Another point of prejudice is that problems may arise in systems run by AI to speed up workflow processes by copying the process by AI and creating instances (Kerinc & Romani, 2022: 6). For example, an AI developed by Amazon to evaluate candidates' CVs in workflow processes was found to replicate recruitment programs while also replicating the biases of these practices.

Although AI, which can advance a more objective and faster process compared to human decision-making processes, is seen as a digital tool that offers positive contributions in terms of tax administration, there are also negative aspects that may arise in the process of use. For example, the fact that the information loaded into AI algorithms and programs is based on moral norms instead of universal ethical values may cause the directives to be discriminatory or biased in the automatic decision-making process of AI (Kerinc & Romani, 2022: 5). This situation is likely to have undermining, anti-democratic and subjective consequences on taxpayers' rights, especially fundamental human rights. In terms of tax management, AI also has the potential to disclose taxpayer data in the category of personal and private information that it collects and processes. This situation reveals the necessity to prepare various norms and standards to protect taxpayer rights based on data security (Adelekan et al., 2024: 318). Another point to be noted in the AI-automated decision-making process is that it differs from the human decision-making process at the point of responsibility. Because it is much easier for the people affected by the decision to hold a human responsible for that decision than to hold the AI responsible. The position of AI in the context of liability law is still complex (Information Commissioner's Office, 2022).

4. Evaluating the Use of the Transparency Principle in Combating Biased Algorithms

4.1. Ensuring the Principle of Transparency in Tax Management

Transparency, when used in terms of public administration, refers to the openness of political power to the public (Olsen et al., 2024: 2). It is accepted as a principle that prevents the abuse of power by the administration in democratic societies. From a more holistic perspective, it is a principle that ensures that the administration acts by the principle of accountability and combats crimes such as corruption and fraud (Larsson & Heintz, 2020: 5). In the EU Commission's ethical guidelines published in 2019, transparency is stated as one of the principles necessary to create trustworthy AI (Larsson & Heintz, 2020: 2). Some criteria have been identified to ensure AI transparency (Nunes et al., 2024: 7):

- Using techniques such as activation maps and salience, these can be analyzed to find out which parts of an image or text influence AI decision-making and how much they influence AI decision-making processes.

- AI algorithms can be coded by introducing logic rules or heuristics. These methods can make decisions more consistent and understandable and simplify the process for AI users.
- Visual tables and graphs of AI's automated decision-making processes can be made. These visual materials will be able to provide information on how data is processed and how data outputs are achieved, and visualize the mathematical reasoning of AI for users.
- An information text can be created that answers questions such as how AI algorithms are trained, how coding is done, which data is transferred to the codes, and what actions the model takes in which situations. This text will be useful for users as a guide explaining the working principles of AI in detail.

The transparency of AI gains meaning in automated decision-making processes. The fact that the algorithms, codes, and mathematical calculations behind a decision can be explained and understood shows that the system is transparent (Zalnieriute et al., 2019: 15). With the publication of all algorithm and program components, data sets, model designs, input-output information of AI, holistic transparency in AI systems will be achieved (Parycek et al., 2023: 16). Ensuring transparency in AI is only one of the necessary steps for a reliable AI design. Especially in generative AI models with deep learning design, transparency is important to make the decisions of the system understandable. For example, according to Chinese AI regulations, productive AI models are required to publish the basic operating mechanisms, principles, and objectives. However, according to the AI regulations in this country, individuals can only obtain disclosure of AI decisions under the right to information when there is a major impact on them. How to determine this major impact is unclear (Cai, 2023).

Achieving full transparency is becoming increasingly difficult for all rapidly evolving AI models. For example, generative AI models with deep learning methods that perform natural language processing and produce human-like texts, such as Generative Pre-trained Transformer 3 (GPT-3) and 4 (GPT-4) developed by OpenAI, are being developed on very large datasets. These models can automatically mimic human speech. GPT-3 has 175 billion (continuously updated) machine learning parameters, making it practically impossible to provide comprehensible access to the model (Olsen et al., 2024: 5). It seems difficult to create a completely transparent model in this type of technology. Because many of the most effective AI models are black box models. Millions of numerical coefficients of data are stored in the neural networks of AI and the model receives this data during the training phase. Even if all parameters are known, it is difficult to learn the background of the decisions since the performance of neural networks depends on the complex relationships between them (Hosain et al., 2023: 169). In such a situation, it is difficult to expect transparency in the classical sense.

As AI models evolve and continue to be rapidly adopted by public institutions, it is clear that more data will be collected and processed. With the developments in the

digitalization process, the concern of collecting big data in tax offices may lead to continuous monitoring and control of taxpayers. On the other hand, this situation also reveals the necessity for the state to use digital tools in the taxation process that do not violate taxpayer rights, constitutional principles of taxation, and fundamental public principles such as transparency (Faúndez-Ugalde & Mellado-Silva, 2023: 13,14).

At this point, there is a need to develop various taxpayer protection mechanisms to ensure the accuracy and precision of taxpayer data collected by tax administrations. These mechanisms protect the personal data of taxpayers and prevent the uncontrolled collection of personal data by the administration. Most importantly, it is necessary to adopt the principle of algorithmic transparency, which explains why and how the data used by the administration in automated decision-making processes are collected and the process itself (Faúndez-Ugalde & Mellado-Silva, 2023: 15). For example, in automated declaration systems, taxpayers have the right to follow the AI steps and obtain information about the process within the scope of algorithmic transparency in case there may be various errors in the declarations prepared by the AI. Thus, taxpayers will be able to request error correction by intervening with the AI at erroneous points (Faúndez-Ugalde & Mellado-Silva, 2023: 16). Algorithmic transparency is a principle that should be included in the system for process stakeholders (distributors, implementers, users, etc.) to understand and question AI decisions (Hosain et al., 2023: 166). In other words, the explainable AI model created by providing algorithmic transparency is a procedure used to understand the outputs created by the system and to ensure people's trust in AI. In addition, this model can be used to eliminate biases that may arise in the decision-making process (Hosain et al., 2023: 167).

4.2. Disclosure and Freedom of Information Rights to Ensure Algorithmic Transparency

Transparency, one of the principles of AI regulated in the Artificial Intelligence Recommendation adopted by the OECD in 2019 (Recommendation of The Council on Artificial Intelligence) is regulated in the legal text in question. In this context, it is necessary to raise awareness of the actors in AI processes about their interaction with this technology and to provide clear and understandable information about data inputs and outputs, decisions, and inferences used in automated decision-making processes (OECD, 2019 – 2024a).

According to the OECD Recommendation on Artificial Intelligence, while the principle of transparency can explain how AI is trained and developed and how the coding works, it does not cover the disclosure or sharing of AI data sets and code, as algorithms are complex and subject to intellectual property. AI actors should use clear and comprehensible language to explain the summary of the decision to the people by mentioning the main points and should be able to provide information about the structure of the algorithmic process in the background, especially about the difference between the result from similar situations and events (OECD, 2019-2024b).

In this framework, it is possible that AI actors, when explaining an outcome, are willing to explain, in clear and simple terms and accordance with the context, the main and decisive factors in the decision, to provide the data, logic, or algorithm behind a particular outcome, or to explain why seemingly similar circumstances produced a different outcome. It would be appropriate to organize this process in a way that allows individuals to understand and challenge the outcome in compliance with personal data protection obligations (OECD, 2019-2024b).

Within the scope of transparency, there are several types of disclosures: A rationale disclosure of the reasons that led to the decision, a responsibility disclosure indicating the point of contact for management and oversight in the AI process, a data disclosure of how data was used in the decision, a fairness disclosure of whether each user was treated equally, a security and performance disclosure that the decisions are reliable and robust, and finally an impact disclosure of the steps in the design process to measure and evaluate the impacts of the AI system on stakeholders. (Information Commissioners Office, 2022). These explanations differ according to the field or technical expertise of the individuals and institutions. Since each stakeholder in the automated decision-making process of AI needs to be informed about different aspects of the system, the types of disclosures need to be tailored to the stakeholders (Kuźniacki et al., 2022b: 11).

Another issue where transparency is important in the use of AI technology is that this technology affects people's lives at critical points (credit scores, insurance offers, hiring). Therefore, AI decisions made at these points should not be arbitrary and should be justified (Office for Artificial Intelligence, 2023). Documenting the source, structure, data inputs, and outputs of AI code designs can increase transparency (Parycek et al., 2023: 16). Explanation can enable not only users but also practitioners to explore new concepts and improve AI (Confalonieri et al., 2021: 2). To overcome this, given the difficulty of explaining the workflows of the technologies used by AI, in 2021 the ICO and the Alan Turing Institute published a guide for explaining decisions made with AI (Office for Artificial Intelligence, 2023). The guide is intended for AI developers and practitioners to assist them in providing services for the process and in providing explanations to the individuals affected by the decisions (Information Commissioner's Office, 2022).

In a situation where people are affected by a decision, learning the background and rationale of the decision within the scope of obtaining information can enable them to produce arguments to defend themselves (Information Commissioner's Office, 2022). Depending on the reader of the justification, it must be comprehensible and adequate, clearing all doubts of the party requesting the justification and ensuring a full understanding of the process (Oswald, 2018: 5). However, the mere disclosure of decisions made using AI technology is not enough to ensure transparency; human control of AI after decisions must also include making clear to the affected party the means to challenge or overturn the decision. To make this happen, it is recommended that AI controllers, in addition to explaining the decision, also make recommendations,

which may include reversing the decision, further examining the rationale for the decision, or requesting assistance from a colleague to clarify it (Olsen et al., 2024: 6). In this process, if after the reasoned explanation, people are not convinced by the explanation, they will have the right to appeal the AI-supported decision against them. The appeal may be for the annulment or modification of the decision or a request for human intervention to improve it (Information Commissioner's Office, n.d.). On the other hand, when decisions of the AI are challenged, it is expected that the decision of the AI will also be subject to judicial review in cases where people's right to appeal is not recognized, where information is allegedly incomplete, or where it is claimed that the decisions taken are inappropriate or unlawful (Information Commissioner's Office, 2022).

At this point, it is necessary to mention the problems that the system, which constitutes the structure of AI technology in ensuring transparency, creates during use. When examining the decisions of AI models with machine learning functions, decisions cannot be explained by examining the codes due to the data-driven coding used, unlike models that do not use explicit instructional coding. Because AI obtains results by using the data collected in decision-making processes in a predictive manner. Some machine learning techniques are referred to as black boxes, and the inner workings of these models cannot be directly observed, threatening transparency (Hosain et al., 2023: 168). Apart from algorithmic biases, the complexity of the data and coding and the multiplicity of data during the time from input to output of AI affect the transparency of automated decision-making processes. In this case, it becomes difficult to access the algorithms of an AI in a black box structure and to demand an explanation of the decisions taken by the principle of transparency (Nunes et al., 2024: 6).

Although ensuring transparency poses challenges from different perspectives, where it can be achieved, it is still important to make the necessary disclosures within the scope of access to information. Indeed, with explainable AI, the system will provide trust to individuals, making it possible to create an environment where AI is allowed to collect more data (Kuźniacki et al., 2022b: 7).

However, it is also obvious that the disclosure procedures of an explainable AI by ensuring transparency of the entire code will create a burden on the administration. In this case, it may be more appropriate to scale according to whether the taxpayers are real person or legal entities, their income levels, the income elements they have, their business and working models, and the types of taxes they have to pay (Kuźniacki et al., 2022a: 232). There is a possibility that the explanations of AI may not be understood by all taxpayers and professionals, lawyers, or judges as they require more technical knowledge. For example, it may be necessary to appoint an expert witness or obtain an expert opinion for an explanation to be made in the case that the judge is hearing during the trial phase (Górski et al., 2024: 4).

4.3. Legal Arrangements in International Legislation Provisions to Ensure the Principle of Transparency and Their Reflections on Tax Management

Many legal regulations can be evaluated internationally that impose disclosure obligations to ensure transparency in areas where AI technology is used. Although there are different regulations in terms of countries, the General Data Protection Rules (GDPR) and Artificial Intelligence Act will be included in the context of EU countries to cover more countries in terms of the subject of the study. The GDPR, which is a comprehensive regulation on the protection of personal data, has many provisions for transparency. In particular, there are many articles and recitals for the requirement that the processing of personal data must be fair and transparent. Regulations on the right to information to inform data subjects regarding the processing of personal data are also included in the GDPR.

It is possible to say that the GDPR has provisions applicable to AI decisions as well, concerning automated decision-making and profiling methods (Information Commissioner's Office, 2022). However, the most important point of the GDPR regarding AI's algorithmic decision-making process is Article 22. Recital 71 of this Article is helpful for interpretation and sets out in detail the right of the AI to object to the processing of personal data in a discriminatory and biased manner in decision-making processes, including profiling (Information Commissioner's Office, 2022). Articles 13, 14, and 15 of the GDPR are the provisions that give data subjects the right to obtain information in processes, including automated decision-making processes, and impose an obligation to disclose to the AI to ensure the principle of transparency (Olsen et al., 2024: 8). In addition, data protection impact assessments should be conducted for profiling and other automated personal data assessments used in automated decision-making processes (GDPR Article 35) (Information Commissioner's Office, 2022).

Article 22 of the GDPR concerning automated decision-making processes states that *“The data subject has the right not to be subject to a decision based solely on automated processing, including profiling, which has legal consequences concerning him or her or similarly significantly affects him or her”*. This is a provision that raises questions about whether people can exercise their right to information about the results of AI models outside the automated decision-making process. This provision is controversially accepted in the doctrine on the issue of disclosure by the AI (Gyevnar et al., 2023: 967). However, while this debate was ongoing, the Court of Justice of the European Union (CJEU) ruled in December 2023 in support of the existence of a “right to information” (Gyevnar et al., 2023: 965). The main issue in this article is whether the article is applicable when the automated decision-making process is completely unmanned. When there is human involvement in or at the end of the decision-making process, it becomes unclear whether the decision is automatic or not. For example, in a model where decisions are made using AI algorithms in a busy workflow, it is unclear how Article 22 would apply if the human stakeholder were to implement an AI decision that normally has a low margin of error (Kuźniacki et al, 2022b: 21).

Beyond Article 22 of the GDPR, issues related to human-AI decision processes can also arise. For example, there are fundamental differences between humans and machines in terms of prejudice. This can be an obvious distinction in addressing prejudices in AI. Just as every human being has prejudices, machines tend to transform into a prejudiced form in line with the coding. Even if a consciously working person knows that he/she should be free of prejudices as required by business ethics while doing the work defined for him/her, he/she may be prejudiced due to the implicitness of his/her prejudices, the will to continue the decision-making process unconsciously or simply due to his/her mistakes due to human nature. However, since the bias of AI is related to its design and codes rather than its nature, the concept of bias differs in human and machine subjects. This can make AI unregulated, as AI is not subject to any liability law, whereas humans are liable for every bias-based mistake they make in their work. This point strengthens the argument that AI should be subject to human control as it does not yet have exclusive decision-making authority (Nunes et al., 2024: 8). Moreover, given the possibility that AI is still fallible, it seems more appropriate for this technology to assist human workers in carrying out an administrative action rather than establishing it as an independent administrative body (Nunes et al., 2024: 9). As the requirements of the controllable form of AI in tax management; it is possible to say that every public official and other stakeholders working in tax management will need a tax expertise knowledge based on a more technical infrastructure. At this point, AI and tax management employees will be able to further develop their knowledge and skills in the machining process in cooperation (Buckley et al., 2022: 22).

The EU AI Act, which has the broadest regulation of AI technology, states that the principle of transparency applies to all AI designs³. However, the law also introduces a risk-based approach. The law classifies unacceptable risk, high risk, limited risk and no risk. AI models on issues such as fundamental rights and freedoms, the rule of law, democracy, and the environment are considered high risk (Resseguier & Ufert, 2024: 148). According to Article 61 of the AI Act, despite the possibility of non-transparency, AI models that are used in researching and interpreting the law and applying the rules of law to concrete cases in violation of the right to a fair trial are also considered high-risk models. AI models used by alternative dispute resolution bodies with legal consequences for individuals are also high risk (EU AI Act Article 61). As stated in Recital 4 of the EU AI Act, AI “*may harm public interests and fundamental rights protected by Union law. Such harm may be tangible or intangible, including physical, psychological, social or economic harm.*” (Kusche, 2024: 2.) Therefore, according to Article 13 of the AI Act, certain transparency obligations apply to risky and limited-risk models that are not detrimental to public interests and fundamental rights (Resseguier & Ufert, 2024: 148). It requires that “the operation of the system must be sufficiently transparent so that users can interpret and make appropriate use of its outputs”. According to the relevant article, high-risk AI systems should be designed to ensure that the process is sufficiently

³ <https://www.euaiact.com/key-issue/5>.

transparent to enable distributors to interpret and make appropriate use of a system's output. The principle of transparency here is about the process, targeting the distributors operating such AI models, not those affected by algorithmic decisions (Olsen et al., 2024: 9). The relevant article is an article for AI control chiefs in a public institution. Specific AI transparency obligations do not apply to very low-risk or non-risk AI models, which are subject to general transparency obligations (Resseguier & Ufert, 2024: 148).

The EU AI Act sets stricter rules on transparency than the GDPR. To make the decisions of model manufacturers more understandable in EU AI, it is expected to prepare technical documents about the models, produce catalogues for the training processes of the models, and disclose some information about their algorithms. The EU AI Act specifically stipulates these regulations for AI in the black box model, while free and open source models are mostly exempted from transparency obligations under the law, provided that there are no systemic risks and high transparency is ensured. For generic models with systemic risks, the AI Act expects them to conduct model pre-assessments, perform various competitive and adversarial tests on the AI, and ensure cybersecurity by reporting algorithmic errors to mitigate these risks (Larsen & Küspert, 2024)

Due to the specific nature of tax law, there is also uncertainty in delineating the boundaries of discriminatory and biased decisions caused by AI. It is possible to say that the taxation power of the state based on its sovereign power is wide-ranging, although it has limits in interfering with fundamental rights and freedoms. However, it is questionable how strong the non-discrimination right, which is a fundamental right that can provide legal protection from the legal consequences of AI technology used by tax administrations, can provide taxpayers with a strong protection since the subject matter is both tax and the transaction is carried out by a digital tool. This situation points to the necessity of revising countries' legal regulations on non-discrimination in a way that also covers the consequences of technologies such as AI (Kuźniacki et al., 2022a: 230).

When we look at the EU AI Act, which is a comprehensive regulation, there is a limited regulation on taxation. In terms of ensuring the principle of transparency, only Recital 59 provides narrow explanations in terms of tax law. In the aforementioned justifications, AI designs used by law enforcement agencies are considered high-risk models; AI systems used by financial business units that conduct business in cooperation with tax and customs authorities are not classified as high-risk AI systems used for the prevention, investigation, and prosecution of crimes. When we look at the law, it is seen that there is no regulation on the AI models used in the taxation process (Kuźniacki et al., 2022b: 18). However, the EU AI Act, which considers AI models that interfere with fundamental rights and freedoms as high-risk, should include AI models and areas related to taxation that directly concern taxpayers' property rights in the high-risk group. Such a revision would be much more appropriate in terms of ensuring transparency in tax management.

5. Conclusion

AI technology has become popular with the transfer of almost every stage of human work to machines due to its effects of accelerating the process and increasing the quality of outputs for all disciplines and sciences. AI not only speeds up workflows and saves time, but it can also control human work at most points. In the taxation process, AI models are preferred by the administration to obtain effective results. In this context, AI technology continues to be utilized extensively in tax management. In particular, medium-high-risk AI models that can perform profiling and categorization working with deep and continuous learning methods with data collection, processing, and recording capabilities are used.

However, there are major shortcomings in the supervision and control of the activities of AI technology. For the time being, the design and users of AI are using this technology to improve manual processes; however, the issue of controlling AI based on the fact that AI is a machine that can make mistakes has not yet become an important discussion in the world. The importance of this supervision stems from the fact that the working methods of AI models based on the black box model violate fundamental rights and freedoms.

The expansion of the areas of use of AI technology and the existence of legal violations that may arise as a result of the use of this technology has brought along legal regulations. In particular, the European Union's AI Act and the GDPR are prominent legal regulations in this field. These regulations include articles regulating the forms of AI technology, the conditions they must meet, areas of use, supervision, etc., or preventing violations of rights that may arise in data mining and automated decision-making processes. In particular, although the AI Act contains detailed regulations, this Act does not contain specific and enlightening regulations for tax law. When looking at the 59th Recital of the relevant Act, there is no article and justification regarding the use of AI in taxation, except for the regulation that AI technologies used by tax and customs authorities are not subject to high-risk classification. At this point, contrary to the fact that the use of AI that threatens fundamental rights and freedoms is considered high-risk according to the AI Act, the opposite arrangement is made in terms of the taxation process. However, due to the nature of taxation that directly harms the essence of property rights, the AI technology used in this process should be considered high-risk in the AI Act. In this case, the conditions that AI models, which will be classified as high risk, will be heavier, and strict measures may be taken in terms of supervision.

Violations that may arise as a result of the realization of any AI automated decision-making process that violates or eliminates taxpayer rights by medium-high-risk models will be prevented. The fact that AI, which can make decisions and applications that affect the lives of taxpayers, is subject to high-risk protection against unlawful decisions, may also be useful for taxpayers to apply for legal remedies. Especially with the AI Act and GDPR, the obligation to disclose data sets, codes, and algorithms to AI within the scope

of the right to information to prevent the violation of personal data and protect fundamental rights and freedoms may have a protective effect on taxpayers in the taxation process.

In this context, the AI Act, which can be considered the most comprehensive and detailed legal regulation for now, should include regulations on the use and supervision of AI to the extent possible to ensure algorithmic transparency and ethical practices in taxation, and countries should work on an explainable ethical AI regulation that provides basic public principles such as transparency, accountability, subject to supervision, and working within the principle of legal security concerning these international regulations.

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

Peer Review: External| independent.

Author Contributions:

Burçin Bozdoğanoglu ^{ib} - Idea, Design, Critical Review, Final Approval and Responsibility, Supervising. Overall Contribution - 50%.

Ayşegül Yücel ^{ib} - Idea, Design, Data Collection, Interpretation of Data, Drafting, Literature Review. Overall Contribution - 50%.

Conflict of Interest: The authors declared no conflict of interest.

Financial Disclosure: The authors declared that this study has received no financial support.

References

- Adelekan, O. A., Adisa, O., Ilugbusi, B. S., Obi, O. C., Awonuga, K. F., Asuzu, O. F., & Ndubuisi, N. L. (2024). "Evolving Tax Compliance in the Digital Era: A Comparative Analysis of Ai-driven Models and Blockchain Technology in U.S. Tax Administration". *Computer Science & IT Research Journal*. 5(2), 311-335.
- Ahmed, I., Jeon, G., & Piccialli, F. (2022, August). "From Artificial Intelligence to Explainable Artificial Intelligence in Industry 4.0: A Survey on What, How, and Where". *IEEE Transactions on Industrial Informatics*. 18(8). 5031-5042. doi:10.1109/TII.2022.3146552
- Akdoğan, A. (2020). *Kamu Maliyesi* (21. ed.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Buckley, P., Doyle, E., McCarthy, B., & Gilligan, R. (2022). "Artificial Intelligence and The Tax Practitioner". *Journal of Tax Administration*. 7(2), 6-26.
- Confalonieri, R., Coba, L., Wagner, B., & Besold, a. R. (2021). "A Historical Perspective of Explainable Artificial Intelligence". *WIREs Data Mining and Knowledge Discovery*. 11(1), 1-21. doi:10.1002/widm.1391
- EU. (2024). *EU AI Act*. Retrieved May 18, 2024, from Key Issues: <https://www.euaiact.com/key-issue/5>

- Faúndez-Ugalde, A., & Mellado-Silva, R. (2023, July 13). "Use of Robotic Process Automation By Tax Administrations and Impact on Human Rights". *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*. (12), 1-24. doi:10.5354/0719-2584.2023.65457
- Furche, T., Gottlob, G., Libkin, L., Orsi, G., & Paton, N. W. (2016). "Data Wrangling for Big Data: Challenges and Opportunities". *Proceedings of the 19th International Conference on Extending Database Technology (EDBT)* (473-478). Bordeaux: University of Konstanz.
- Górski, Ł., Kuźniacki, B., Almada, M., Tyliński, K., Calvo, M., Asnaghi, P. M., . . . Pera, O. (2024, May 07). "Exploring Explainable AI in the Tax Domain". *Artificial Intelligence and Law*. 1-30. doi:10.1007/s10506-024-09395-w
- Gyevnara, B., Ferguson, N., & Schafer, B. (2023). "Bridging the Transparency Gap: What Can Explainable AI Learn From the AI Act?" In K. G. (Eds.), *ECAI 2023* (964-971). Poland: European Conference on Artificial Intelligence ECAI 2023.
- Hosain, M. T., Anik, M. H., Rafi, S., Tabassum, R., Insia, K., & Siddiky, M. M. (2023, December 31). "Path To Gain Functional Transparency In Artificial Intelligence With Meaningful Explainability". *Journal of Metaverse*. 3(2), 166-180. doi:10.57019/jmv.1306685
- Ihnatišínová, D. (2021). "Digitalization of Tax Administration Communication Under the Effect of Global Megatrends of the Digital Age". *SHS Web of Conferences -The 20th International Scientific Conference Globalization and its Socio-Economic Consequences 2020*, 1-10.
- Intelligence, O. f. (2023, August 03). *Policy Paper: A Pro-Innovation Approach to AI Regulation*. Retrieved 05 14, 2024, from AI Regulation: A Pro-Innovation Approach: <https://www.gov.uk/government/publications/ai-regulation-a-pro-innovation-approach/white-paper#executive-summary>
- Judgment of the Court (First Chamber) of 7 December 2023., C-634/21. (European Court of Justice December 7, 2023). Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0634>
- Kerinc, N., & Romani, M. S. (2022). "AI Biases And Its Consequences on Taxation". In J. Korving, N. Kerinc, & F. S. Man (Eds.), *Taxes Crossing Borders (and Tax Professors Too): Liber Amicorum Prof. Dr R.G. Prokisch*. Maastricht: Maastricht University Press.
- Kusche, I. (2024). "Possible Harms of Artificial Intelligence and The EU AI Act: Fundamental Rights And Risk". *Journal of Risk Research*. 1-14. doi:10.1080/13669877.2024.2350720
- Kuźniacki, B., Almada, M., Tyliński, K., & Górski, Ł. (2022a). "Requirements for Tax XAI Under Constitutional Principles and Human Rights". *Explainable and Transparent AI and Multi-Agent Systems 4th International Workshop, EXTRAAMAS 2022, Virtual Event, May 9–10, 2022, Revised Selected Papers* (221-238). Springer.

- Kuźniacki, B., Almada, M., Tyliński, K., Górski, Ł., Winogradka, B., & Zeldenrust, R. (2022b, September 02). "Towards eXplainable Artificial Intelligence (XAI) in Tax Law: The Need for a Minimum Legal Standard". *World Tax Journal*. 14(4), 1-28.
- Larsen, B. C., & Küspert, S. (2024, May 21). *Regulating general-purpose AI: Areas of convergence and divergence across the EU and the US*. Retrieved from Brookings: <https://www.brookings.edu/articles/regulating-general-purpose-ai-areas-of-convergence-and-divergence-across-the-eu-and-the-us/>
- Larsson, S., & Heintz, F. (2020). "Transparency in Artificial Intelligence". *Internet Policy Review*. 9(2), 1-16. doi:10.14763/2020.2.1469
- Marchenko, L. (2022). "Digitalization of the Tax Administration System in Ukraine Taking Into Account The Experience of Developed Countries". *Economic Analysis*. 32(4), 127-134.
- Mökander, J., & Axente, M. (2023). "Ethics-based Auditing of Automated Decision-Making Systems: Intervention Points and Policy Implications". *AI & Society*. (38), 153-171.
- Mutlu, F. (1998). *Vergi Yönetimi Kavramı Örgütlenmesi ve Ülkemiz Açısından Etkinlik Sorunu*. Ankara: Gazi Üniversitesi SBE.
- Nunes, E. H., Oliveira, J. C., Melo, L. M., Feitosa, C. E., & Monteiro, I. T. (2024, April 02). "Democracy Out-of-the-Box: Analysis of Compliance with Constitutional Principles in Tax Policies That Use Artificial Intelligence". *Journal on Interactive Systems*. 15(1), 1-16. doi:10.5753/jis.2024.3879
- OECD. (2019-2024a, May 03). *Recommendation of the Council on Artificial Intelligence*. (OECD, Editor) Retrieved May 30, 2024, from OECD Legal Instruments: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/oecd-legal-0449>
- OECD. (2019-2024b, May). *Transparency and explainability (Principle 1.3)*. (OECD, Editor) Retrieved June 04, 2024, from OECD.AI Policy Observatory: <https://oecd.ai/en/dashboards/ai-principles/P7>
- OECD. (2020). *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*. Paris: OECD. Retrieved from OECD (2020), <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>
- OECD. (2022). *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing. Retrieved from <https://doi.org/10.1787/1e797131-en>.
- OECD. (2023). *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing. Retrieved from <https://doi.org/10.1787/900b6382-en>.
- Office, I. C. (2022, October 17). *Explaining Decisions Made with AI*. Retrieved June 10, 2024, from ico.: <https://ico.org.uk/for-organisations/uk-gdpr-guidance-and->

resources/artificial-intelligence/explaining-decisions-made-with-artificial-intelligence/part-1-the-basics-of-explaining-ai/definitions/

- Office, I. C. (n.d.). *Your Rights Relating To Decisions Being Made About You Without Human Involvement*. Retrieved from ico.: <https://ico.org.uk/for-the-public/your-rights-relating-to-decisions-being-made-about-you-without-human-involvement/>
- Olsen, H. P., Hildebrandt, T. T., Flügge, A. W., Larsen, M. S., & Wiesener, C. (2024, March). The Right to Transparency in Public Governance: Freedom of Information and the Use of Artificial Intelligence by Public Agencies. *Digital Government: Research and Practice*, 5(1), 1-15.
- Oswald, M. (2018, August 07). "Algorithm-Assisted Decision-Making in the Public Sector: Framing the Issues Using Administrative Law Rules Governing Discretionary Power". *Philosophical Transactions A: Mathematical, Physical and Engineering Sciences*. 1-27. doi:<https://doi.org/10.1098/rsta.2017.0359>
- Parycek, P., Schmid, V., & Novak, A.-S. (2023, June 20). "Artificial Intelligence (AI) and Automation in Administrative Procedures: Potentials, Limitations, and Framework Conditions". *Journal of the Knowledge Economy*. 1-26. doi: 10.1007/s13132-023-01433-3
- Pica, L. M. (2022). "Artificial Intelligence, Tax Law and (Intelligent?) Tax Administration". *European Review of Digital Administration & Law – Erdal*. 3(1), 141-149.
- Resseguier, A., & Ufert, F. (2024). "AI Research Ethics is in Its infancy: The EU's AI Act Can make It A Grown-Up". *Research Ethics*. 20(2), 143-155.
- The Department for Science, I. a. (2023, August). A Pro-Innovation Approach to AI Regulation. *White Paper*. Retrieved May 12, 2024, from <https://www.gov.uk/government/publications/ai-regulation-a-pro-innovation-approach/white-paper#annex-b-stakeholder-engagement>
- Thiebes, S., Lins, S., & Sunyaev, A. (2021). "Trustworthy Artificial Intelligence". *Electronic Markets*. (31), 447–464.
- Zalnieriute, M., Moses, L. B., & Williams, G. (2019). "The Rule Of Law and Automation of Government Decision-Making". *Modern Law Review*. 82(3), 1-25. doi:Zalnieriute, Monika and Bennett Moses, Lyria and Williams, George, The Rule of Law and Automation of Government Decision-Making (January 1, 2019). Forthcoming, (2019) <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3348831>
- Zaqeebaa, N., Alqudaha, H., Alshira'h, A. F., Lutfi, A., Almaiah, M. A., & Alrawad, M. (2024). "The Impact of Using Types of Artificial Intelligence Technology in Monitoring Tax Payments". *International Journal of Data and Network Science*. (8), 1577–1586. doi:10.5267/j.ijdns.2024.3.009



Tax Morale and Happiness: Evidence From Türkiye

Işıl Ayas¹ 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

ARTICLE INFO

Submitted : 16.11.2024

Revised : 12.14.2025

Accepted : 24.04.2025

Available : 30.06.2025

iThenticate similarity
score: 7%

JEL classification:

C83, H20, I31

Keywords:

Happiness, Tax Morale,
Tax Compliance

ABSTRACT

Psychological factors have come to the fore in tax compliance in recent years. Taxpayers' emotional states influence tax compliance. While taxpayers comply with taxes because they are happy, they are so glad because of the financial honesty they experience when paying taxes. This study examines the relationship between happiness and tax morality. Five hundred twenty-four people participated in the study, which was conducted in Istanbul, Türkiye, using non-probability convenience sampling. It was discovered that the taxpayers' level of satisfaction and tax morality was moderate in the study that employed the survey technique. According to the non-parametric test results, the tax morality of those who feel happy is higher than that of those who feel unhappy. Those with high tax morale are happier than those with low tax morale. According to this result, it can be said that increasing the practices that improve the happiness of taxpayers will increase tax compliance.

Citation: Ayas, I. (2025). "Tax Morale and Happiness: Evidence From Türkiye". *International Journal of Public Finance*. 10(1), 21 – 36. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1586469>

1. Introduction

In general, tax compliance refers to people paying their taxes on time. Voluntary compliance is the payment of taxes by taxpayers with an intrinsic motivation. Compulsory compliance, on the other hand, is the payment of taxes by taxpayers to avoid paying tax penalties (Kirchler & Wahl, 2010: 1). Studies investigating taxpayers' tax compliance initially focus on the question, 'Why do people evade taxes? In the

¹ Assist. Prof. PhD., Sakarya University, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5441-006X>,
iyeter@sakarya.edu.tr.

classical/economic model explaining individual tax compliance, taxpayer compliance depends on audit, penalty, and tax rate parameters. According to the model, there is a negative relationship between these parameters and tax evasion (Torgler, 2003a: 3). Again, according to this model, taxpayers have no intrinsic motivation to pay taxes; they only pay taxes due to the fear of being caught, and according to this model, taxes are not given, they are taken (Kitapçı, 2015: 43).

However, some criticisms of the classical model have been made later. It has been observed that in many countries, there is a high level of tax compliance despite low penalty and audit rates. Some studies have found that increasing the penalty rate has an exclusionary effect (Scholz & Lubell, 1998), and increasing audit rates and sanctions has less effect on tax compliance behavior (Kirchler, 2007). However, another criticism of the model is that taxpayers who voluntarily pay their taxes do so without any deterrent method, only with the discomfort of dishonesty, i.e., to avoid ethical/moral costs. These criticisms have brought up the question of why people pay taxes. This model, also known as the social/psychological model, added psychological costs to the classical model. The concept of tax ethics was added to the tax compliance model by Song & Yarbrough (1978: 444). The authors added all legal frameworks and situational factors together with ethics. Legal framework refers to the conformity of laws with the law, whether effectively implemented or not, and taxpayers' understanding and compliance with the laws. Situational factors are the taxpayer's income, unemployment status, and the efficiency of the tax administration.

Kirchler (2008) analyzed these two models with voluntary and compulsory tax compliance concepts in the slippery slope model. The author, who emphasized the power and trust factors among the determinants of tax compliance, stressed that increasing the control of the tax administration and using deterrent measures such as fines are practices that increase the state's power, increasing compulsory tax compliance. Similar to this, the foundation of taxpayers' voluntary compliance is trust, which is influenced by sociopsychological elements including their views on taxes, societal norms, fairness, and their level of satisfaction with the tax administration's services. On the other hand, tax ethics is the behavioral norms and attitudes governing the relationship between taxpayers and the state.

Many factors influence tax ethics. Fiscal and economic factors include tax rates, tax penalty rates, income levels, macroeconomic factors (GNP, inflation, unemployment, income distribution), love of money, and the informal economy. Social capital factors include social norms (reciprocity, guilt and shame, sense of duty, and sense of being caught), perception of tax justice, psychological contract trust, tax culture, religion, and national pride. Factors such as the political boundary of taxation, political trust, public ethics, culture of democracy, and participation in the political decision-making process can be listed as political factors. Institutional and administrative factors include centralized or decentralized government structure, tax

bureaucracy, the efficiency of tax administration, tax compliance policy, tax amnesties, the efficiency of tax auditing, and general perception of corruption. Psychological and sociological factors are objective tax burden, subjective tax burden, net subjective tax burden, tax fraud, and tax sociology. Demographic factors that affect tax ethics are age, gender, marital status, occupation, and education (Kitapçı, 2015: 201). As can be seen, many factors influence tax ethics. Tax payment behavior and cognitive psychology are closely related. Behavioral economics is the nexus of psychology and economics, and research in this area has accelerated recently. Behavioral economics argues that people cannot act rationally when making economic decisions. Accordingly, when making an economic decision, people may be influenced by culture, morality, customs, and traditions accepted as social norms, beliefs, administrative and legal structure, and sociological and psychological factors. According to a study by Corzo et al. (2024), happiness is among the top ten most used keywords in behavioral economics/finance studies. Many studies highlight the importance of emotions in compliance decisions (Hopfensitz & Reuben, 2009; Khadjavi, 2015).

Tax compliance behavior is also an economic decision. A person's mood, i.e., the psychological state he/she is in, can be effective in any economic decision. Mental processes and emotional states of taxpayers influence the decision to pay taxes. At the same time, the emotional state after paying taxes is one of the important determinants of tax compliance. In this case, if the taxpayer is happy, it may increase tax compliance, i.e., the happiness positively affects the intrinsic motivation to pay taxes, or if the taxpayer is unhappy, it may increase tax evasion. At the same time, the pleasure/happiness individuals feel after paying taxes may increase their tax compliance (Lubian & Zari, 2011). Happiness is perceiving one's life as full, meaningful, and peaceful according to one's values. Bruni & Stanca (2008) found a positive relationship between honesty and happiness. Lyubomirsky et al. (2005) suggested a relationship between happiness and social behavior. Following the frequent positive influence model, the authors argued that happy people exhibit positive traits such as sociability, cooperation, and altruism compared to their unhappy peers. These are associated with successful outcomes in life. Magen & Aharoni (1991) found that happier high school students were likelier to participate in voluntary community service. It is possible to find similar results in studies conducted in the community. Tov & Diener (2009) found that citizens of countries with high levels of wealth are more cooperative with each other and more respectful of social goods. Frey & Stutzer (2002) argue that happiness affects economic decisions, including consumption, work behavior, investment decisions, and political behavior.

In the field known as happiness economics, it is argued that measuring individuals' happiness will guide public policy (Şeker, 2009). The areas where public expenditure is made, and the satisfaction/happiness of taxpayers with this situation are also viral in the tax ethics literature. The general view on happiness and individual financial behavior is that a successful tax evader will be happy because he/she evades

taxes for free and benefits from public services simultaneously. However, some studies show that there are individuals who are uncomfortable with the idea of tax evasion, and taxpayers enjoy being honest (Andreoni et al., 1998; Verme, 2009).

This study aims to determine whether there is a relationship between individual happiness and tax ethics. Are individuals with higher tax ethics happier? Is the state of being happy effective in having higher tax ethics?

2. Literature Review

The literature included keywords such as tax evasion and morality, subjective well-being and happiness, life satisfaction, and individual satisfaction in the studies examining the relationship between tax morality and happiness.

Torgler (2004; 2005) found that happiness and individual satisfaction positively affect tax morality in Asian and Latin American countries. In his study of Asian countries, he measured the tax morale and happiness variables with a single question. He used data from the World Value Survey (WVS). In his study for Latin America, he used two datasets, namely Latinobarometro and World Values Survey data. Harbaugh et al. (2007) show that mandatory tax-like transfers activate brain regions associated with reward processing. They interpret their findings in line with the 'pure altruism'² hypothesis, which states that even mandatory transfers to finance public goods (such as taxes) increase the welfare of individuals. The authors argue that the reason for this positive effect is that compulsory transfers are used to secure the provision of the public good, and the availability of this good becomes more important for individual welfare than the form of financing. In his study, Weisbach (2007) emphasized that adding the happiness variable to tax models changes the results, but it would be better to include the status competition variable in the model. He claimed that modeling status is not easy, that there are many ways to add the status variable to the model, and that the results will change with each different way choice. The author emphasized how happiness is measured, stating that the literature on happiness and taxation are not yet compatible and that this gap should be filled. Using data from the World Values Survey, Verme (2009) found that people who tolerate tax evasion are more unhappy. Lubian & Zari (2011) used the Italian Household Income and Wealth Survey in their study for Italy. According to the study, financial honesty is happier than cheating. According to the authors, tax evasion or avoidance produces a lower level of welfare than fiscal honesty. While measuring the welfare variable with a single question, they identified two types of scales to measure tax morality. In the model used in this article, the happiness variable is the dependent variable, while the tax morality variables are independent.

² Altruism: It is the state of being concerned for the welfare of others, putting aside one's own interests.

In a study conducted in Germany, Akay et al. (2012) found a positive relationship between taxes and individuals' subjective well-being. In other words, the effect of taxes on subjective happiness is significant and positive for income after taxes. A single question measured the happiness variable.

Albanese et al. (2015) analyzed the relationship between social benefits, seen as the percentage of taxes returned to the population, and happiness. The authors conducted a panel data study, analyzing ten European countries, and found a strong positive relationship between the share of social benefits in taxes (social tax rate) and happiness. The authors found that happiness is determined by the impact of social benefits, which are considered taxes reinvested by the government.

In Portugal, Sa et al. (2015) found that political and psychological factors strongly influence tax morality. Using data from the European Values Survey, they found that individual satisfaction, religiosity, and trust in others influence tax morality. In a study conducted in Indonesia, Tjondro (2018) argued that individual life satisfaction and democracy positively affect tax ethics. It was found that the factor that affects individual life satisfaction is religiosity. It was argued that religiosity increases the individual life satisfaction of taxpayers because it satisfies the expected need to belong. The author adapted the model used in the study by Sa et al. (2015) to his own country and used the survey technique.

Nadirov et al. (2021) measured the relationship between life satisfaction and tax ethics in Azerbaijan. They argue that life satisfaction positively affects tax ethics through fiscal satisfaction and institutional trust. They collected data using a direct survey technique. A 5-item life satisfaction scale was used. They used an employee's behavior in the face of a 5% income tax and the change in the labor supply curve for the tax morale variable.

The study conducted by Doğan & Seçilmiş (2020) for Türkiye using the World Values Survey data for 1990, 2007, and 2012 concluded that those with higher life satisfaction are more likely to have higher tax morality. The regression method was used. It is worth noting that the study is a dynamic analysis that allows for a comparison between years.

Ciziceno & Pizzuto (2022), using data from the World Values Survey for Italy, find evidence that interventions to improve people's life satisfaction improve tax morality. They find that trust in government and people's cultural orientation (individualism and collectivism)³ are essential in shaping the relationship between life satisfaction and tax morality. They used subjective happiness as the happiness variable in the study.

³ While individualism emphasises the independence of the individual, collectivism emphasises being part of society and a sense of unity (Triandis, 1995: 407).

Athira & Ramesh (2024) conducted a panel data analysis. They analyzed the effect of happiness on tax compliance at the firm level. They found that countries with high levels of happiness have lower rates of tax avoidance. Another finding is that the negative relationship between happiness and country-level tax administration increases in countries with stronger governance.

In a study of Turkish self-employed people, Olsen et al. (2018) adopted a scenario-based methodology. They discovered that while a combination of high trust and high power boosts compliance, boosting the tax administration's coercive sanctions—that is, its power—causes negative emotions.

Eralp et al. (2020) conducted a province-level panel data analysis for Türkiye and found that the tax burden reduces happiness.

The studies show that the relationship between tax morality and happiness is analyzed in two directions. In studies where tax morality is the dependent variable, the effect of happiness on tax morality is positive, except in one study for Türkiye. In studies using happiness as the dependent variable, tax morality (or taxes in some studies) is found to have a positive effect on happiness. The number of studies using tax morality as an independent variable is higher than those using happiness as an independent variable. In terms of methodology, many studies have used the regression method using data from the World Values Survey. In addition, it can be seen that some data sets collected from local households are also used. Accordingly, the happiness variable is mainly measured by a single question. The number of studies in which a single question measures the tax morality variable is also high. If the studies on Türkiye are also evaluated in terms of results and methodology, one of the studies examining the relationship between happiness and tax morality found a positive relationship (Doğan & Seçilmiş, 2020), while Tekeli (2011) found a negative one. In both studies, the regression was estimated using the World Values Survey. In studies examining the effect of taxes or tax burden on happiness, the result is that taxes induce negative emotions and reduce happiness (Olsen et al., 2018; Eralp et al., 2020). It can be seen that there is no consensus in the studies conducted in Türkiye.

This study examines the relationship between tax morality and happiness in Türkiye. The study differs from the studies in the literature in terms of methodology and measurement method/scale used. A literature review shows that happiness and tax morality variables are usually measured with a single question to facilitate cross-country comparisons. There are many advantages to using a multi-item index rather than a single question to measure tax morality (Kirchler, 1997; 1999). Measuring a concept such as tax morality, which is influenced by many factors, with a multi-item scale rather than a single question and using a multi-item scale to measure the happiness variable makes the study different from others. However, the number of studies collecting primary data is minimal so that it will contribute to the literature in this sense.

3. Methodology

The study is an applied exploratory research. A descriptive research design was chosen by selecting the survey from quantitative data collection techniques. Is there a link between tax ethics and happiness? Are people with higher tax ethics happier? Is the state of being happy effective in having higher tax ethics? The study used non-probability convenience sampling to collect data. The hypotheses tested in this direction are as follows.

H₁= People with higher tax morality scores are happier than those with lower scores.

H₂= Being happy increases tax morality.

The data was collected between December 2023 and March 2024. Participation was voluntary. The interviewers were trained before the survey. For tax morality, the tax perception scale developed by Çelebi et al. (2017), and for happiness, the long Turkish form of the Oxford Happiness Scale (6-point Likert) developed by Hills & Argyle (2002), translated and tested for validity and reliability by Doğan & Sapmaz (2012) were used. The study was carried out in Istanbul. Istanbul province was selected due to its high population density and high-income taxpayers. Five hundred twenty-four people participated in the study. The number of income taxpayers in Istanbul is 2,478,134 as of December 2023. The minimum acceptable sample size at the 0.05 significance level is 348 (Sekaran et al., 1992: 137). The data were analyzed using SPSS software. In the reliability test, the Cronbach alpha coefficient of the Oxford Happiness Scale is 0.829. The Cronbach alpha coefficient of the tax morality scale is 0.728. The fact that this coefficient is greater than 0.7 indicates that the scales are reliable.

4. Results

Demographic characteristics of the participants are shown in Table 1.

Table 1: Demographic Characteristics

Demographic Features		Percent
Gender	Woman	45
	Male	55
Age	18-29	65
	30-49	27
	50-64	7
	65 and over	1
Education Status	Primary Education	11
	High School	18
	Front Degree	16
	Bachelor	52
	Post Graduate	2
Marital Status	Married	33
	Single	66

Forty-five percent of the participants were female, and 55% were male. When analyzing the age distribution, 65% of the participants were 18-29, 27% were 30-49 and 7% were 50-64.

The distribution of the answers given by the participants regarding the adequacy of the household income to spend the month is shown in Table 2.

Table 2: Demographic Characteristics

	Is the household income sufficient to spend the month (%)?
With great difficulty	16
Hardly	23
Easily	42
Quite Easy	9
Easily	7
Very Easily	3

As a result of the normality tests performed prior to data analysis, it was determined that the data were not normally distributed. Therefore, data analysis continued with non-parametric analyses.

In order to determine the level of happiness and tax compliance of the participants, the mean of the happiness scale and the tax compliance scale were calculated, taking into account the reverse questions. The results are presented in Table 3.

Table 3: Scale Scores

Scale	Scores
Happiness	3,41
Tax Compliance	4,08
Tax Morale	3,75

According to Table 3, the happiness average of the participants is at a medium level. However, the tax compliance score is higher. Tax morality⁴ is slightly higher than the average of happiness.

The frequency analysis of the answers given to the tax compliance scale is in Table 4.

⁴ Questions 6, 13 and 14 from the tax compliance scale were used for tax morality. Questions 6 and 14 were reverse coded.

Table 4: Distribution of Responses to the Tax Compliance Scale

Tax Compliance Scale	Strongly Disagree	Disagree	Partly agree Partly disagree	Partly agree	Agree
1. Paying taxes is a civic duty.	6	8	12	16	58
2. Paying tax is a legal obligation.	5	9	10	15	61
3. Paying taxes is a sacrifice.	11	21	18	15	35
4. Tax rates are high in our country.	4	4	8	15	69
5. If tax revenues are insufficient, public services will fail.	10	12	21	23	34
6. If a taxpayer does not pay his/her taxes, he/she does not have the means (income) to pay.	17	24	27	14	18
7. Taxpayers found to be evading taxes should be arrested.	9	12	18	19	42
8. In our country, tax payment times are convenient for taxpayers.	7	10	40	18	25
9. Criminal sanctions for tax evaders are not sufficient.	5	7	22	17	49
10. The tax system in our country is unfair.	4	5	20	18	53
11. Tax legislation is complicated to understand.	4	11	30	18	37
12. Taxation by the state negatively affects the private sector.	18	28	29	13	12
13. Tax evasion is immoral.	4	5	12	15	64
14. It is usual for taxpayers to evade a small amount of tax	46	25	10	11	8
15. Tax amnesty favors tax evaders.	6	8	16	16	53

Seventy-four percent of respondents believe that paying taxes is a civic duty. At the same time, a large majority of respondents see paying taxes as a legal obligation. While 32% of respondents disagree with the idea that paying taxes is a sacrifice, 50% of respondents agree. A large majority of taxpayers, 84%, agree with the statement that the tax burden in our country is high. Insufficient tax revenues The proportion of those who believe that public services will be disrupted is 57 percent. While 41% of taxpayers disagree with the statement that if a taxpayer does not pay his/her taxes, he/she does not have the means (income) to pay, 32% of taxpayers agree. The % of those who think taxpayers who have evaded taxes should be arrested is 61%. 43% of respondents think that the deadlines for paying taxes are reasonable. The proportion of those who think the penalties imposed on tax evaders are sufficient is 66 percent. About half of the respondents think that tax legislation is inadequate. 46% of respondents disagree with the statement that government taxation has a negative effect on the private sector. The

proportion of those who believe that tax evasion is unethical is 79 percent. 71% disagree with the statement that it is normal for taxpayers to evade a small amount of tax. The percentage of those who think that tax amnesties favor tax evaders is 69 %.

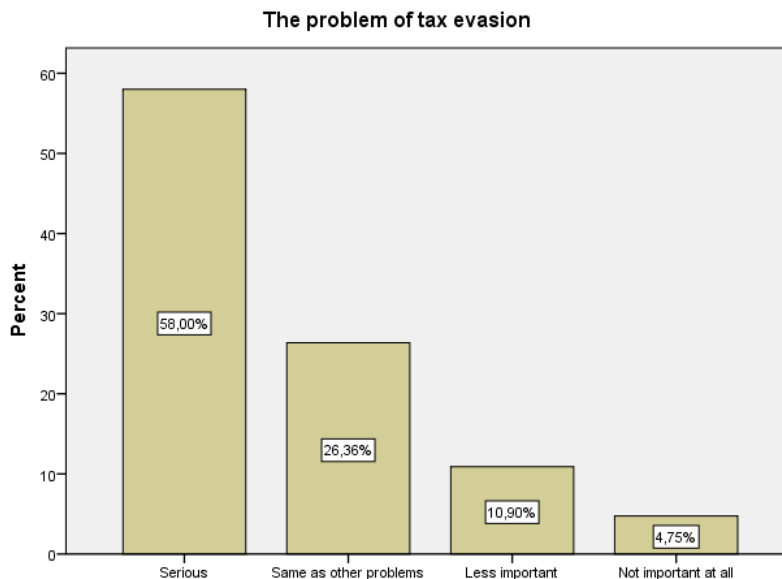
The frequency distribution of the participants regarding the happiness scale is given in Table 5.

Table 5: Distribution of Responses to the Oxford Happiness Scale

Oxford Happiness Scale	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. I don't feel particularly pleased with the way I am. (R)	43	34	11	7	5
2. I am intensely interested in other people.	5	13	29	35	18
3. I feel that life is very rewarding.	14	23	34	18	11
4. I have very warm feelings towards almost everyone.	9	27	30	23	11
5. I am not particularly optimistic about the future. (R)	15	29	24	18	14
6. I find most things amusing.	6	19	34	29	12
7. I am always committed and involved.	5	8	16	41	30
8. Life is good.	7	8	25	37	23
9. I do not think that the world is a good place. (R)	14	23	27	23	13
10. I laugh a lot.	4	13	31	30	22
11. I am well satisfied about everything in my life.	5	25	41	21	8
12. Çekici birisi olduğumu düşünmüyorum.	21	28	29	15	7
13. I don't think I look attractive. (R)	8	22	27	23	20
14. I am very happy.	7	15	41	26	11
15. I find beauty in some things.	4	7	18	51	20
16. I always have a cheerful effect on others.	4	10	31	37	18
17. I can fit in (find time for) everything I want to.	9	24	30	25	12
18. I feel that I am not especially in control of my life. (R)	13	22	30	23	12
19. I feel able to take anything on.	6	7	14	38	36
20. I feel fully mentally alert.	11	19	29	26	15
21. I often experience joy and elation.	4	10	31	39	16
22. I don't find it easy to make decisions. (R)	15	25	22	26	12
23. I don't have a particular sense of meaning and purpose in my life. (R)	39	31	16	7	7
24. I feel I have a great deal of energy.	5	16	34	30	15
25. I usually have a good influence on events.	5	10	27	42	16
26. I don't have fun with other people. (R)	25	37	21	11	6
27. I don't feel particularly healthy. (R)	19	30	27	18	6
28. I don't have particularly happy memories of the past. (R)	23	31	21	14	11

In the happiness scale, which includes questions about the participants' perspectives on life and the emotional states they mostly feel, the rate of agreement with the statement “I am very happy” is 37%, the rate of those who neither agree nor disagree is 41%, and the rate of those who disagree is 22%. The average of the scale is 3.41.

Graph 1: Attitude Towards the Tax Evasion Problem



Fifty-eight percent of taxpayers surveyed consider tax evasion to be a severe problem. Twenty-six percent think it is on par with other problems.

According to the results of the standard distribution tests to measure the relationship between happiness and tax morality, the data are not normally distributed. Therefore, the Mann-Whitney U test was used to analyze the relationship between tax ethics and happiness. Undecided Likert statements were not included in the analysis.

The results of the Mann-Whitney U test to examine the effect of the happiness variable on tax ethics are shown in Table 6.

Table 6: The Effect of Happiness on Tax Morality

Y	Happiness	N	Rank Mean	Z	p
Tax morale	Happy	125	150,75	-2,475	,013
	Unhappy	209	177,52		

The mean tax morale scores of those who feel happy are higher than those who feel unhappy, and this difference is statistically significant. The tax compliance of those who are happy is high.

The effect of tax morality on happiness is shown in Table 7.

Table 7: The Effect of Tax Morality on Happiness

Y	Tax Morale	N	Rank Mean	Z	p
Happiness	High tax morality	51	172,27	-4,081	,000
	Low tax morality	449	259,39		

The average happiness of those with a high tax ethic is higher than that of those with a low tax ethic, and this difference is statistically significant. It can, therefore, be said that financial honesty brings happiness.

5. Conclusion

Individuals' fulfillment of their tax-related obligations is called tax compliance. Tax compliance is divided into two: voluntary and compulsory compliance. Compulsory compliance is defined as taxpayers paying their taxes to comply with the laws and not to be subjected to any penalties or sanctions. In this model, defined as the Classical/Economic model among tax compliance models, individuals make decisions based on tax rate, audit probability, and penalty rate. For example, if the audit or penalty rate is high, tax collection or tax evasion will be less. However, the classical model has been criticized over time. In some studies, it has been found that individuals pay taxes despite low audit and penalty rates. Thus, the behavioral/psychological model gained importance.

The pleasure individuals feel from paying taxes has increased the individual's intrinsic motivation to pay taxes, i.e., voluntary compliance. The addition of the pleasure that individuals receive when they act honestly by paying their taxes to their utility functions has led the psychological model to gain importance. It is discussed under the name of happiness economics, in which concepts such as the fact that people are affected by their emotional states when making some decisions and that their mood is essential when making some economic decisions are discussed. Since taxation is an economic decision, the effect of emotional state on tax morality and compliance has gained more importance in the literature in recent years. Studies on the effect of happiness, which is also the subject of behavioral finance, on tax compliance are still limited. In the studies in the literature review, while the effect of happiness on tax morality is examined, the effect of tax morality on happiness is also examined. In most of these studies, happiness is used as an independent variable. In studies examining different countries, the effect of happiness on tax morality is generally found to be positive.

Although there are fewer studies in which tax morality is used as an independent variable, the effect of tax morality on happiness is found to be positive. Tax ethics and

happiness variables were generally measured with a single question, and the regression method was chosen as the analysis method. The number of studies examining happiness and tax compliance in Türkiye is limited. This study used a more than one-question scale to measure happiness and tax compliance variables. Direct (primary) data were collected. It will contribute to the literature regarding the differences between data collection and measurement methods. This study aims to determine the relationship between tax morality and happiness. Two hypotheses were constructed in the study. The first hypothesis is “People with higher tax morality scores are happier than those with lower scores”. The second hypothesis is “Being happy increases tax morality”.

A survey was conducted with 524 people from Istanbul province using non-probability-based convenience sampling. Oxford Happiness Scale was used to measure happiness. The scale Çelebi et al. (2017) developed was used for tax compliance. When the results are analyzed, happiness and tax morality scores are below 4, while the tax compliance score is slightly higher. Although most taxpayers see paying taxes as a civic duty, they find the tax rates in our country high. The rate of those who find tax evasion unethical is relatively high. Mann Whitney U test was used to measure the effect of happiness on tax ethics. According to the results, the tax morality of happy people is higher than that of unhappy people. This result is in parallel with most of the previous studies conducted for different countries. Torgler (2003;2004) for Latin American and Asian countries, Olsena et al. (2018) and Doğan and Seçilmiş (2020) for Türkiye found a parallel result. According to the results of the analysis conducted to test the second hypothesis to measure the effect of tax morality on happiness, those with high tax morality are happier than those with low tax morality. This result is consistent with many previous studies (Verme, 2009; Lubian and Zari, 2011; Akay et al., Albanese et al., 2015).

The study contributes to the originality of the study by addressing the issue from both aspects and measuring happiness using a scale with more than one question and with high validity and reliability.

Since it has been determined that the effect of happiness on tax morality is essential in tax compliance, it would be a very appropriate practice for the state to give importance to public expenditures that prioritize the happiness of individuals in order to increase tax compliance. In addition to social expenditures such as education and health, transfer expenditures to low-income people are also considered adequate. At the same time, compliance with the principle of fiscal transparency and the concepts of fiscal linkage, which are essential in the tax ethics literature, may effectively increase happiness. Practices that will improve taxpayer satisfaction and tax compliance include eliminating waste, allocating the money to areas that will benefit the taxpayers the most, and ensuring that taxpayers are satisfied with the expenses to be made with the money received from taxes. Practices of the tax administration that increase positive emotions in taxpayers will increase trust in the slippery slope curve and increase voluntary compliance of taxpayers.

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

Peer Review: External independent.

Author Contributions:

İşıl Ayas  - Idea, Design, Data Collection, Interpretation of Data, Drafting, Critical Review, Final Approval and Responsibility, Literature Review, Supervising. Overall Contribution - 100%.

Conflict of Interest: The author declared no conflict of interest.

Financial Disclosure: The authors declared that this study has received no financial support.

References

- Andreoni, J., Erard, B. & Feinstein, J. (1998). "Tax compliance". *Journal of Economic Literature*. 36, 818–860.
- Akay, A., Bargain, O., Dolls, M., Neumann, D., Peichl, A. & Siegloch, S. (2012). *Happy Taxpayers? Income Taxation and Well-Being. German Socio-Economic Panel Study (Soep) Papers*, DIW Berlin.
- Albanese, M., Bonasia, M., Napolitano, O. & Spagnolo, N. (2015). "Happiness, Taxes, and Social Provision: A Note". *Econ. Lett.* 135, 100–103.
- Athira, A. & Ramesh, V. K., (2024), "Corporate thanksgiving in blissful nations: An empirical analysis of happiness and corporate tax avoidance". *Economic Letters*. 235,111567.
- Bruni, L. & Stanca, L., (2008). "Watching alone: Relational goods, television, and happiness". *Journal of Economic Behavior and Organization*. 65, 506–528.
- Ciziceno, M., & Pizzuto, P. (2022). "Life satisfaction and tax morale: The role of trust in government and cultural orientation". *Journal of Behavioral and Experimental Economics*. 97, 101824. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2021.101824>
- Çelebi, K., Miynat, M., Canbay, T., Bulut, Z. A., Özcan, P. M. & Tunçay, B. (2017). "Üniversite öğrencilerinin vergi bilinci ve vergi algılarının ölçülmesine yönelik ampirik bir araştırma: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Örneği". Manisa Calal Bayar Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 36, Manisa.
- Corzo T., Hernan, R. & Pedrosa, G., (2024). "Behavioral finance in a hundred keywords". *Heliyon*. 10, e35979.
- Doğan, T. & Sapmaz, F. (2012). "Oxford Mutluluk Ölçeği Türkçe Formunun Psikometrik Özelliklerinin Üniversite Öğrencilerinde İncelenmesi". *Düşünen Adam Psikiyatri ve Nörolojik Bilimler Dergisi*. 25: 297-304.
- Dogan, B.S. & Secilmis, İ.E. (2020). "The evolution of tax morale in Türkiye". *Journal of Economy Culture and Society*. 62, 145-166.

- Eralp A., Şahin, S. & Çağdaş, Y. (2020) "Vergi Yüğü ve Mutluluk İlişki Mekansal Ekonometrik Modellerle Analizi". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 16(4), 870-890.
- Frey, B.S. & Stutzer, A., (2000). "Happiness, economy, and institutions". *Economic Journal*. 110, 918–938.
- Harbaugh, W.T., Mayr, U. & Burghart, D.R. (2007). "Neural responses to taxation and voluntary giving reveal motives for charitable donations". *Science*. 316, 1622–1625.
- Hopfensitz, A. & Reuben, E. (2009). "The importance of emotions for the effectiveness of social punishment". *Econ. J.*, 119 (540), 1534–1559, <http://dx.doi.org/10.1111/j.1468-0297.2009.02288.x>
- Hills, P. & Argyle, M. (2002). "The Oxford happiness questionnaire: a compact scale for measuring psychological well-being". *Pers Individ Diff*. 2002; 33:1073-1082.
- Khadjavi, M. (2015). "On the interaction of deterrence and emotions". *J. LawEcon. Organ*. 31(3), 287–319, <http://dx.doi.org/10.1093/jleo/ewu012>.
- Kirchler, R. & Wahl, I., (2010). "Tax Compliance Inventory: Tax –I Voluntary Tax Compliance, Enforced Tax Compliance, Tax Avoidance and Tax Evasion". *J Econ Psychol*. June 31(3), 1-21.
- Kirchler, E. (1997). "The burden of new taxes: Acceptance of taxes as a function of effectiveness and egoistic versus altruistic orientation". *Journal of Socio-Economics*. 26, 421–436.
- Kirchler, E. (1999). "Reactance to taxation: Employers' attitudes towards taxes". *Journal of Socio-Economics*. 28(2), 131-138.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008). "Enforced versus voluntary tax compliance: the 'slippery slope' framework". *J. Econ. Psychol*. 29, 210–225, <http://dx.doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>.
- Kitapçı, İ. (2015). *Vergi Etiği Vergi Psikolojisi*. Ankara: Seçkin Kitapevi.
- Lubian, D. & Zarri, L. (2011). "Happiness and Tax Morale: An Empirical Analysis". *J. Econ. Behav. Organ*. 80(1), 223–243.
- Lyubomirsky, S., King, L., & Diener, E. (2005). "The benefits of frequent positive affect: Does happiness lead to success?". *Psychological Bulletin*. 131, 803-855.
- Magen, Z., & Aharoni, R. (1991). "Adolescents' contributing toward others: Relationship to positive experiences and transpersonal commitment". *Journal of Humanistic Psychology*. 31, 126–143.
- Nadirov O., Aliyev, K., Dehning, B., Sharifzade & Aliyeva, R. (2021). "Life Satisfaction and Tax Morale in Azerbaijan: Mediating Role of Institutional Trust and Financial Satisfaction". *Sustainability*. 13(21), 12228.

- Olsen, J., Kasper, M., Enachescu, J., Benk, S. & Budak, T. (2018). "Emotions and tax compliance among small business owners: An experimental survey". *International Review of Law and Economics*. 56, 42-52.
- Sá, C., Martins, A., & Gomes, C. (2015). "Tax morale determinants in Portugal". *European Scientific Journal*. 11(10), 236.
- Scholz, J. T. & Lubell, M. (1998). "Adaptive Political Attitudes: Duty, Trust, and Fear as Monitors of Tax Policy,". *American Journal of Political Science*. 42(3), 903-920.
- Song, Y. D. & Yarbrough, T. E. (1978). "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey". *Public Administration Review*. 38, 442–452.
- Sekaran, U. (1992). *Social Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. Wiley.
- Şeker M. (2009). "Mutluluk Ekonomisi". *Istanbul Journal of Sociological Studies*. 39, 115-140.
- Tekeli, R. (2011). "The Determinants of Tax Morale: the Effects of Cultural Differences and Politics". *PRI Discussion Paper Series*, No. 11A-1. Retrieved from https://www.mof.go.jp/pri/international_exchange/visiting_scholar_program/ws2011_d.pdf
- Tjondro, E. (2018). "Individual Satisfaction and Tax Morale: The Perspective of Different Professions in Indonesia". *Journal of Public Administration and Governance*. 8(2), 14–37.
- Torgler, B. (2003). *Tax Morale and Institutions*. Center for Research in Economics, Management and Arts, Working Paper No. 2003.
- Torgler, B. (2004). "Tax morale in Asian countries". *Journal of Asian Economics*. 15, 237–266.
- Torgler, B. (2005). "Tax morale in Latin America". *Public Choice*. 122(1-2), 133–157.
- Tov, W. & Diener, E. (2009). "The Well-Being of Nations: Linking Together Trust, Cooperation, and Democracy". In: Diener E. (eds) *The Science of Well-Being. Social Indicators Research Series*, 37. Springer, Dordrecht.
- Triandis, H. C. (1996). "The psychological measurement of cultural syndromes". *American Psychologist*. 51(4), 407-415.
- Verme, P. (2009). "Happiness, freedom, and control". *Journal of Economic Behavior and Organization*. 71, 146–161.
- Weisbach, D. A. (2007). "What does happiness Research Tell Us about Taxation?" (John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper No. 342, 2007).



Dijital Vergi Dairesi Sisteminin Kalitesi ve Vergi Uyum Niyeti: Kullanıcı Memnuniyetinin Aracılık Rolü

Candan Yılmaz Uğur¹ 

Naci Tolga Saruç² 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 20.12.2024

Düzeltilme : 16.04.2025

Kabul : 09.05.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik
oranı: %14

JEL Kodu:

H26, H30, K34

Anahtar Kelimeler:

Dijital Vergi Dairesi,
Dijital Vergi Dairesi
Kalitesi, Vergi Uyum

Ö Z E T

Kamu hizmetlerinde yaşanan dijital dönüşümün vergi ile ilgili alanlara yansması ile dijital uygulamaların ön plana çıktığı, söz konusu uygulamaların vergi mükelleflerine hızlı erişim ve bireyselleştirilmiş hizmetler sunarak vergi uyumunu artırdığı görülmektedir. Türkiye’de 7 Ekim 2023 tarihinde yürürlüğe giren Dijital Vergi Dairesi ile mükelleflerin tüm uygulamalara kolay, hızlı ve güvenli bir şekilde erişim sağlaması, vergi ile ilgili tüm işlemlere ve bu işlemlerin sonuçlarının ilgililerine elektronik ortamda sunulması amaçlanmıştır. Bu bağlamda vergi mükelleflerin Dijital Vergi Dairesinin kalitesine ilişkin algısı ve bu algının vergi uyumu üzerindeki etkisinin belirlenmesi önem taşımaktadır.

Bu çalışmanın amacı Gümüşhane/Merkez’de faaliyet gösteren ve Dijital Vergi Dairesi sistemini kullanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden elde edilen verileri kullanarak Dijital Vergi Dairesi Sisteminin kalitesi ile vergi uyumu arasındaki ilişkide Dijital Vergi Dairesi kullanıcılarının memnuniyetinin aracılık etkisi olup olmadığını incelemektir. Araştırmaya, Dijital Vergi Dairesi sistemini kullanan 171 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi katılmış olup, veriler aracılık etki analizi ile incelenmiştir. Elde edilen bulgular, Dijital Vergi Dairesi sisteminin kalitesi ile algılanan kullanım kolaylığının, sistemi kullanan vergi mükelleflerinin memnuniyet düzeylerini artırarak vergi uyumunu olumlu yönde etkilediğini ortaya koymaktadır.

Citation: Yılmaz Uğur, C. & Saruç, N. T. (2025). “Dijital Vergi Dairesi Sisteminin Kalitesi ve Vergi Uyum Niyeti: Kullanıcı Memnuniyetinin Aracılık Rolü”. *International Journal of Public Finance*. 10(1), 37 – 58. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1604728>

¹ Assoc. Prof. PhD., Gümüşhane University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: 0000-0002-7915-8040, candanyilmaz@hotmail.com

² Prof. PhD., İstanbul University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: 0000-0003-0716-3040, tolgasaruc@hotmail.com

The Mediating Role of User Satisfaction in the Relationship Between the Quality of the Digital Tax Office System and Tax Compliance

ARTICLE INFO

Submitted : 20.12.2024
Revised : 16.04.2025
Accepted : 09.05.2025
Available : 30.06.2025

iThenticate similarity
score: 14%

JEL classification:
H26, H30, K34

Keywords:

Digital Tax Office,
Digital Tax Office
Quality, Tax
Compliance

ABSTRACT

With the reflection of the digital transformation in public services on tax-related areas, digital applications come to the forefront, and these applications increase tax compliance by providing fast access and individualised services to taxpayers. With the Digital Tax Office, which entered into force on 7 October 2023 in Turkey, it is aimed to provide taxpayers with easy, fast and secure access to all applications and to present all tax-related transactions and the results of these transactions to those concerned electronically. In this context, it is important to determine the perception of taxpayers regarding the quality of the Digital Tax Office and the effect of this perception on tax compliance.

The purpose of this study is to examine whether the satisfaction of Digital Tax Office users has a mediating effect on the relationship between the quality of the Digital Tax Office System and tax compliance by using the data obtained from income and corporate taxpayers operating in Gümüşhane and using the Digital Tax Office system. Data from 171 taxpayers were analysed with mediation effect analysis. According to the results obtained, it is concluded that the quality of the Digital Tax Office system and perceived convenience increase tax compliance as long as the satisfaction of taxpayers using this system increases.

Extended Summary

With the reflection of the digital transformation experienced in public services to tax-related areas, digital applications have come to the forefront, and it is seen that these applications increase tax compliance by providing taxpayers with fast access and individualized services.

With the Digital Tax Office, which entered into force in Turkey on October 7, 2023, it is aimed for taxpayers to access all applications easily, quickly and securely, to be able to submit declarations, notifications, etc. documents electronically and to present the results of the transactions made regarding these documents to the relevant parties electronically, and to benefit more from the opportunities brought by today's information technologies in the service process while fulfilling their duties related to taxation (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023). In this context, it is important to determine the perception of taxpayers regarding the quality of the Digital Tax Office and the effect of this perception on tax compliance.

This study aims to examine whether the satisfaction of Digital Tax Office users has a mediating effect on the relationship between the quality of the Digital Tax Office System and tax compliance by using data obtained from taxpayers operating in Gümüşhane. Studies suggest that the quality of the electronic tax system increases tax compliance, while user satisfaction mediates the relationship between the quality of the electronic tax system and tax compliance. Indeed, Saptono et al. (2023) aimed to examine the mediating role of user satisfaction in the relationship between the quality of the E-Tax system and tax compliance intention in their studies. The study was collected from 650 tax professionals using E-Filing and 492 tax

professionals using E-Form in Indonesia through an online survey. It is stated that user satisfaction has a mediating role in the relationship between e-filing and e-form and tax compliance intention.

The study was conducted face- to- face with taxpayers in Gümüşhane. Random sampling method was used to collect data from participants. This method was preferred because it is fast, convenient, and less costly. In the period November 2024 – December 2024. 250 surveys were given to taxpayers. Invalid and blank questionnaires and 79 questionnaires of taxpayers who do not actively use the Digital Tax Office system were excluded from the research. The research was completed with 171 questionnaires. The tax compliance variable in the study was obtained from Marti (2010), Night & Bananuka (2018) and Do et al. (2022); user satisfaction variable from Wang & Liao (2008), Pinho et al. (2007) and Stefanovic et al. (2016); information quality, system quality and service quality variables from Wang & Liao (2008), Stefanovic et al. (2016) and Akram et al. (2019); perceived convenience variable from Pinho et al. (2007) and Pinho & Macedo (2008); and compliance cost variable from Saptono et al. (2023). Participant responses in all items were evaluated with a 5-level Likert-type scale ranging from 1 (=strongly disagree) to 5 (=strongly agree).

In the study, the PROCESS Macro Model 4 developed by Hayes (2017) was used with 5000 resamples and 95% confidence interval options to test the mediation effect analyses. In mediation effect analyses, researchers explain the effect of the independent variable X on the dependent variable Y through the mediator variable M. The mediator variable (M) focuses on 'how' or 'why' the relationship between the variables occurs (Bozkurt, 2023: 1).

77% of the participants are male. 62% of the participants are between the ages of 25 - 44. The average monthly income of 24% of the participants is between 30.000 TL - 40.000 TL. 32,7% of the participants have an average monthly income of 40.000 TL and above. 89% of the participants are sole proprietorships. When the education level of the participants is analysed, 30,4 % of them are at high school level and 35,1 % of them are at undergraduate level. Finally, 39.1% of the participants have been using the Digital Tax Office application for 1 - 3 years, 25.5% for 3 - 5 years and 35.4% for 5 years or more. According to the results obtained from Process Makro Model 4, user satisfaction has a mediating effect on the relationship between the quality of the Digital Tax Office System and tax compliance. It is possible to mention the mediating effect of user satisfaction in the relationship between perceived convenience and tax compliance intention. There is no mediating effect of user satisfaction in the relationship between compliance costs and tax compliance intention.

This study contributes to the literature on tax compliance by finding that the satisfaction of Digital Tax Office users has a mediating effect between the quality of the Digital Tax Office system and tax compliance intention. With the transformation experienced in public services and the electronicization of tax services, tax-related transactions are becoming simpler, faster and more secure. In addition, the electronicization of tax-related transactions is expected to increase tax compliance by reducing tax losses and evasions. In this context, it is thought that tax authorities should take into account the satisfaction of taxpayers in using the Digital Tax Office and make the Digital Tax Office system easily accessible, simple and understandable, which will increase tax compliance.

1. Giriş

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin (BİT) gelişmesine bağlı olarak kamu hizmetlerinde yaşanan dijital dönüşümün vergi ile ilgili alanlara yansması ile dijital uygulamaların ön plana çıktığı görülmektedir. Söz konusu uygulamalar vergi mükelleflerine hızlı, kolay ve kesintisiz erişim sağlayarak vergi uyumunu artırmaktadır (Night & Bananuka 2018; Rotimi vd. 2020; Qi & Azmi, 2020; Saptono vd., 2023).

Türkiye’de de dijital dönüşümün e-vergileme ile bağlantılı kurum içi, kurum dışı ve kurumlar arası olmak üzere çok sayıda proje ve uygulamaya yansıdığı görülmektedir. Bu alanda yapılan projelerden ilki, 1998 – 2010 yılları arasında üç aşamada uygulanan Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)’dir. “VEDOP ile vergi dairesinde manuel olarak yapılan iş ve işlemlerin bilgi teknolojileri vasıtasıyla yapılması, verilerin dijital ortama aktarılması, kurumsal iletişim ve ağ yapısının oluşturulması amaçlanmıştır” (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021: 23). 28.02.2018 tarihi itibarıyla uygulamaya geçirilen İnteraktif Vergi Dairesi (İVD) ise e-vergileme alanındaki dijital dönüşümün diğer bir göstergesidir. İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla, mükellef olup olmamasına bakılmaksızın tüm vatandaşlar vergi kayıtlarına ilişkin bilgilere erişebilme, vergi ödeme, belge doğrulama, başvuru yapma, dilekçe verme gibi yoğun kullanılan işlemleri çevrimiçi olarak gerçekleştirebilmektedir (Çelik, 2022: 12 – 14). “7 Ekim 2023 tarihinde yürürlüğe giren Dijital Vergi Dairesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik ortamda sunulan hizmetlerin tek çatı altında birleştirilerek bireylerin tüm uygulamalara kolay, hızlı ve güvenli bir şekilde erişim sağlaması ve mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirirken hizmet alma süreçlerinde günümüz bilişim teknolojilerinin getirdiği imkânlardan daha fazla yararlanması amaçlanmıştır” (Dijital Vergi Dairesi, 2023).

Vergi idaresinin dijitalleşmesi, verilerin güvenli bir biçimde toplanması ve vergisel yükümlülüklerin doğru şekilde belirlenmesi yoluyla, vergi gelirlerinin daha etkin bir şekilde tahsil edilmesini ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesini mümkün kılmaktadır. Dijital teknolojilerin vergi sistemine entegrasyonu sayesinde, daha organize ve bütünleşik bir vergi idaresi yapısı oluşturulmakta; bu durum, vergi sisteminde ortaya çıkabilecek boşlukların giderilmesini, raporlama süreçlerinin doğruluğunu artırmayı ve vergi tahsilatında kaliteyi yükseltmeyi mümkün hâle getirmektedir (Hodzic, 2019: 763). Bununla birlikte, dijital dönüşümün sunduğu avantajların etkin bir şekilde hayata geçirilebilmesi için, vergi idarelerinin teknolojik dönüşüme uyum sağlayacak yatırımlar yapması ve bu teknolojileri etkin biçimde kullanması gerekmektedir. Aynı zamanda, mükelleflerin dijital altyapıyı benimsemeleri ve bu sistemlere duydukları güveni artırmaları da sürecin başarısı açısından kritik öneme sahiptir (Dikmen & Çiçek, 2020: 157).

Bu çalışmanın amacı Dijital Vergi Dairesi sisteminin kalitesinin vergi uyumu üzerindeki etkisini kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisi ile belirlemektir. Dijital Vergi Dairesi sisteminin kalitesi literatürde yer alan DeLone & McLean D&M (2003) bilgi sistemleri başarı modeli ve modele eklenen algılanan kolaylık ve uyum maliyetleri

değişkenleri ile ölçülmektedir. Araştırmada Dijital Vergi Dairesi sistemini kullanan vergi mükelleflerinin görüşlerine yer verilmiştir. Nitekim Dijital Vergi Dairesi sistemini kullanan vergi mükelleflerinin görüşleri Dijital Vergi Dairesi sistemi konusunda daha fazla deneyimli oldukları için öne çıkarılmıştır.

Türkiye'de Dijital Vergi Dairesi sisteminin başarısını ölçen çalışmalar sınırlı olmakla birlikte, bazı araştırmalardan elde edilen sonuçlar bilgi kalitesi, sistem kalitesi, algılanan kolaylık gibi unsurların Dijital Vergi Dairesi kullanımını pozitif yönde etkilediği yönündedir (Turan & Özgen 2009; Serçemeli & Kurnaz, 2016; Çelik 2022; Tolkun & Tekin, 2022; Yanar, 2024). Bu doğrultuda, araştırmanın mevcut literatüre katkı sağlayacağı belirtilmelidir. Ayrıca, araştırma bulgularının Dijital Vergi Dairesi sisteminin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi süreçlerinde görev alan vergi otoritelerine yol gösterici nitelikte olacağı düşünülmektedir. Üç bölümden oluşan araştırmanın birinci bölümünde teorik çerçeve ve literatür taraması yer almaktadır. Araştırmanın ikinci bölümünde metodolojiye yer verilmiştir. Araştırmanın üçüncü bölümü ise araştırmaya ilişkin sonuçlar ve bu sonuçlara ilişkin değerlendirmeler ile sonlandırılmaktadır.

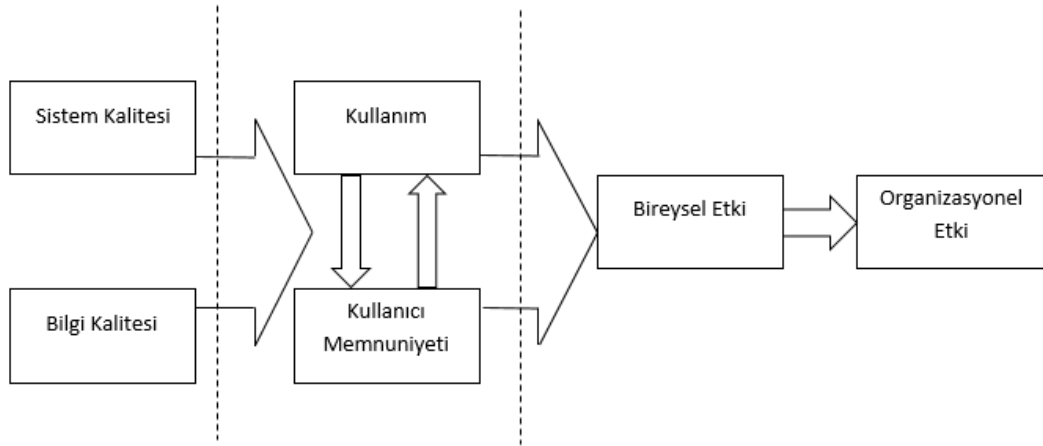
2. Teorik Çerçeve ve Literatür

2.1. Dijital Vergi Dairesi Sisteminin Kalitesi ve Vergi Uyum

Dijital vergi dairesi gibi elektronik uygulamaların etkili olabilmesi için bu uygulamaların kabulünü kolaylaştıran veya engelleyen faktörleri belirlemek ve bu faktörleri geliştirmek önemli olsa da bu faktörlerin ölçümünün doğası gereği çok boyutlu ve karmaşık olması beklenmektedir (Wang & Liao, 2008: 718). Bu doğrultuda DeLone & McLean D&M (1992) tarafından geliştirilen Bilgi Sistemleri Başarı Modeli, bilgi sistemlerinin başarısını tanımlamak için kullanılan ve birçok araştırmacı tarafından kabul gören modellerden biridir (Haruna vd., 2023: 143).

DeLone & McLean (1992) Modeli; bilgi sistemleri başarı ölçümlerini kapsamlı şekilde incelemiştir. Modelde sistem kalitesi, bilgi kalitesi, bilgi sistemi kullanımı, kullanıcı memnuniyeti, bireysel etki ve organizasyon etkisi olmak üzere altı farklı değişken yer almaktadır ve her değişkenin karşılıklı ilişkisi bulunmaktadır (Şekil 1). Bu model, bilgi sistemlerinin başarısının anlaşılmasına iki önemli katkı sağlamaktadır. Birincisi, bilgi sistemi başarı ölçümünü kategorize etmek için bir şema sunmaktadır. İkincisi ise kategoriler arasındaki zamansal ve nedensel karşılıklı bağımlılıklara dair bir model önermektedir.

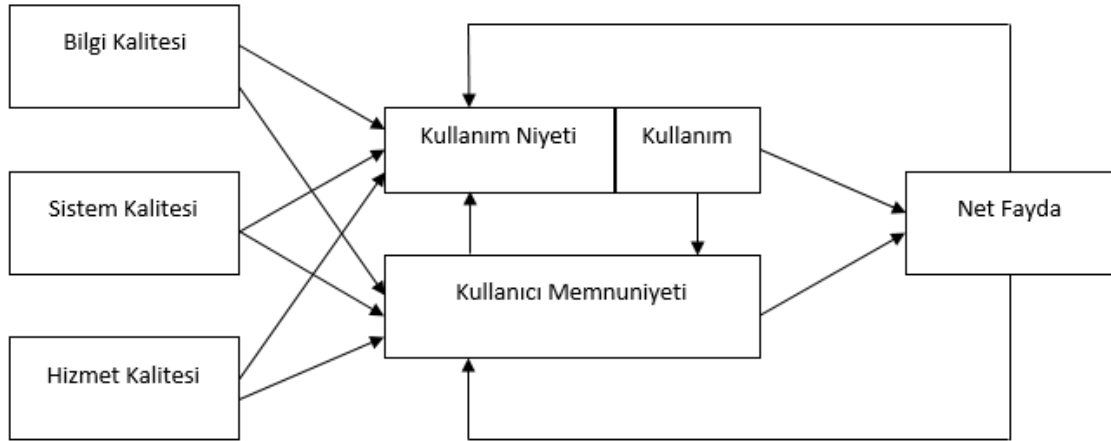
Şekil 1: DeLone & McLean (1992) Bilgi Sistemleri Başarı Modeli



Kaynak: DeLone & McLean, 1992: 87.

Bununla birlikte, çok sayıda araştırmacı uzun yıllar boyunca D&M modelini geliştirmiş, değiştirmiş ve genişletilmesini önermiştir. Bunun üzerine DeLone & McLean (2003) hizmet kalitesi bileşenini ekleyerek, bireysel ve organizasyonel etki yerine de net faydayı koyarak modeli revize etmişlerdir (Şekil 2).

Şekil 2: Güncellenmiş Bilgi Sistemleri Başarı Modeli



Kaynak: DeLone & McLean, 2003: 24.

Güncellenmiş model ile bilgi sisteminin kalitesini bilgi kalitesi, sistem kalitesi ve hizmet kalitesi değişkenleri ile ölçen üç boyutlu bir yapı oluşturulmuştur. Bilgi kalitesi; doğru bilgi, güncel bilgi, yeterli bilgi, güvenilir bilgi ve faydalı bilgi boyutları ile değerlendirilmektedir. Hizmet kalitesi hizmete hazır olma, kullanılabilirlik, bireysel ilgi ve

kullanıcıların özel ihtiyaçları boyutları ile ölçülmektedir. Son olarak sistem kalitesi, kullanıcı dostu olma, kullanılabilirlik ve kullanım kolaylığı olmak üzere üç boyut kullanılarak değerlendirilmektedir (Saptono vd., 2023: 4).

Bilgi sistemi kalitesi ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalara bakıldığında bilgi sistem kalitesinin vergi uyumu üzerinde pozitif bir etki yarattığı görülmektedir. Chumsombat (2014) çalışmasında Bangkok / Tayland’da hizmet kalitesi memnuniyetinin e-vergi dosyalama niyeti üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamıştır. Çalışmasında e-vergi dosyalama niyeti; bilgi kalitesi, işlevsellik açısından sistem kalitesi, kullanılabilirlik, hizmet kalitesi ve güven açısından sistem kalitesi değişkenleri ile ölçülmüştür. 415 katılımcıdan elde edilen veriler yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiştir. Çalışmada bilgi kalitesi, işlevsellik açısından sistem kalitesi, kullanılabilirlik açısından sistem kalitesi, hizmet kalitesi ve güvenin e-vergi dosyalama niyeti üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Haruna vd. (2023) çalışmalarında bilgi kalitesi, sistem kalitesi ve hizmet kalitesi ile vergi mükelleflerinin e-vergi sistemini sürekli ve kasıtlı olarak kullanmaları arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Bu bağlamda DeLone & McLean IS Başarı Modeli (D&M) kavramlarına dayanan teorik bir model geliştirilmiştir. 768 Nijeryalı vergi mükellefinden elde edilen anket verileri SmartPLS kullanılarak analiz edilmiştir. Sonuçlar; bilgi kalitesi, sistem kalitesi ve hizmet kalitesinin e-vergi sistemini sürekli ve kasıtlı olarak kullanma niyetini artırdığını yönündedir.

DeLone & McLean (2003) modelinde kullanıcı memnuniyeti, bireylerin kullanımı/kullanma niyetini ve net faydalarını etkileyen uzun vadeli bir faktör olarak değerlendirilmektedir. Kullanıcıların dijital vergi dairesi gibi kamu hizmetlerinden memnun olmaları bu hizmetleri kullanmaya devam etme niyetlerini etkilemektedir. Hoş bir deneyim, dijital vergi dairesi gibi uygulamaları kullanma eğilimini artırmakta ve kamu hizmetlerinin başarısını güvence altına almaktadır (Rahman vd., 2020: 180). Dolayısıyla, dijital vergi dairesi sistemi gibi kanalların başarısı ya da başarısızlığı büyük ölçüde vatandaşların hizmetlerden duydukları memnuniyete ya da memnuniyetsizliğe bağlıdır (Akram vd., 2019: 239). Literatürde yer alan çalışmalar kullanıcı memnuniyetinin e-devlet gibi sistemlere yönelik devamlılık niyetlerini olumlu olarak etkilediğini göstermektedir. Nitekim Zaidi vd. (2017) planlı davranış modeli, teknoloji kabul modeli, bilgi sistemleri başarı modeli ve Hofstede’in kültürel değerlerini teorik temellerinin benimsendiği çalışmada bilgisayar becerileri, algılanan kullanım kolaylığı, algılanan kullanılabilirlik, bilgi sistemleri kalitesi ve benimsenen ulusal kültürün elektronik vergi dosyalama sisteminin benimsenmesi üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. Veriler, Hindistan’da kamu ya da özel web sitelerini kullanarak kendilerinin ya da bir başkasının (bireysel ve/veya işletme) gelir vergilerini elektronik olarak dolduran 201 katılımcıdan kartopu örnekleme yöntemi ile elde edilmiştir. Yapısal eşitlik modeli kullanılarak analiz edilen çalışmada; algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan kullanılabilirliğin kullanıcı memnuniyeti üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu ve daha yüksek kullanıcı memnuniyetinin daha yüksek çevrimiçi vergi dosyalama niyetiyle

bağlantılı olduğu görülmüştür. Akram vd. (2019) tarafından yapılan çalışmada ise çevrimiçi vergi beyannamesi vermeye devam etme niyeti ile teknolojik belirleyiciler ve davranışsal araçlar arasındaki karşılıklı ilişkiler araştırılmıştır. Pakistan’da 409 e-vergi beyanname kullanıcılarından web tabanlı bir anket aracılığıyla elde edilen veriler yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiştir. Sonuçlar, beklenti ve memnuniyetin e-vergi beyannamesi verme sürekliliği niyetini artırdığı yönündedir. Çalışmada ayrıca algılanan risk, algılanan işlevsel fayda ile memnuniyet arasındaki ilişki üzerinde düzenleyicilik etkisine sahiptir. Yani algılanan riskin derecesi azaldıkça algılanan işlevsel fayda ile memnuniyet arasındaki ilişkinin güçlendiği görülmüştür. Rahman vd. (2020) çalışmalarında e-vergi kullanım niyetini etkileyen faktörleri incelemişlerdir. Sosyal etki ve algılanan risk ile genişletilmiş teknoloji sürekliliği teorisine dayanan bir model geliştirmişlerdir. Bu amaçla Bangladeş’te 345 e-vergi hizmeti kullanıcılarından oluşan bir örneklemden toplanan veriler kısmi en küçük kareler ve yapısal eşitlik modellemesi ile analiz edilmiştir. Çalışma bulguları, kullanıcı memnuniyeti, algılanan fayda ve tutumun e-vergi sisteminin sürekli kullanım niyeti üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu; onay, kullanım kolaylığı ve sosyal etkinin ise e-vergi sisteminin sürekli kullanım niyeti üzerinde dolaylı bir etkiye sahip olduğu yönündedir.

Öte yandan bazı çalışmalardan elde edilen sonuçlar; kullanıcı memnuniyetinin sistem kalitesi ve vergi uyumu arasındaki ilişkiye aracılık ettiği yönündedir. Saptono vd. (2023) çalışmalarında e-vergi sisteminin kalitesi ve vergi uyum niyeti arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık rolünü incelemeyi amaçlamışlardır. Çalışma Endonezya’da e-dosyalama kullanan 650 vergi meslek mensubu ve e-form kullanan 492 vergi meslek mensubundan çevrimiçi bir anket aracılığıyla toplanmıştır. Hiyerarşik çoklu regresyon ile analiz edilen çalışmadan elde edilen bulgular; e-dosyalama ve e-form ile vergi uyum niyeti arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık rolü olduğu yönündedir. Türkiye’de ise Çelik (2022), İnteraktif Vergi Dairesi sisteminin benimsenmesine etki eden faktörleri ve sistemin başarısını değerlendirmek amacıyla DeLone & McLean’in (1992) Bilgi Sistemi Başarı Modeli’ni temel alarak bir analiz gerçekleştirmiştir. 294 Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirden elde edilen veriler Yapısal Eşitlik Modeli kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmadan elde edilen bulgular, bilgi kalitesi ve kullanıcı memnuniyetinin sistem kullanımını pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilediğini ortaya koymuştur. Ayrıca, sistem kalitesi ile bilgi kalitesinin kullanıcı memnuniyeti üzerinde anlamlı ve olumlu bir etkisinin bulunduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte, hem kullanıcı memnuniyetinin hem de sistem kullanımının bireysel etki üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkide bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle, vergi mükellefleri, vergilerini elektronik olarak ödemelerini teşvik eden dijital vergi dairesi sistemi gibi elektronik vergi sistemlerini kullanmaktan memnun olmalıdır. Vergi mükellefleri, sistemin sunduğu hizmetlerden memnun kalırsa, vergi uyumluluğu davranışları iyileşecektir (Saptono vd., 2023: 5). Buna göre;

H₁: Kullanıcı memnuniyeti, dijital vergi dairesi sisteminin bilgi kalitesi ile vergi uyumu arasındaki ilişkiye aracılık etmektedir.

H₂: Kullanıcı memnuniyeti, dijital vergi dairesi sisteminin sistem kalitesi ile vergi uyumu arasındaki ilişkiye aracılık etmektedir.

H₃: Kullanıcı memnuniyeti, dijital vergi dairesi sisteminin hizmet kalitesi ile vergi uyumu arasındaki ilişkiye aracılık etmektedir.

2.2. Algılanan Kolaylık ve Vergi Uyum

Algılanan kolaylık, bireylerin işlerini daha iyi yapmalarına yardımcı olacak belirli bir sistem hakkındaki algıları olarak ifade edilmektedir. Algılanan kolaylığın bir hizmeti kullanmaya yönelik tutumlar üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu ve tutumun da davranışsal niyetleri etkilediği bilinmektedir (Rahman vd., 2020: 180).

Dijital vergi dairesi sistemi bağlamında algılanan kolaylık; mükelleflerin daha az zaman ve çaba harcamasını gerektirirken konforunu artırması olarak tanımlanabilir (Saptono, 2023: 6) Dijital vergi dairesi sisteminin kullanımındaki kolaylığın kullanım niyeti üzerindeki etkisine ilişkin yapılan çalışmalarda algılanan kolaylığın kullanım niyetini artırdığı görülmektedir. Rahman vd. (2020) çalışmalarında e-vergi kullanım niyetini etkileyen faktörleri incelemişlerdir. Sosyal etki ve algılanan risk ile genişletilmiş teknoloji sürekliliği teorisine dayanan bir model geliştirmişlerdir. Bu amaçla Bangladeş'te 345 e-vergi hizmeti kullanıcısından oluşan bir örneklemden elde edilen veriler yapısal eşitlik modellemesi ile analiz edilmiştir. Çalışma bulguları, kullanıcı memnuniyeti, algılanan fayda ve tutumun e-vergi sisteminin sürekli kullanım niyeti üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu yönündedir. Türkiye'de ise Turan & Özgen (2009), Teknoloji Kabul Modeli'ni temel alarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında, e-beyanname sisteminin benimsenmesine etki eden faktörleri meslek mensuplarının bakış açısından incelemişlerdir. Türkiye genelinde faaliyet gösteren 352 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'den (SMMM) elde edilen veriler, Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırma bulguları, sistemin uyumluluğu, algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan fayda gibi değişkenlerin, e-beyanname sistemini kullanma niyetini anlamlı ve pozitif yönde etkilediğini ortaya koymuştur. Serçemeli & Kurnaz (2016) çalışmalarında, denetim süreçlerinde bilgi teknolojisi ürünlerinin kullanımına yönelik eğilimleri ve bu eğilimlerin ardındaki nedenleri Teknoloji Kabul Modeli (TAM) çerçevesinde analiz etmeyi amaçlamışlardır. Araştırma, Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Erzurum Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görev yapan toplam 41 vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısının katılımıyla gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular, denetim sürecinde algılanan kullanım kolaylığının bilgi teknolojilerine yönelik tutumu üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur. Tolkun & Tekin (2022) çalışmalarında Türk Vergi Sistemi'nde dijital dönüşüm ve vergi güvenliğinin etkinliği üzerindeki rolünü incelemişlerdir. Eskişehir ilinde faaliyette bulunan 418 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin yer aldığı çalışmada Birleştirilmiş Teknoloji Kullanım ve Kabullenme Teorisi modelinden faydalanılmıştır. Çalışmada,

kolaylaştırıcı koşulların kullanım niyeti üstünde pozitif bir etkisinin bulunduğu tespit edilmiştir. Benzer şekilde, Yanar (2024) tarafından yürütülen çalışmada, Teknoloji Kabul Modeli çerçevesinde e-vergi uygulamalarında algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan fayda ile bu uygulamalara yönelik tutum ve kullanma niyeti arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Araştırma, Kocaeli ilinde ticaret odasına kayıtlı ve e-vergi sistemine dâhil olan işletmelerin çalışanları arasından kolayda örnekleme yöntemi ile seçilen toplam 355 katılımcı ile gerçekleştirilmiştir. Çok değişkenli regresyon analizleri ile tahmin edilen çalışmadan elde edilen sonuçlar; algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan faydanın e-vergi uygulamalarına yönelik tutum üzerinde pozitif ve anlamlı etki yarattığı yönündedir.

Öte yandan mükelleflerin dijital vergi dairesi sistemini kullanma deneyiminde algılanan kolaylığın kullanıcı memnuniyetini artıracığı da belirtilmektedir. Bu bağlamda dijital vergi dairesi sistemine ilişkin algılanan kolaylık arttıkça kullanıcı memnuniyeti artacak, artan kullanıcı memnuniyeti vergi uyumunu artıracaktır (Saptano, 2023: 6). Nitekim Zaidi vd. (2017) planlı davranış modeli, teknoloji kabul modeli, bilgi sistemleri başarı modeli ve Hofstede'in kültürel değerlerini teorik temellerinin benimsendiği çalışmalarında bilgisayar becerileri, algılanan kullanım kolaylığı, algılanan kullanışlılık, bilgi sistemleri kalitesi ve benimsenen ulusal kültürün elektronik vergi dosyalama sisteminin benimsenmesi üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. Veriler, Hindistan'da kamu ya da özel web sitelerini kullanarak kendilerinin ya da bir başkasının (bireysel ve/veya işletme) gelir vergilerini elektronik olarak dolduran 201 katılımcıdan kartopu örnekleme yöntemi ile elde edilmiştir. Yapısal eşitlik modeli ile tahmin edilen çalışmadan elde edilen bulgular; algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan kullanışlılığın kullanıcı memnuniyeti üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu ve daha yüksek kullanıcı memnuniyetinin daha yüksek çevrimiçi vergi dosyalama niyetiyle bağlantılı olduğu yönündedir. Ayrıca, algılanan kullanım kolaylığı, algılanan fayda ve tutumun, e-vergi uygulamalarını kullanma niyeti üzerinde de anlamlı ve olumlu etkilerinin olduğu tespit edilmiştir. Bu doğrultuda çalışmaya ilişkin dördüncü hipotez;

H4: Kullanıcı memnuniyeti, dijital vergi dairesi sisteminin algılanan kolaylığı ile vergi uyumu arasındaki ilişkiye aracılık etmektedir.

2.3. Uyum Maliyeti ve Vergi Uyum

Vergi uyum maliyetleri; vergi mükelleflerinin, belirli bir yapıya ve vergi düzeyine uymak için kendilerine yüklenen gereklilikleri yerine getirirken katlandıkları maliyetler olarak tanımlanmaktadır (Eichfelder & Schorn, 2012: 192). Bu bağlamda dijital vergi dairesi sistemi gibi elektronik vergi sistemlerinin, vergi mükelleflerinin raporlama sürecini basitleştirerek insan hatasını azaltması beklenmektedir. Ayrıca dijital vergi dairesi sistemi mükelleflerin manuel bir prosedürden çevrimiçi bir prosedüre geçişini sağlayarak vergi dairesini ziyaret etme ve sırada bekleme ihtiyacını ortadan kaldırmakta ve zamandan kazanmalarına yardımcı olmaktadır (Saptano, 2023: 6). Nitekim Okunogbe

& Pouliquen (2022) çalışmalarında Tacikistan’da faaliyet gösteren 1057 firmadan elde edilen verileri kullanarak elektronik vergi dosyalama sisteminin (vergi memurlarına şahsen ibrazın yerini almak üzere) etkisini incelemişlerdir. İki Aşamalı En Küçük Kareler yöntemi kullanılarak analiz edilen çalışmadan elde edilen sonuçlar; elektronik dosyalama sistemini kullanan firmaların vergi için harcadıkları zamanı yüzde 40 azalttığı yönündedir.

Dijital vergi dairesi sistemini kullanan mükelleflerin kullanıcı memnuniyetlerinin artacağı, artan memnuniyetin de vergi uyumunu artıracığı düşünülmektedir. Bu kapsamda araştırmaya ilişkin beşinci hipotez;

H5: Kullanıcı memnuniyeti, dijital vergi dairesi sisteminin uyum maliyeti ile vergi uyumu arasındaki ilişkiye aracılık etmektedir.

3. Metodoloji

3.1. Örneklem

Gümüşhane Ticaret ve Sanayi Odası verilerine göre, Gümüşhane/Merkez’de faaliyet gösteren yaklaşık 650 gelir ve kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bu araştırmada, evreni temsil eden 650 kişilik örneklemin güvenilirliğini %95 ve örneklem hatasını ise %5 olarak belirlemek suretiyle, gerekli katılımcı sayısının 115 kişi olması (evren büyüklüğü 750 kişi) gerektiği hesaplanmıştır. Araştırmaya 171 mükellefin katıldığı göz önünde bulundurulduğunda, örneklem büyüklüğünün istatistiksel olarak yeterli olduğu görülmektedir.

Araştırma Gümüşhane’de faaliyet gösteren ve Dijital Vergi Dairesi sistemini kullanan gelir / kurumlar vergisi mükellefleri ile gerçekleştirilmiştir. Katılımcılardan veri toplamak için rastgele örneklem yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntem hızlı, kullanışlı ve daha az maliyetli olduğu için tercih edilmiştir. Kasım 2024 – Aralık 2024 döneminde Gümüşhane / Merkez’de faaliyet gösteren ve Dijital Vergi Dairesi sistemini aktif olarak kullanan vergi mükelleflerine 250 anket dağıtılmıştır. Geçersiz olan ve boş olan anketler ile Dijital Vergi Dairesi sistemini aktif olarak kullanmayan mükelleflere ait 79 anket araştırmanın dışında tutulmuştur. Araştırma 171 anket ile tamamlanmıştır.

Tablo 1’de araştırmaya katılan mükelleflerin demografik özellikleri gösterilmiştir. Mükelleflerin %77’si erkek olup, %62’si 25-44 yaş aralığındadır. Gelir düzeyleri incelendiğinde, %24’ü aylık ortalama 30.000-40.000 TL, %32,7’si ise 40.000 TL ve üzeri gelir elde etmektedir. Çoğunluğu (%89) şahıs işletmesi sahibidir. Eğitim düzeyine bakıldığında, %30,4’ü lise, %35,1’i lisans mezunudur. Dijital Vergi Dairesi kullanım süreleri açısından, %39,1’i 1-3 yıl, %25,5’i 3-5 yıl, %35,4’ü ise 5 yıl ve daha uzun süredir bu sistemi kullanmaktadır.

Tablo 1: Mükelleflerin Demografik Özellikleri

	Kategori	Frekans	(Yüzde %)
Cinsiyet	Kadın	40	23,4
	Erkek	131	76,6
Yaş	18 – 24	18	10,5
	25 – 34	58	33,9
	35 – 44	48	28,1
	45 – 54	33	19,3
	55 yaş ve üzeri	13	7,6
Şirket / Kurum Kazancı (Aylık)	0 – 10.000 TL	7	4,1
	10.001 TL – 20.000 TL	23	13,5
	20.001 TL – 30.000 TL	34	19,9
	30.001 TL – 40.000 TL	41	24,0
	40.001 TL ve üzeri	56	32,7
Şirket / Kurum niteliği	Şahıs İşletmesi	152	88,9
	Anonim Şirket	9	5,3
	Limited Şirket	5	2,9
	Kolektif Şirket	2	1,2
Eğitim Düzeyi	İlkokul - Ortaokul	20	11,7
	Lise	52	30,4
	Ön Lisans	27	15,8
	Lisans	60	35,1
	Yüksek Lisans	11	6,4
Dijital Vergi Dairesi Sistemini Kullanma Süresi (İnteraktif Vergi Dairesi, E- Beyanname, E – Fatura vb.)	1 – 3 yıl	63	39,1
	3 – 5 yıl	41	25,5
	5 yıl ve üzeri	57	35,4

3.2. Ölçekler ve Anket Formu

Araştırmada kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, araştırmada ele alınan değişkenleri ölçmek amacıyla önceki ampirik çalışmalara dayalı olarak belirlenen 7 değişken ve bu değişkenlere ilişkin 29 madde yer almaktadır. İkinci bölümde ise katılımcıların cinsiyet, yaş, eğitim ve gelir düzeyi gibi demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorular bulunmaktadır. Anketin tüm maddeleri, 1 (= Kesinlikle Katılmıyorum) ile 5 (= Kesinlikle Katılıyorum) arasında derecelendirilen 5’li Likert tipi ölçek ile değerlendirilmiştir.

Tablo 2: Araştırma Ölçeği

Değişken	Kod	Madde	Kaynak
Vergi Uyum	VU1	Beyanname verirken tüm vergilerimi belirtirim.	Marti (2010); Night & Bananuka (2018); Do vd. (2022)
	VU2	Vergi tarhiyatı için tüm gelirlerimi vergi dairesine beyan ederim.	
	VU3	Vergilerimi her zaman zamanında öderim.	
	VU4	Beyannamelerimi her zaman zamanında veririm.	
	VU5	Vergi dairesi tarafından tarh edilen vergiyi öderim.	
	VU6	Beyannamelerini her zaman dijital vergi dairesi üzerinden veririm.	
Kullanıcı Memnuniyeti	M1	Dijital vergi dairesi uygulamasında vergi beyannamesinin doldurulmasında hiçbir zaman sorun yaşamadım.	Wang & Liao (2008); Pinho vd. (2007); Stefanovic vd. (2016)
	M2	Vergi beyannamelerimi dijital vergi dairesi üzerinden doldurmaktan memnunum.	
	M3	Dijital vergi dairesinin performansı beklentilerimi karşılamaktadır.	
	M4	Dijital vergi dairesi sisteminin vergi mükelleflerinin ihtiyaçlarını karşılama amacıyla tasarlandığına inanıyorum.	
Bilgi Kalitesi	BK1	Dijital vergi dairesi sistemi doğru bilgi sağlar.	
	BK2	Dijital vergi dairesi sistemi ilgili bilgileri sağlar.	
	BK3	Dijital vergi dairesi sistemi güncel bilgileri sağlar.	
	BK4	Dijital vergi dairesi sistemi net bilgi sağlar	
Sistem Kalitesi	SK1	Dijital vergi dairesi sisteminin kullanımı kolaydır.	Wang & Liao (2008); Stefanovic vd. (2016); Akram vd. (2019)
	SK2	Dijital vergi dairesi sistemi güvenilirdir.	
	SK3	Dijital vergi dairesi sistemi kullanıcı dostudur.	
	SK4	Dijital vergi dairesi sistemi bilgilerin kolaylıkla erişilebilir olmasını sağlıyor.	
Hizmet Kalitesi	HK1	Dijital vergi dairesi sistemi her zaman yardıma hazırdır.	
	HK2	Dijital vergi dairesi sistemi her zaman kullanılabilir.	
	HK3	Dijital vergi dairesi sistemindeki işlemler güvenlidir.	
	HK4	Dijital vergi dairesi sistemindeki işlemler gizliliğini korur.	
Algılanan Kolaylık	AK1	Vergi işlemlerim, beyannamelerini elektronik ortamda gönderdiğimde benim için basitleşmiştir.	Pinho vd. (2007); Pinho & Macedo (2008)
	AK2	Dijital vergi dairesi (online vergi işlemleri), vergi dairesine gitmeye kıyasla zaman kazandırır.	
	AK3	Dijital vergi dairesi (online vergi işlemleri) her saat gerçekleştirilebilir.	
	AK4	Dijital vergi dairesinde vergi işlemlerinin çevrimiçi yapılması benim için uygundur.	

Uyum Maliyeti	UM1	Dijital vergi dairesi sistemi üzerinden vergi beyannamesi vermek, Vergi Dairesine gitmekten daha az zaman alır.	Saptono vd. (2023)
	UM2	Dijital vergi dairesi üzerinden vergi beyannamesi vermek, Vergi Dairesine gitmekten daha ucuzdur.	
	UM3	Dijital vergi dairesi, Vergi Dairesine kıyasla vergi ile ilgili evraklarımın kaydedilmesinde bana daha fazla yer tasarrufu sağlar.	

Tablo 2’de araştırmada kullanılan değişkenler, bunlara ilişkin ölçek maddeleri ve referans alınan kaynaklar yer almaktadır. Vergi uyumu, kullanıcı memnuniyeti, bilgi kalitesi, sistem kalitesi, hizmet kalitesi, algılanan kolaylık ve uyum maliyeti gibi temel boyutlar, ilgili literatürde sıkça kullanılan ölçeklerden uyarlanarak değerlendirilmiştir. Her bir değişken, önceki ampirik çalışmalarda kullanılan güvenilir ölçek maddeleri temel alınarak oluşturulmuş olup, Dijital Vergi Dairesi bağlamında uyarlanmıştır. Bu ölçekler, katılımcıların sistemi nasıl algıladığını, sistemin etkinliğini ve kullanıcı deneyimini anlamaya yönelik kapsamlı bir ölçüm çerçevesi sunmaktadır.

3.3. Araştırmanın Güvenilirliği

Güvenilirlik analizi için Cronbach Alpha katsayısı kullanılmıştır. Güvenirlik alınırken Cronbach’s Alpha (α) $0,6 \leq \alpha < 0,8$ kriteri arasında olması iç tutarlılığı sağladığını göstermektedir (Özdamar, 1999).

Tablo 3: Değişkenlere İlişkin Ortalama, Standart Sapma ve Cronbach Alpha Değerleri

Değişken	Kod	Ortalama	Standart Sapma	Cronbach’s Alpha
Vergi Uyumu	VU1	3,92	0,664	0,899
	VU2	3,90	0,683	
	VU3	3,90	0,787	
	VU4	3,88	0,770	
	VU5	4,04	0,598	
	VU6	3,78	0,765	
Kullanıcı Memnuniyeti	M1	3,31	1,013	0,866
	M2	3,69	0,770	
	M3	3,63	0,789	
	M4	3,71	0,765	
Bilgi Kalitesi	BK1	3,72	0,947	0,893
	BK2	3,83	0,805	
	BK3	3,75	0,862	
	BK4	3,80	0,782	

Sistem Kalitesi	SK1	3,73	0,805	0,861
	SK2	3,85	0,669	
	SK3	3,62	0,808	
	SK4	3,82	0,706	
Hizmet Kalitesi	HK1	3,64	0,764	0,875
	HK2	3,78	0,724	
	HK3	3,82	0,731	
	HK4	3,86	0,691	
Algılanan Kolaylık	AK1	3,67	0,790	0,848
	AK2	4,01	0,740	
	AK3	3,90	0,666	
	AK4	3,87	0,638	
Uyum Maliyeti	UM1	4,11	0,715	0,859
	UM2	3,94	0,795	
	UM3	4,10	0,601	
				0,960

Tablo 3 incelendiğinde, araştırmada kullanılan değişkenlere ilişkin Cronbach Alpha katsayılarının güvenilirlik düzeyleri açısından oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Buna göre araştırmada kullanılan vergi uyumu değişkeninin Cronbach Alpha katsayısı 0,899; kullanıcı memnuniyeti değişkeninin Cronbach Alpha katsayısı 0,866; bilgi kalitesi Cronbach Alpha katsayısı 0,893; sistem kalitesi değişkeninin Cronbach Alpha katsayısı 0,861; hizmet kalitesi değişkeninin Cronbach Alpha katsayısı 0,875; algılanan kolaylık değişkeninin Cronbach Alpha katsayısı 0,848 ve uyum maliyeti değişkeninin Cronbach Alpha katsayısı 0,859 olarak hesaplanmıştır. Ayrıca yedi değişken ve 29 maddelik ölçeğin tamamının Cronbach Alpha değeri 0,960 olarak hesaplanmıştır. Elde edilen bu sonuç ölçeğin güvenilirliğinin yüksek olduğunu göstermektedir.

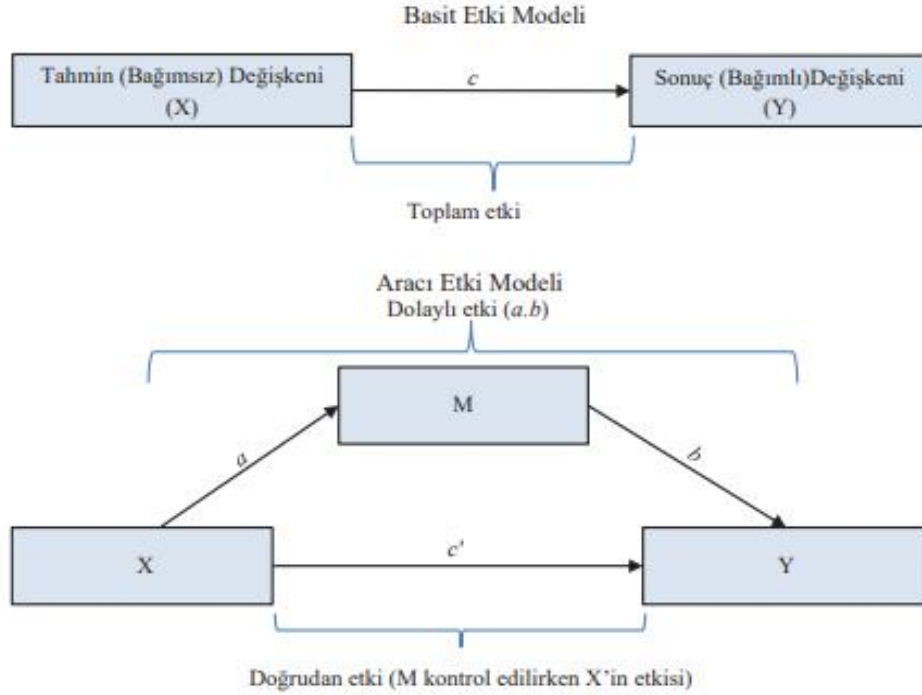
3.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada dijital vergi dairesi sisteminin kalitesi ve vergi uyum niyeti arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık rolü incelenmiştir. Araştırmada PROCESS Makro Model 4 kullanılmıştır. PROCESS Makro; SPSS paket programına eklenen ve Hayes (2013) tarafından geliştirilmiş olan bir eklentidir. Çağdaş yaklaşım olarak ifade edilen PROCESS Makro ile aracılık ve düzenleyicilik etki analizleri güvenilir sonuçlar vermekte ve başka herhangi bir teste ihtiyaç duyulmamaktadır (Gürbüz, 2021: 57).

Aracılık ve düzenleyicilik etki analizlerinde; X ile Y arasındaki nedensel ilişkinin nasıl ve ne zaman değiştiği aracılık etki analizleri ile tahmin edilmektedir (Gürbüz, 2021: 19). Aracı (mediator) değişken, bağımsız değişkenin (tahmin değişkeni) etkisini, bağımlı değişkene (sonuç değişkeni) ileten değişkendir. Bağımsız değişken (X) ve bağımlı

değişken (Y) arasındaki bağlantı mekanizması gibi çalışan aracı değişken (M), bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisini açıklamaya yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla, aracı değişken iki değişken arasındaki ilişkinin nasıl ve neden meydana geldiğinin anlaşılmasına yardımcı olan bir değişkendir (Gürbüz & Bayık, 2021: 3).

Şekil 3: Basit ve Aracılık Etki Modeli ve Etkiler



Kaynak: Gürbüz ve Bayık, 2021: 3.

Şekil 3'te basit etki modeli ve aracı etki modeli olmak üzere iki farklı model sunulmaktadır. Basit etki modeli, X'in Y üzerindeki etkisi c yolu ile belirtilmekte ve bu etki toplam etki olarak da tanımlanmaktadır. Aracı etki modelinde X'in Y üzerindeki etkisi, M ile sembolize edilen üçüncü bir değişken aracılığıyla dolaylı olarak gerçekleşmektedir (Bozkurt, 2023: 1). Bu modelde, aracı değişken olan M'nin X ile birlikte analize dâhil edilmesi durumunda, X'in Y üzerindeki etkisi c' yolu aracılığıyla ifade edilmekte ve bu yol doğrudan etki olarak tanımlanmaktadır. Her iki modelde yer alan a, b, c ve c' yolları, standardize edilmemiş regresyon katsayıları ile gösterilmektedir. Aracılık etkisinin analizi kapsamında, a ve b yollarının çarpımı ($a \cdot b$) yoluyla elde edilen etki dolaylı etki olarak adlandırılırken, c' yolu ile ifade edilen etki doğrudan etki olarak tanımlanmaktadır (Gürbüz & Bayık, 2021: 3).

4. Bulgular

Çalışmada aracılık etki analizlerini test etmek amacıyla 5000 yeniden örneklem ve %95 güven aralıkları seçenekleri ile Hayes (2017) tarafından geliştirilen PROCESS Makro Model 4 kullanılmıştır. Bu yöntem ile test edilen aracılık etkisi analizlerinde, araştırma hipotezinin desteklenmesi için analiz sonucunda elde edilen %95 güven aralığı (GA) değerlerinin sıfır (0) değerlerini içermemesi gerekmektedir (MacKinnon vd., 2004). Nitekim Bootstrap testi sonucunda elde edilen Bootstrap güven aralığı değeri sıfırı (0) kapsamadığından aracılık etkisinden söz edilebilir (Bozkurt, 2023: 19).

Tablo 4: Araştırma Bulguları

	Toplam Etki	Doğrudan Etki	Dolaylı Etki	Bootstrap Değerleri		Sonuç
				LLCI	ULCI	
Bilgi Kalitesi → Kullanıcı Memnuniyeti → Vergi Uyumu	0,4343*	0,3182*	0,1161	0,0317	0,2055	H ₁ Kabul
Sistem Kalitesi → Kullanıcı Memnuniyeti → Vergi Uyumu	0,5545*	0,4328*	0,1218	0,0240	0,2238	H ₂ Kabul
Hizmet Kalitesi → Kullanıcı Memnuniyeti → Vergi Uyumu	0,5306*	0,3917*	0,1389	0,0460	0,2353	H ₃ Kabul
Algılanan Kolaylık → Kullanıcı Memnuniyeti → Vergi Uyumu	0,6308*	0,5161*	0,1147	0,0251	0,2041	H ₄ Kabul
Uyum Maliyeti → Kullanıcı Memnuniyeti → Vergi Uyumu	0,6213*	0,5331*	0,0882	-0,0003	0,1845	H ₅ Ret

Not: * değeri 0,000 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Bootstrap güven aralığı değerleri (LLCI – ULCI) dolaylı etkiye ilişkin değerlerdir.

Araştırmada standardize edilmemiş beta katsayıları (b) raporlanmıştır.

Tablo 4'te yer alan sonuçlara bakıldığında; bilgi kalitesi ile vergi uyum niyeti arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisinin anlamlı olduğu görülmüş ve H₁ hipotezi kabul edilmiştir. [Dolaylı Etki = 0,1161; Güven Aralığı (0,0317 - 0,2055)]. Sistem kalitesi ve vergi uyumu arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisine rastlanmıştır. Dolayısıyla H₂ hipotezinin de kabul edildiği söylenebilir. [Dolaylı Etki = 0,1218; Güven Aralığı (0,0240 - 0,2238)]. Araştırmada hizmet kalitesi ve vergi uyumu arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisine rastlanmıştır. [Dolaylı Etki = 0,1389; Güven Aralığı (0,0460 - 0,2353)]. Bu bağlamda H₃ hipotezinin de kabul edildiği görülmüştür. Algılanan kolaylık ile vergi uyum niyeti arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisinden söz etmek mümkündür. [Dolaylı Etki = 0,1147; Güven Aralığı (0,0251 - 0,2041)]. Nitekim güven aralığı değerleri sıfırı (0) kapsamamaktadır. Dolayısıyla H₄ hipotezinin kabul edildiğini söylemek mümkündür. Son olarak araştırmada vergi mükellefleri arasında uyum maliyetlerinin azaldığı algısı ile vergi

uyumu arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisine rastlanmamıştır. [Dolaylı Etki = 0,0882; Güven Aralığı (-0,0003 - 0,1845)]. Nitekim Bootstrap güven aralığı değerleri sıfırı (0) barındırmaktadır. Dolayısıyla H5 hipotezinin geçerli olmadığı görülmüştür.

5. Sonuç

Bu araştırma Dijital Vergi Dairesi sisteminin kalitesi ve vergi uyumu arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisinin olup olmadığını belirlemeyi amaçlamıştır. Bu kapsamda Gümüşhane ilinde faaliyet gösteren ve Dijital Vergi Dairesi sistemini kullanan 171 gelir ve kurumlar vergisi mükellefinden elde edilen veriler PROCESS Makro Model 4 aracılık etki analizi ile analiz edilmiştir.

Araştırma sonuçlarına bakıldığında bilgi kalitesi, sistem kalitesi ve hizmet kalitesi ile vergi uyum niyeti arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisi görülmüştür. Dijital vergi dairesinin kalitesi; bilgi kalitesi, sistem kalitesi ve hizmet kalitesi değişkenleri ile ölçen üç boyutlu bir yapıdır. Bilgi kalitesi; doğru bilgi, güncel bilgi, yeterli bilgi, güvenilir bilgi ve faydalı bilgi boyutları ile değerlendirilmektedir. Hizmet kalitesi hizmete hazır olma, kullanılabilirlik, bireysel ilgi ve kullanıcıların özel ihtiyaçları boyutları ile ölçülmektedir. Sistem kalitesi ise kullanıcı dostu olma, kullanılabilirlik ve kullanım kolaylığı gibi boyutlarla ölçülmektedir (Saptono vd., 2023: 4). Bu kapsamda kaliteli bir sistemin kullanıcıların memnuniyetini artırarak vergi uyumunu artırması beklenmektedir. Elde edilen bu sonuç Saptono vd., (2023) çalışması ile benzerlik göstermektedir. Algılanan kolaylık ve vergi uyumu arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisine rastlanmıştır. Algılanan kolaylık, bireylerin işlerini daha iyi yapmalarına yardımcı olacak belirli bir sistem hakkındaki algıları olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda vergi mükelleflerinin dijital vergi dairesi sistemini kullanırken sahip olduğu kolaylık algısı vergi uyum niyetini de etkilemektedir. Öte yandan mükelleflerin dijital vergi dairesi sistemini kullanma deneyiminde algılanan kolaylığın kullanıcı memnuniyetini artıracığı da belirtilmektedir. Bu bağlamda dijital vergi dairesi sistemine ilişkin algılanan kolaylık arttıkça kullanıcı memnuniyeti artacak, artan kullanıcı memnuniyeti de vergi uyumunu artıracaktır. Elde edilen bu sonuç Zaidi vd. (2017) ile de uyumludur. Araştırmada uyum maliyetlerinin azaldığı algısı ile vergi uyumu arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisine rastlanmamıştır. Dijital vergi dairesi sisteminin raporlama sürecini kolaylaştırması ve iyileştirmesi, insan kaynaklı hataları azaltması ve vergi dairesine şahsen yapılan ziyaretleri azaltması gibi azalan uyum maliyetleri şüphesiz kullanıcıların memnuniyetlerini artıracaktır. Ancak uyum maliyetlerinin azaldığı algısı şüphesiz Dijital Vergi Dairesi sistemini etkin ve uzun süre kullanmaya bağlı olarak oluşacağı düşünülmektedir.

Elde edilen bu sonuçlar; bilgi kalitesi, sistem kalitesi ve hizmet kalitesi ile vergi uyum niyeti arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisini ortaya

koymuştur. Bu bağlamda, mükelleflerin Dijital Vergi Dairesi sistemiyle yaşadıkları deneyimler, vergi uyumuna ilişkin tutum ve davranışlarını doğrudan etkilemektedir. Dijital sistemlere yönelik olumlu algılar ve yüksek memnuniyet düzeyi, vergi uyumunun güçlendirilmesine katkı sağlamaktadır. Özellikle sistemin kullanıcı dostu olması, kolay erişilebilirliği ve güvenilir hizmet sunma kapasitesi, kullanıcıların sisteme olan güvenini pekiştirmekte ve vergiye gönüllü uyumu teşvik etmektedir.

Ayrıca mükellef deneyimlerine dayalı geri bildirimlerin sistem tasarımına entegre edilmesi, Dijital Vergi Dairesi uygulamasının etkinliğini artıracaktır. Bu doğrultuda yapılacak iyileştirmeler, sadece teknolojik altyapının geliştirilmesine değil, aynı zamanda vergi kültürünün dijitalleşme ekseninde yeniden şekillendirilmesine de katkı sağlayacaktır.

Özetle, kamu ihtiyaçlarının karşılanması için ihtiyaç duyulan vergi gelirlerinin en üst düzeye çıkarılması, vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi için Dijital Vergi Dairesi sisteminin kalitesini artıracak uygulamaların eklenmesi, bu uygulamalar hakkında mükelleflerin bilgilendirilmesinin vergi uyumu konusunda faydalı olacağı düşünülmektedir.

Dijital Vergi Dairesi sisteminin kalitesi ile vergi uyumu arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisinin incelendiği bu çalışmada birtakım sınırlılıklar mevcuttur. İlk olarak, araştırmanın örnekleme Gümüşhane’de faaliyette bulunan Dijital Vergi Dairesi sistemini kullanan gelir ve kurumlar vergisi mükellefidir. Bu aşamada Gümüşhane ilinde faaliyet gösteren ve Dijital Vergi Dairesi sistemini aktif kullanan vergi mükelleflerinin sayısının az olduğu bilinmelidir. Katılımcı sayısına bağlı olarak elde edilen araştırma sonuçlarının Türkiye için yorumlanması hususunda ihtiyatlı olunması önerilmektedir. Ayrıca bu çalışmada Dijital Vergi Dairesi sisteminin kalitesi ile vergi uyumu arasındaki ilişkide kullanıcı memnuniyetinin aracılık etkisi analiz edilmiştir. İlerleyen araştırmalarda eğitim düzeyi, yaş gibi Dijital Vergi Dairesi sisteminin kullanımını etkileyecek farklı değişkenlerin eklenmesinin çalışmaya daha farklı perspektif katacağı düşünülmektedir.

Etik Kurul Onayı: Gümüşhane Üniversitesi Rektörlüğü Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu’nun 15.11.2024 tarih ve E-95674917-108.99-294921 sayılı Kararı ile Etik Kurul onayı alınmıştır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Candan Yılmaz Uğur ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 55

Naci Tolga Saruç ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Eleştirel İnceleme, Son Onay ve Sorumluluk, Süpervizörlük, Genel Katkı Düzeyi - % 45

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Kaynakça

- Akram, M. S., Malik, A., Shareef, M. A. & Goraya, M. A. S. (2019). "Exploring the Interrelationships Between Technological Predictors and Behavioral Mediators in Online Tax Filing: The Moderating Role of Perceived Risk". *Government Information Quarterly*. 36(2), 237 – 251. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2018.12.007>.
- Bozkurt, S. (2023). *PROCESS Makro İle Aracılık, Düzenleyicilik ve Durumsal Etki Analizleri*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Chumsombat, N. (2014). "Factors Influencing User Satisfaction of E-tax filing in Thailand The Study of Small and Medium Enterprises (SMEs)". *IEEE 11th International Conference on e-Business Engineering*, 5 – 7 Ekim, Guangzhou / Çin.
- Çelik, İ. (2022). *Türkiye'de E-Vergi Hizmetlerinin Benimsenmesi ve Başarısı: Bursa'daki İnteraktif Vergi Dairesi Kullanıcıları Üzerine Bir Araştırma* (Yayın No. 749062). [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Delone, W. & McLean, E. (1992). "Information Systems Success: The Quest for the Dependent Variable". *Journal of Management Information Systems*. 3(4), 60 – 95. <https://doi.org/10.1287/isre.3.1.60>.
- Delone, W. & McLean, E. (2003). "The DeLone and McLean Model of Information Systems Success: A Ten-Year Update". *Journal of Management Information Systems*. 1 (4), 9 – 30. <https://doi.org/10.1080/07421222.2003.11045748>.
- Dijital Vergi Dairesi (2023). Dijital Vergi Dairesi Hizmete Açıldı, <https://dijital.gib.gov.tr/duyurular#0/641>, Erişim Tarihi: 09/10/2024.
- Dikmen, S. ve Güçlü Çiçek, H. (2020). "Vergi İdaresinin Dijital Dönüşümü". İçinde Göktuğ, M. & Öz, E. (Ed.). *Bilişim Çağında Vergi Hukuku* (153 – 173). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Do, H. T. H., Mac, Y. T. H., Tran, H. T. V. & Nguyen, T. T.L. (2022). "The Impact of Attitude Towards an E-Tax System on Tax Compliance of Vietnamese Enterprises: Adoption of an E-Tax System as a Mediator". *Journal of Entrepreneurship, Management and Innovation*. 18(1), 35 – 64. <https://doi.org/10.7341/20221812>.
- Eichfelder, S. & Schorn, M. (2012). "Tax Compliance Costs: A Business-Administration Perspective". *Finanz Archiv / Public Finance Analysis*. 68(2), 191-230. <https://www.jstor.org/stable/23272525>.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2021). "2021 Yılı Performans Programı". https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2021_Performans_Programi.pdf, Erişim Tarihi: 05. 11. 2024.
- Gürbüz, S. & Bayık, M. E. (2021). "Aracılık Modellerinin Analizinde Yeni Yaklaşım: Baron ve Kenny'nin Yöntemi Hâlâ Geçerli mi?". *Türk Psikoloji Dergisi*. 37(88), 1 – 14. DOI: 10.31828/tpd1300443320191125m000031.
- Gürbüz, S. (2021). *Sosyal Bilimlerde Aracı, Düzenleyici ve Durumsal Etki Analizleri (Güncellenmiş 2. Baskı)*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Haruna, I. U., Nadzir, M. M. & Awang, H. (2023). "The Impact of Quality Factors on Continuous Usage of E-Taxation Filing Reporting System". *Journal of Advanced Research in Applied*

- Sciences and Engineering Technology*. 30(2), 141 – 153. <https://doi.org/10.37934/araset.30.2.141153>.
- Hodzic, S. (2019). “Tax Administrative Challenges of the Digital Economy: The Croatian Experience”. *EJournal of Tax Research*. 16(3), 762 - 779.
- Marti, O. L. (2010). “Taxpayers’ Attitudes and Tax Compliance Behavior in Kenya”. *African Journal of Business and Management*. 1(1), 112 – 122. DOI: 10.9790/487X-1806026170.
- Night, S. & Bananuka, J. (2018). “The Mediating Role of Adoption of an Electronic Tax System in the Relationship Between Attitude Towards Electronic Tax System and Tax Compliance”. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*. 25(49), 73 – 88. <https://doi.org/10.1108/JEFAS-07-2018-0066>.
- Okunogbe, O. & Poulighen, V. (2022). “Technology, Taxation, and Corruption: Evidence from the Introduction of Electronic Tax Filing”. *American Economic Journal: Economic Policy*. 14(1), 341 – 372. <https://doi.org/10.1257/pol.20200123>.
- Pinho, J. C. & Macedo, I. M. (2008). “Examining the Antecedents and Consequences of Online Satisfaction within the Public Sector: The Case of Taxation Services”. *Transforming Government: People, Process and Policy*. 2(3), 177 – 193. <https://doi.org/10.1108/17506160810902185>.
- Pinho, J. C. Macedo, I. M. & , Monteiro, A. P. (2007). “The Impact of Online SERVQUAL Dimensions on Certified Accountant Satisfaction: The Case of Taxation Services”. *EuroMed Journal of Business*. 2(2), 154 – 172. <https://doi.org/10.1108/14502190710826031>.
- Qi, Y. & Azmi, A. C. (2020). “Factors Affecting Electronic Invoice Adoption and Tax Compliance Process Efficiency”. *Transforming Government: People, Process and Policy*. 15(1), 150 – 168. <https://doi.org/10.1108/TG-04-2020-0070>.
- Rahman, F., Talukder, S., Lanrong, Y. & Khayer, A. (2020). “Why Do Citizens Use E-Tax System? Extending the Technology Continuance Theory”. *International Journal of Research in Business and Social Science*. 9(7), 177 – 189. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v9i7.946>.
- Rotimi, O., Olugbenga, A. F., Adekunle, A. R. & Adebola, B. (2020). “E-Tax Administration and Tax Compliance among Corporate Taxpayers in Nigeria”. *Accounting and Taxation Review*. 4(3), 93 – 101. [https://www.atreview.org/admin/12389900798187/Article%204\(3\)%2093-101.pdf](https://www.atreview.org/admin/12389900798187/Article%204(3)%2093-101.pdf).
- Saptono, P. B., Hodzic, S., Khozen, I., Mahmud, G., Pratiwi, I., Purwanto, D., Aditama, M. A., Haq, N. & Khodijah, S. (2023). “Quality of E-Tax System and Tax Compliance Intention: The Mediating Role of User Satisfaction”. *Informatics*. 10(22), <https://doi.org/10.3390/informatics10010022>.
- Serçemeli, M. & Kurnaz, E. (2016). “Denetimde Bilgi Teknoloji Ürünleri Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli (TKM) İle Araştırılması”. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*. 45(1), 43 – 52.
- Stefanovic, D., Marjanovic, U., Delic, M., Culibrk, D. & Lalic, B. (2016). “Assessing the Success of E-Government Systems: An Employee Perspective”. *Information & Management*. 53, 717 – 726. <https://doi.org/10.1016/j.im.2016.02.007>.
- Tolkun, S. & Tekin, A. (2022). “Türk Vergi Sisteminde Dijital Dönüşüm ve Vergi Güvenliği Etkinliği Üzerindeki Rolü”. *Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*. 4(2), 290 – 314.

- Turan, A. H. & Özgen, F. B. (2009). "Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Çalışma". *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 10(1), 134 – 147.
- Wang, Y. S. & Liao, Y.W. (2008). "Assessing eGovernment Systems Success: A Validation of the DeLone and McLean Model of Information Systems Success". *Government Information Quarterly*. 25, 717 – 733. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2007.06.002>.
- Yanar, U. E. (2024). *E-Vergi Uygulamalarının Vergi Mükelleflerince Kullanımına Yönelik Bir Araştırma: Kocaeli İli Örneği*. (Yayın No. 880820). [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Nişantaşı Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Zaidi, S. K. R., Henderson, C.D. & Gupta, G. (2017). "The Moderating Effect of Culture on E-Filing Taxes: Evidence from India". *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 7(1), 134 – 152. <https://doi.org/10.1108/JAEE-05-2015-0038>.



Kamu Mali Yönetiminde Yolsuzluğun Azaltılmasında Mali Yerelleşmenin Önemi: Türkiye İçin Bir Analiz

Rıdvan Engin¹ 

Mehmet Öksüz² 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 01.11.2024

Düzeltilme : 01.03.2025

Kabul : 26.05.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik oranı: %6

JEL Kodu:

H70, D73

Anahtar Kelimeler:

Mali Yerelleşme,
Yolsuzluk, Türkiye,
Fourier ADL
Eşbütünleşme Testi

Ö Z E T

Yerel yönetimler kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması, vatandaşların tercihleriyle uyumlu hizmetlerin sunulması, katılımcılığın yanı sıra şeffaflık ve hesap verebilirliği de artırarak vatandaşların devlete olan güveninin iyileştirilmesi gibi alanlarda sağladıkları faydalar dolayısıyla kamu yönetiminde stratejik öneme sahip anayasal kuruluşlardır. Sayılan faydaların sağlanmasında, yetki ve sorumlulukların yerelleşmesinin yanı sıra tahsis edilen kaynakların yeterliliği de kritik öneme sahiptir. Zira politikalarının gerçekleştirilmesindeki en önemli kısıtlardan birisi kamu kaynağıdır. Bu anlamda, yerel yönetimlerin öz gelir olarak görebilecekleri gelir kaynaklarının merkezi idare tarafından yeterli miktarda tahsis edilmesi gerekmektedir. Bu tahsis dolayısıyla yerel yönetimlerin gelirleri ve ekonomi içerisindeki payı da artmaktadır. Bu artışın beraberinde savurganlığı ve yolsuzluğu getirip getirmeyeceği literatürde sıkça tartışılan bir konudur. Bu çerçevede çalışmada, 1995-2023 dönemini kapsayan veriler kullanılarak Türkiye’de mali yerelleşmenin yolsuzluk üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Yapısal değişimleri dikkate alan Fourier fonksiyonuyla genişletilmiş eşbütünleşme testi kullanarak gerçekleştirilen analiz sonucunda, Türkiye’de mali yerelleşmenin yolsuzluğu azalttığına ilişkin kanıtlara ulaşılmıştır.

Citation: Engin, R. & Öksüz, M. (2025). “Kamu Mali Yönetiminde Yolsuzluğun Azaltılmasında Mali Yerelleşmenin Önemi: Türkiye İçin Bir Analiz”. *International Journal of Public Finance*. 10(1), 59 – 86. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1577735>

¹ Assoc. Prof. PhD., Çanakkale Onsekiz Mart University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: 0000-0001-7898-0131, ridvanengin@comu.edu.tr

² Assist. Prof. PhD., Çanakkale Onsekiz Mart University, Department of Finance, Banking and Insurance, Türkiye, ORCID: 0000-0002-3298-0280, moksuz@comu.edu.tr

The Importance of Fiscal Decentralization in Reducing Corruption in Public Fiscal Management: An Analysis for Türkiye

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Submitted : 01.11.2024 Revised : 01.03.2025 Accepted : 26.05.2025 Available : 30.06.2025 iThenticate similarity score: 6% JEL classification: H70, D73 Keywords: Fiscal Decentralization, Corruption, Türkiye, Fourier ADL Cointegration Test	Local governments are constitutional institutions of strategic importance in public administration due to the benefits they provide in areas such as ensuring efficiency in resource allocation, providing services in line with citizens' preferences, improving citizens' trust in the state by increasing transparency and accountability as well as participation. In providing the benefits listed, the adequacy of the allocated resources as well as the decentralization of authority and responsibilities are of critical importance. Because one of the most important constraints in the implementation of policies is public funding. In this sense, the central government should allocate sufficient amounts of revenue sources that local governments can consider as own revenues. Due to this allocation, the revenues of local governments and their share in the economy also increase. Whether this increase will lead to wastefulness and corruption is a frequently debated issue in the literature. In this context, the study investigated the effect of fiscal decentralization on corruption in Türkiye using data covering the period 1995-2023. Using an extended cointegration test with a Fourier function that takes into account structural changes, as a result of the analysis, we find evidence that fiscal decentralization reduces corruption in Türkiye.

Extended Summary

The ultimate aim of the organisation called a state is to meet the common needs of individuals living on a particular territory. This organisation, through the central government, carries out a number of tasks such as security, justice, diplomacy and the provision of social welfare. However, there are many scattered settlements on the territory under the control of the state and they have their own specific needs. The main question here is whether the state can meet such needs through the central government. Of course, the central government has some important advantages thanks to its authority and power and can provide these services. However, it is not rational for the central government to provide these services due to issues such as effective and efficient use of public resources and determination of local service preferences. For this reason, in addition to the central government in the provision of public services, local government units are also needed in order to meet local common needs more effectively.

The performance of central governments in terms of efficiency, participation, transparency and accountability in the delivery of public services has failed to meet expectations, which has reduced citizens' trust in these governments. Concordantly, citizens have started to react more against taxes, which constitute the most important source of revenue of the state. This situation has brought local governments into the forefront, which are considered to have a stronger link between public revenues and public expenditures. As a result, it has accelerated the transfer of powers and responsibilities from the centre to the local level, in other words, the process of

fiscal decentralisation. Fiscal decentralisation is defined as the transfer of decision-making authority on taxes and expenditures from the central government to local government units.

One of the concepts associated with fiscal decentralisation is corruption. There are different views on the impact of fiscal decentralisation on corruption in the literature. Some researchers argue that since local governments are the closest administrative units to the people, they can be more closely monitored and effectively controlled by citizens and thus accountability can be ensured. Some others, on the contrary, argue that since pressure groups are more influential at the local level, they may establish close relations with local administrators and lead them to unethical behaviours, and thus corruption in local governments may be higher. In empirical studies, the fiscal decentralisation-corruption relationship has been analysed either for a specific country (usually tested in countries such as the USA, China, Indonesia, Brazil) or for a sample of multiple countries (countries are usually selected according to their level of development or randomly). In this study, the question of whether fiscal decentralisation has an impact on corruption or not is sought to be answered for Turkey in particular, and in this direction, the analysis is carried out using annual data for the period 1995-2023. The analysis reveals that fiscal decentralisation reduces corruption in Türkiye.

In unitary states such as Türkiye, where the centralist government approach is clearly dominant, it is very difficult to delegate certain powers and responsibilities belonging to the central government to local governments. On the contrary, as indicated in the results of the analysis, fiscal decentralisation has a corruption-reducing effect in Türkiye. Therefore, decision-making powers on taxation, expenditure and borrowing should be left to local governments as much as possible. Moreover, where there are service areas that may be subject to joint intervention between central and local governments, local governments should be given priority. Local governments should be privileged in the distribution of revenue sources whose tax base is within the sphere of influence of both governments, in other words, which can be managed by both central and local governments. In this context, it should be taken into consideration that important sources of revenue such as Motor Vehicles Tax, Accommodation Tax and Valuable Housing Tax, which are collected by the central government in the Turkish tax system, should be left to local governments.

1. Giriş

Merkezi idarelerin kamusal hizmetlerin görülmesinde etkinlik, katılımcılık, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi hususlarda ortaya koydukları performansın beklentileri karşılayamaması, vatandaşların bu idarelere güvenini azaltmış, buna paralel olarak vatandaşlar vergilere karşı daha fazla tepki göstermeye başlamışlardır. Bu durum kamu gelirleri ile kamu harcamaları arasındaki bağlantının daha güçlü olduğu kabul edilen yerel yönetimlerin ön plana çıkmasını sağlamış, nihayetinde yetki ve sorumlulukların merkezden yerele doğru devredilmesini bir diğer ifadeyle mali yerelleşme sürecini hızlandırmıştır (Çoban & Yeşil, 2022: 441).

Mali yerelleşme ile ilişkilendirilen kavramlardan biri de yolsuzluktur. Literatürde mali yerelleşmenin yolsuzluk üzerindeki etkisine dair farklı görüşler mevcuttur. Bazı

araştırmacılar yerel yönetimlerin halka en yakın idari birimler olması nedeniyle vatandaşlar tarafından daha yakından izlenerek etkin biçimde kontrol edilebileceğini ve böylece hesap verebilirliğin sağlanabileceğini savunmaktadırlar. Bazıları ise aksine baskı gruplarının yerel düzeyde daha etkili olması nedeniyle yerel yöneticilerle yakın ilişkiler kurarak onları etik dışı yollara sevk edebileceklerini ve böylelikle yerel yönetimlerde yozlaşmanın daha fazla olabileceğini ileri sürmektedirler. Bahsedilen nedenlerle gerek teorik literatürde gerekse ampirik literatürde mali yerelleşmenin yolsuzluk üzerindeki etkisi konusunda fikir birliğine varılamamıştır. Bu çalışmada, 1995-2023 dönemini kapsayan yıllık verilerden yararlanılarak mali yerelleşmenin yolsuzluk üzerindeki etkisinin Türkiye özelinde ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaçla, yapısal değişimleri dikkate alan Fourier fonksiyonuyla genişletilmiş eşbütünleşme testi kullanılmıştır. Ampirik literatüre bakıldığında hemen hepsinin panel veri analizi tekniklerinden faydalandığı, zaman serisi analizinin kullanılmadığı ve yazarların en iyi bilgisine göre bu ilişkiyi Türkiye özelinde ele alan bir çalışmanın bulunmadığı görülmüştür. Bu bağlamda, bir zaman serisi analizinin yapılması, analizde yapısal değişimlerin modele dahil edilmesi, Türkiye özelinde gerçekleştirilmesi gibi özgün değerler taşıyan bu araştırmanın literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

2. Mali Yerelleşme Kavramı

Küreselleşmenin hız kazandığı 1980'lerden itibaren birçok ülkede merkezi hükümetin kontrolündeki faaliyetlerin yerelleşmesine yönelik politikalar önem kazanmıştır. Gelişmiş ülkeler idareler arası mali yapılarını refah devleti sonrasının gerçekleriyle daha uyumlu olacak biçimde yeniden şekillendirirken, gelişmekte olan ülkelerin çoğu ise son yıllarda saplanıp kaldıkları kötü yönetim, makroekonomik istikrarsızlık ve yetersiz ekonomik büyüme tuzaklarından kurtulmanın bir çıkış yolu olarak mali yerelleşmeye yönelmişlerdir. Özellikle 1990'ların başından itibaren Orta ve Doğu Avrupa'da merkezi devletlerin geçmişte karşılaştıkları başarısızlıklara tepki olarak, yerel düzeyde demokratik kontrol ve özerklik için talep olduğu yaygın biçimde kabul görmektedir. Keza benzer bir durumun Latin Amerika ve hatta Batı Avrupa'daki bazı ülkeler (örneğin Fransa, Belçika, İspanya ve İtalya) için de geçerli olduğu söylenebilir. Ancak bu eğilimlerin politik fırsatları kendi lehine kullanmaya çalışan bazı yerel seçkinlerin çıkarlarından ziyade gerçek anlamda yerel kamuoyundaki yükselişi yansıtmadığı tartışmaya açık bir mesele olarak kalmıştır. Ayrıca Avrupa'da mali yerelleşme süreci, ulus devletlere karşı bir denge unsuru olarak aktif bir şekilde 'bölgeler Avrupası'nı öngören Avrupa Birliği tarafından da teşvik edilmiştir (Devas, 2005: 2; Bird & Vaillancourt, 1998: 1).

Mali yerelleşmenin önem kazanmasında uluslararası kuruluşlar da etkili olmuştur. Merkezi hükümetlerin etkin hizmet sunma konusundaki başarısızlıklarından endişelenen Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlar, aşırı merkeziyetçi yönetim anlayışının terk edilmesine yönelik neo-liberal politikalarla büyük ölçüde örtüşen mali

yerelleşme hareketinin ekonomik argümanlarını onaylayarak baskı oluşturmuşlardır. Hatta bu kuruluşlar Asya ve Afrika kıtasında yer alan bazı ülkelerde adem-i merkeziyetçi politikalar uygulanması hususunda ısrarcı olmuşlardır. Buna ilaveten akademisyenlerce de teşvik edilen mali yerelleşme lehine belirli bir ‘fikir iklimi’ oluşmasına karşın pek çok ülkede yerel demokrasi sürecinin etkin işleyişinde karşılaşılan sorunlar nedeniyle yerelleşme politikalarına karşı şüpheyle yaklaşıldığı görülmektedir (Devas, 2005: 2-3).

Yerinden yönetimin mali boyutunu ifade eden mali yerelleşme kavramının temel gerekçesi kamusal hizmetlerin sunumunda etkinliğin sağlanmasının hedeflenmesidir. Barankay ve Lockwood (2007)’a göre mali yerelleşme, vergi ve harcama yetkilerinin alt düzey yönetim birimlerine tahsis edilmesidir. Bahl (2008) mali yerelleşmeyi, vergi ve harcamalarla ilgili karar alma yetkisinin merkezi hükümetten seçilmiş alt-ulusal yönetim birimlerine devredilmesi olarak tanımlamaktadır. Kolstad vd. (2014) göre ise mali yerelleşme, yerel yönetimlerin vergi gelirlerini yerel bütçeler aracılığıyla nasıl harcanacağına karar verme yetkisine sahip olduğu bir yerelleşme türüdür. Mali yerelleşmeyi açıklamaya yönelik teorik ve ampirik literatürü iki büyük alana ayırmak mümkündür: Birincil nesil (klasik) teori ve ikincil nesil teori (Porcelli, 2009: 1).

2.1. Birinci Nesil Teori

Mali yerelleşmenin ekonomik temeli, kamu sektörü kaynaklarının etkin bir şekilde tahsis edilmesi aracılığıyla elde edilebilecek potansiyel refah artışlarına dayanmaktadır. Yerel kamu malları olarak tanımlanan bu hizmetler, belirli coğrafi bölgelerde ikamet eden bireyler tarafından tüketilmektedir. Dolayısıyla yerel yönetimler, bu tür kamu mallarının üretim düzeyini, o bölgenin özgün tercihleri ve maliyet yapısına göre belirleme olanağına sahiptir. Merkezi bir yapı altında sağlanan homojen hizmetlerin aksine, yerel kamu hizmetlerinde gözlemlenen çeşitliliğin, toplumsal refahı artırmada daha yüksek kazançlar sunabileceği öne sürülmektedir (Oates, 2008: 314).

Birinci nesil mali yerelleşme teorisi, seçmen refahını en üst düzeye çıkarmayı hedefleyen etkin bir kaynak tahsisini önerir ve kamu hizmetlerinin sağlanması sorumluluğunun, bu görevi en etkili şekilde yerine getirebilecek alt yönetim birimlerine devredilmesini savunur (Vo, 2010: 667). Teori, farklı yönetim kademelerinin, faydası sadece kendi yetki alanlarının sınırları içinde kalan kamu mallarını daha verimli düzeyde üretecekleri bir yapıyı öngörmektedir. Terminolojide ‘mükemmel haritalama’ (perfect mapping) olarak ifade edilen bu durum, tüketim kalıplarının çeşitliliği açısından farklı özellikler gösteren yerel kamu mallarının, coğrafi fayda modeliyle en uyumlu biçimde sunulabilmesi için uygun yönetim kademelerinin varlığını gerektirir (Oates, 2005: 351).

Mali yerelleşme kavramı ve bu kavramın içeriğinin oluşması mali federalizm teorisi ile sağlanmıştır. Mali federalizm teorisinin temelleri Musgrave, Tiebout ve Oates gibi önemli iktisatçıların çalışmalarına dayanmaktadır. Kamusal işlevlerin yerel

yönetimlere devredilmesi sürecini inceleyen bu birinci nesil teorisyenlerin ortak özelliği, mali yerelleşme olgusunu yalnızca kamu maliyesinin geleneksel yaklaşımlarıyla izah etmeye çalışmış olmalarıdır (Demir & Yüksel, 2019: 14). Musgrave, devletin temel işlevlerini üç ana başlık altında incelemektedir: ekonomik istikrar, gelir dağılımı ve kaynak tahsisi. Birinci nesil teorisyenlerin çalışmalarında mali yerelleşmenin önemi, özellikle kaynak tahsisi işlevinde kendini göstermekte olup, bu yaklaşım iki ana nedene dayandırılabilir. İlk olarak, yerel yönetimler, kendi yetki alanlarındaki kaynakların etkin kullanımını sağlama konusunda merkezi yönetime kıyasla daha avantajlı bir konumda bulunmaktadır. Bu durum, kıt kaynakların yerel bir mali yapı içinde daha verimli bir şekilde tahsis edilmesini mümkün kılabilir. İkinci olarak, yerel kamu mallarının doğası gereği, bu malların sunumunda merkezi yönetim için bir "yerel tıkanıklık" ortaya çıkmaktadır. Eğer kamu mallarının "yerel" niteliği göz ardı edilir ve bu mallar ülke genelinde aynı seviyede sunulursa, bu durum yerel tercihlerin farklılık gösterdiği bölgelerde etkinlik kaybına yol açacaktır. Bu bağlamda yerel yönetimlerin, etkin kaynak tahsisi sağlama potansiyeli yüksek görülmekte ve heterojen toplumlarda farklı tercih ve ihtiyaçlara daha iyi karşılık vererek kaynakları bölgesel düzeyde harekete geçirme yetkinliğine sahip oldukları kabul edilmektedir (Vo, 2010: 659-660).

Birinci nesil teoriye önemli katkılardan bir diğeri, Charles M. Tiebout tarafından sunulmuştur. Tiebout, tüketici-seçmenlerin, kamu mallarına yönelik tercihlerine en uygun kamu hizmeti sağlayan yönetim birimini seçeceklerini öne sürmektedir. Bu bakış açısına göre, kamu mallarının merkezi ve yerel yönetimlerce sunumu arasında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Merkezi düzeyde, tüketici-seçmen tercihleri toplulaştırılarak hükümet tarafından uyarlanmaya çalışılırken, yerel düzeyde gelir ve harcama kalıpları daha spesifik olarak belirlenmiştir. Tüketici-seçmenler, harcama kalıplarına göre yerelde kendi ihtiyaçlarına en uygun kamu hizmetlerini sunan birime yönelecektir. Bu anlamda, yerel yönetim birimlerinin çeşitliliği arttıkça, tüketici-seçmenler tercihlerini daha iyi yansıtmaya imkanına kavuşacaktır (Tiebout, 1956: 418). Tiebout'un modelinde çeşitli varsayımlar bulunmaktadır. Bu varsayımlar şunlardır (Tiebout, 1956: 419):

- Tüketici-seçmenler tamamen hareketlidir ve belirlenen tercih kalıplarının en iyi biçimde karşılandığı bölgeye taşınacaklardır.
- Tüketici-seçmenlerin, yerel yönetimlerin gelir ve harcama kalıpları arasındaki farklar hakkında tam bilgiye sahip oldukları ve bu farklılıklara tepki gösterdikleri varsayılmaktadır.
- Tüketici-seçmenlerin yaşamayı seçebilecekleri çok sayıda alternatif yerel yönetim birimi mevcuttur.
- İstihdam imkânlarından kaynaklanan kısıtlamalar dikkate alınmamaktadır.
- Sunulan kamu hizmetleri, yerel yönetim birimleri arasında herhangi bir dışsal fayda ya da kayba neden olmamaktadır.

Bu varsayımlar doğrultusunda Tiebout, tüketici-seçmenlerin tercihlerine en uygun yerel yönetim birimlerine doğru hareket edeceğini savunmaktadır. Bu mobilite, kamu mallarına olan talebi bir nevi piyasa mekanizması ile belirlemekte ve tüketici-seçmenlerin kamu hizmetlerine yönelik talebini ortaya koymaktadır. Böylece her bir bölge, sakinlerinin istek ve gereksinimlerine uygun gelir ve harcama düzenine sahip olacaktır (Tiebout, 1956: 420). Bu doğrultuda, haneler “ayaklarıyla oy kullanarak” en uygun vergi ve kamu hizmeti paketine sahip bölgelere yerleşecek ve bu hareketlilik, yerel kamu mallarının etkin bir şekilde arzına dair piyasa benzeri bir çözüm sağlayacaktır (Wellisch, 2004: 15). Tiebout’un yerel kamu mallarının sunumuna dair modeli, kamu mallarının etkin bir şekilde sağlanması sorununu, hareketli hane halkları aracılığıyla çözmektedir (Porcelli, 2009: 2). Buna göre, tüketici-seçmenler tam anlamıyla hareketli olduklarında, gelir ve harcama kalıplarına en uygun bölgeyi seçebilecektir. Seçmenler tamamen rasyonel olup her bölgedeki kamu hizmetlerinin düzeyi hakkında doğru bilgiye sahiptir ve bu bilgiler ışığında yerleşim tercihlerinde bulunabilirler. Böylece, toplumun tüm üyeleri için en uygun kamu mal ve hizmetlerinin sağlandığı, homojen topluluklar ortaya çıkacaktır. Sonuç olarak, kamu mallarının optimal üretim düzeyine ulaşmak mümkün hale gelecektir (Plaček, 2020: 1-2).

Birinci nesil teorisyenler arasında yer alan bir diğer önde gelen iktisatçı Wallace E. Oates’tir. Oates’in geliştirdiği Yerelleşme Teoremi (Decentralization Theorem), iki temel varsayım üzerine kuruludur. İlk varsayım, kamu hizmeti çıktı düzeylerinin ilgili yerel toplumun refahını en üst seviyeye çıkaracak biçimde belirlendiğini öne sürerken; ikinci varsayım, merkezi yönetim tarafından sağlanan hizmetlerin faydasının her bölgede eşit düzeyde gerçekleştiğini kabul etmektedir (Oates, 2008: 314-315). Oates, yerel yönetimlerin kendi halklarının özel tercih ve ihtiyaçlarına daha duyarlı olabileceğini, ayrıca hizmet sunumunda yeni ve daha etkili yollar bulma olasılıklarının yüksek olduğunu ifade etmektedir (Oates, 1999: 1120). Bu yaklaşımını iki temel argüman ile desteklemektedir. İlk argüman, yerelleşmenin bilgi asimetrisini açığa çıkarabileceğidir. Yerel yönetimler, yetki alanlarındaki seçmenlerin tercihleri ve bölgesel maliyet koşulları hakkında merkezi hükümetin ulaşamayacağı kadar ayrıntılı bilgiye sahip olabilir. Yerel yönetimler, coğrafi yakınlıkları sayesinde bölgesel farklılıkları daha iyi tanıyabilir ve bu doğrultuda kamu hizmetlerini daha etkin bir biçimde sunabilirler. İkinci argüman ise merkezi hükümetlerin, tüm bölgelerde aynı kamu hizmeti düzeyini sağlama yönündeki anayasal ya da siyasi sınırlamalardan kaynaklanan kısıtlamalarla karşı karşıya kalabileceğidir. Bu tür kısıtlamalar, merkezi yönetimlere adalet sağlama yükümlülüğü getirir ve tüm vatandaşlara eşit muamele yapma zorunluluğu nedeniyle tekdüze hizmet sunumunu teşvik eder (Oates, 1999: 1123). Merkezi hükümetin bazı bölgelere diğerlerinden daha fazla kamu hizmeti sunması hem siyasi açıdan zorlayıcıdır hem de adaletsiz olarak değerlendirilebilir. Bu nedenle, merkezi hükümetler, yerel kamu hizmetlerini sunarken tekdüzelik yönünde bir "eşit muamele" kısıtlamasıyla karşı karşıya kalabilirler (Oates, 2008: 315). Oates’in ikinci argümanı, mali yerelleşmenin toplumsal refaha sağlayabileceği potansiyel katkılarla ilgilidir. Oates’e göre, kamu hizmetlerinin

yerel düzeyde sunulmasından elde edilen faydaların, merkezi bir yapıda belirlenen standart hizmet düzeyine göre daha yüksek olması beklenmektedir. Bu kazanımların büyüklüğü, farklı bölgelerdeki tercihlerin çeşitliliği ve maliyetlerin bölgesel farklılık göstermesi gibi faktörlere bağlı olarak değişebilir (Oates, 1999: 1123).

Sonuç olarak, Oates'in Yerelleşme Teoremi, kamu hizmetlerinin, fayda ve maliyetleri en iyi şekilde içselleştirecek coğrafi ölçekteki yönetim birimleri tarafından sunulmasını önerir (Shah, 2007: 8). Bu teorem çerçevesinde Oates, çok düzeyli bir yönetim sisteminin belirli avantajlar sağladığını ileri sürer. Özellikle bazı hizmetlerin yerel yönetimlere devri, hizmet sunumunda yeniliği teşvik edebilir. Bu yaklaşım, merkezi bir sistemde tek bir yöneticinin sorumlu olduğu durumla karşılaştırıldığında, yerel yönetimlerin her hizmet için birden fazla yöneticiye sahip olabileceğini gösterir. Bu çoklu yönetici yapısı, içlerinden birinin hizmet sunumuna ilişkin yenilikçi bir fikir geliştirme olasılığını artırmaktadır. Ayrıca, yerel yöneticilerin yeni fikirleri deneyimleme olasılığı merkezi hükümete kıyasla daha yüksektir. Yerel yönetimlerin deneysel uygulamaları daha küçük bir alanda test etme imkanına sahip olmaları, uygulamanın ortaya çıkarabileceği muhtemel sorunlarla başa çıkmalarını kolaylaştırabilir. Diğer bir deyişle, merkezi hükümet düzeyinde uygulanacak yeni fikirlerin siyasi veya operasyonel riskleri daha yüksek olduğu için, politikacılar bu tür deneyimlere girmekten kaçınabilirler (King, 1997: 21). Yerelleşme ise bu riski azaltarak yenilikçi yaklaşımların benimsenmesini desteklemektedir.

2.2. İkinci Nesil Teori

İkinci nesil teori, hükümetlerin kendi çıkarlarını maksimize ettiklerini varsaymakta ve mali yerelleşmenin etkilerini siyasi süreç ve aktörler arasındaki asimetrik bilgi olasılıkları üzerinden modellemektedir. Bu teoriye göre, seçmenler asil; politikacılar ise vekil olarak değerlendirilmektedir (asil-vekil ilişkisi). Aralarındaki asimetrik bilgi, hükümet performansının yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, mali yerelleşmenin yerel düzeydeki bilgi asimetrisini azaltabileceği ve seçmenlerin politikacılar üzerindeki denetimlerini artırarak hesap verebilirliği teşvik edebileceği öngörülmektedir (Porcelli, 2009: 3-4).

İkinci nesil teori, siyasi aktörlerin davranışları ve asimetrik bilgi sorunlarına odaklanarak, farklı siyasi ve mali kurumların bu ortamda nasıl işlediğini incelemektedir. Bu teoriye göre, birinci nesil teorisinin aksine, siyasi aktörler her zaman kamu yararını aramak yerine kendi çıkarlarını maksimize etmeyi amaçlayabilirler. Kamu tercihi teorisi ile bağlantılı olarak, bu yaklaşım, özellikle seçmenler ve yetkililerin kendi faydalarını ön planda tutabileceğini varsayar. Aynı zamanda, bazı katılımcıların yerel tercihler, zevkler ve maliyet yapısı hakkında diğerlerinden daha fazla bilgiye sahip olabileceği asimetrik bilgi sorununa dikkat çeker. Mali yerelleşmeye dair bu yeni literatür, ekonomi ve siyaset bilimi gibi disiplinlerde geniş bir etki alanına sahip olup kurumların somutlaştırdığı

teşvikler ve fayda temelli davranışları analiz etmektedir (Vo, 2010: 673; Oates, 2005: 356).

İkinci nesil teorinin öncüleri arasında Weingast, Seabright, Lockwood, Besley ve Coate gibi önemli iktisatçılar bulunmaktadır. Weingast (1995), gelişmekte olan piyasaların yalnızca sağlam bir ekonomik sistem değil, aynı zamanda devletin servete el koyma gücünü sınırlayan güvenilir bir siyasi temele ihtiyaç duyduğunu savunur. Ona göre, bu siyasi temel, devletin ekonomik ve siyasi haklara saygı göstereceğine dair güvence veren kurumlarla sağlanabilir. Bu çerçevede, Weingast, federalizmin İngiltere ve ABD’de piyasa korumasındaki kritik rolüne odaklanarak, bu ülkelerin ekonomik başarılarının temelinde bu koruyucu federalizmin yattığını öne sürer. “Piyasayı koruyan federalizm” olarak adlandırılan bu model, ülkelerin kendi siyasi sistemlerinin piyasayı bozucu etkilerini sınırlamayı amaçlar.

Seabright (1996) ise seçmenler ile onların siyasi temsilcileri arasındaki sözleşmelerin, bazı durumlarda eksik (tamamlanmamış) olabileceği gerçeğinden hareket eder. Seabright, burada, yalnızca bazı bilgilerin taraflarca gözlemlenememesi değil, gözlemlenebilir olsa bile bu bilgilerin sözleşme koşullarına dahil edilemeyebileceği durumlara vurgu yapar. Bu, teoride “tamamlanmamış sözleşmeler” kavramıyla açıklanır. Seabright, hükümetlerin vatandaşların çıkarlarına göre hareket etmesi için merkezi ve yerel yönetim düzeyleri arasında güç dağılımının önemini vurgular. Ona göre, merkezileşme, belirli politika alanlarında koordinasyonu sağlarken, aynı zamanda hesap verebilirliği azaltarak potansiyel maliyetlere yol açabilir. Bu bağlamda, yerelleşmenin hesap verebilirliği artırıcı bir motivasyon olabileceğini belirtir.

Lockwood (2002), merkezîyetçilik ve yerelleşmenin göreceli etkinliklerini ve anayasal kuralların bu konudaki performansını incelemektedir. Çalışmasında, Oates’in, dışsallıkların küçük veya bölgelerin heterojen olduğu durumlarda adem-i merkezîyetçiliğin daha etkin olduğu yönündeki görüşünü destekleyen kanıtlara ulaşır. Ancak, heterojenliğin adem-i merkezîyetçiliğin etkinliğini artırabilmesi için gerekli koşullar oldukça güçlü olduğunu; merkezîyetçiliğin ise maliyet paylaşımı ve yasama organlarının toplumsal faydalara duyarsız kalmasından kaynaklanan verimsizlikler doğurabileceğini öne sürer.

Son olarak, Besley & Coate (2003), yerel kamu mallarının merkezden ve yerinden sunulması arasındaki dengeye yeni bir yaklaşım sunar. Onlara göre, kamu hizmetlerinin merkezi sistemde finanse edilmesi, farklı bölgelerdeki vatandaşlar arasında çıkar çatışmasına yol açmaktadır. Yerel temsilcilerden oluşan bir organın harcama kararlarını alması durumunda ise bu organın yapısına bağlı olarak aşırı harcamalar veya kaynak tahsisinde yanlışlıklar yaşanabilir. Bölgeler arasındaki çıkar çatışması, dışsallıklar ve kamu harcamalarına yönelik farklı tercihlerden etkilenmekte olup, merkezi ve yerel yönetimlerin etkinliği bu farklılıklar doğrultusunda değişmektedir.

3. Yolsuzluk Olgusu

Yolsuzluk, karmaşık ve evrensel bir olgu olmasına rağmen, her ülkede aynı derecede yaygın görülmemektedir. Yolsuzluğun türü, büyüklüğü ve kaynaklarına göre yönetsel performans ve ekonomik kalkınma üzerindeki etkileri zamana ve mekâna göre farklılık gösterir. Ekonomik, sosyal, siyasal, kültürel ve davranışsal faktörler de kamu kesiminde yolsuzluğun yaygınlığını önemli ölçüde etkiler (Gould & Amaro-Reyes, 1983: 1). Andvig & Moene (1990), yolsuzluğu, kamu görevlilerinin kamu kaynaklarını kurallara aykırı biçimde kullanarak doğrudan veya dolaylı yoldan kazanç sağlaması olarak tanımlamıştır. Huntington (1989), yolsuzluğu, kamu görevlilerinin özel çıkarlar doğrultusunda toplumun kabul ettiği normlardan sapması olarak ifade ederken; Lambsdorff (2007), kamu görevlilerinin kişisel menfaatleri uğruna kamu sektöründe bozulmalara yol açması olarak görmektedir. Friedrich ise yolsuzluğu, devlet memurlarının yasal olmayan çıkarlar karşılığında halkın yararına aykırı davranışlarda bulunması olarak tanımlar (Friedrich, 1966; aktaran Quah, 2010: 172). Kaufmann (2005) ise bu kavramı daha kısa ve öz bir şekilde, “kamu politikalarının özelleştirilmesi” olarak tanımlamıştır. Dünya Bankası’nın (1997) klasik yolsuzluk tanımı, yolsuzluğu “kamu gücünün özel menfaatler için kötüye kullanılması” olarak ifade eder. Bu tanıma göre yolsuzluğun üç temel unsuru bulunmaktadır: özel çıkar, kamu gücü ve kötüye kullanım. Özel çıkar, maddi kazanç elde etme ya da güç ve statü artışı sağlama gibi durumları içerir. Kamu gücü, kamu hizmeti, vergi düzenlemeleri ve kamu alımları gibi alanlarda bürokratlar ve politikacılar tarafından kullanılan yetkileri ifade eder. Kötüye kullanım ise, kamunun geniş menfaatleri yerine daha dar çıkarların tercih edilmesi yoluyla görevin kötüye kullanılması anlamına gelmektedir (Lambsdorff, 2007: 18).

Kamu kesiminde yolsuzluk genel olarak siyasi, bürokratik ve yasama yolsuzluğu olmak üzere üç ana kategoriye ayrılmaktadır. Siyasi yolsuzluk, devletin üst yönetim kademelerine nüfuz eden ve hukukun üstünlüğü, iyi yönetim ve ekonomik istikrara yönelik güveni ciddi biçimde sarsan bir yolsuzluk türüdür (UNODC, 2004). Bu tür yolsuzluk, daha çok siyasi sınıfın politika oluşturma süreçlerinde güçlerini kendi çıkarları doğrultusunda kullanmalarını ifade etmektedir (Jain, 2001: 75). Bürokratik yolsuzluk, kamu politikalarının uygulanması sırasında ortaya çıkan gündelik ve olağan yolsuzluklardır (Kolstad, 2005: 4). Bu türde vatandaşların, kendilerine hak olan bir hizmeti almak veya bürokratik işlemlerini hızlandırmak için rüşvet vermesi ya da mevcut olmayan bir hizmeti elde edebilmesi için ödeme yapması gerekmektedir. Yasama yolsuzluğunda ise kanun koyucuların oy verme davranışlarını etkileme yoluyla çıkar grupları, ekonomik rantları lehine değiştirebilecek yasal düzenlemeler karşılığında kanun koyuculara çeşitli menfaatler sağlar (Jain, 2001: 75).

Gould & Amaro-Reyes (1983), yolsuzluğun politik, ekonomik ve bürokratik maliyetleri üzerinde durmaktadırlar. Politik maliyetler, yolsuzluğun etnik ve bölgesel çatışmalar ile şiddete katkıda bulunması ile ilgilidir. Yolsuzluk, siyasi kurumların meşruiyetini zayıflatarak devlet ile halk arasındaki iş birliğine zarar verir ve bu durum

siyasi istikrarı bozarak gelişim sürecini sekteye uğratır. Devlet, bozulan düzeni yeniden sağlamak için zorlayıcı önlemler almak durumunda kalabilir. Ekonomik maliyetler açısından yolsuzluk, kaynak tahsisi, üretim ve tüketim süreçlerini olumsuz etkileyerek ekonomik verimsizliğe ve israfa yol açar. Örneğin, yolsuzlukla elde edilen kazançlar genellikle yatırımlara yönlendirilmez; bunun yerine gösterişli tüketim veya yabancı banka hesaplarına aktarım yoluyla sermaye dışarı çıkar. Bu da yerel ekonomide sermaye açığı yaratır. Bürokratik maliyetler ise yolsuzluğun bürokrasinin tüm seviyelerinde güvensizlik yaratması ve idari verimliliği azaltmasıdır. Üst düzey yöneticiler, artan sorumlulukları üstlenmeleri için astlarını eğitmekten caydırılır ve denetim kapasiteleri azalır, bu da yetki devrini engeller. Ayrıca, patronaj ve kayırmacılık kamu hizmetini beceriksiz ve yetersiz kişilerle doldurarak bürokrasinin etkinliğini düşürmektedir.

Kamusal hizmetlerin sunum sürecinde, neredeyse tüm ülkelerde bir dereceye kadar yolsuzluk olduğu gözlemlenmektedir. Bazı ülkelerde bu yolsuzluk ihmal edilebilecek düzeyde düşükken, bazı ülkelerde ise ciddi bir tehdit oluşturarak yüksek seviyelere ulaşmaktadır. Kamu sektöründe yozlaşmanın yaygınlaşması, kamu kaynaklarının israf edilmesi, ekonomik büyüme ve kalkınmanın olumsuz etkilenmesi ve devlete karşı güven kaybı gibi ciddi sonuçlar doğurur. Ayrıca, yolsuzluk sağlıklı bir maliye politikasının uygulanmasını güçleştirerek gelir eşitsizliğini artırıcı bir etki yaratır (McMullan, 1961: 181; Tanzi, 1998: 582-583).

4. Mali Yerelleşme-Yolsuzluk İlişkisi

Mali yerelleşmenin daha az ya da daha fazla yolsuzluğa yol açıp açmadığı sorusunu araştırmak amacıyla çeşitli teorik argümanlar geliştirilmiştir. Literatürde mali yerelleşme ve yolsuzluk arasındaki ilişkiye dair net bir sonuç bulunmamakla birlikte birbirine rakip teoriler, mali yerelleşmenin yolsuzluğa karşı bir çare olarak potansiyelinin hem lehinde hem de aleyhinde argümanlar ortaya koymaktadır. Örneğin Karlström (2015) mali yerelleşmenin yolsuzluk üzerindeki etkisini iki temel faktöre dayandırmaktadır. Bunlardan birincisi bölgeler arası rekabettir. Mali yerelleşmenin alt ulusal yönetim birimleri arasında rekabete yol açmakta ve bu durum bölgeler arasında farklı hizmet ve vergi oranları uygulama fırsatı sunmaktadır. Buradan hareketle iktisatçılar, yerel yönetimler arasında sermaye, emek ve diğer üretim faktörleri için yaşanan rekabetin, yerel karar alıcıları ve bürokratları yolsuzluğu azaltmaya zorladığını savunmaktadırlar. Kaynakları israf eden ya da savurgan biçimde harcayan bürokratlar ve karar alıcılar, işletmeleri ve bölge sakinlerini (bir diğer ifadeyle potansiyel vergi mükelleflerini) diğer bölgelere kaptıracak ve bu da vergi tabanının daralmasına yol açacaktır. Bu şekilde ortaya çıkan bölgeler arası rekabet, yerel yönetimleri disipline edecek ve yolsuzluk vakalarının azalmasına yardımcı olacaktır. İkincisi ise hesap verebilirliktir. Mali yerelleşmenin hesap verebilirliği artırdığı düşüncesi, yerel yönetimlerin halka daha yakın olması nedeniyle idarenin faaliyetleri hakkında bilgi almasını ve 'kötü' eylemleri cezalandırmayı kolaylaştırdığı varsayımına dayanmaktadır.

Yerel yönetimlerin daha dar ve sınırlı bir bölgeden sorumlu olması aynı zamanda onları, yerel halk tarafından daha kolay gözlemlenebilir ve denetlenebilir hale getirmektedir.

Dünya Bankası (1997)'na göre yolsuzluğun kamu görevlileri için beklenen maliyeti düştükçe, görülme sıklığı daha da artmaktadır. Sistematik olarak yolsuzluğun görüldüğü ülkelerde, adem-i merkezîyetçi yönetim yapısının ekonomik olarak merkezi yönetime göre daha maliyetli olduğu belirtilmektedir. Mali yerelleşme, bir yandan yerel yönetimlerin görev ve sorumluluklarını yerine getirme kabiliyetini geliştirirken, diğer yandan da yerel halka karşı şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırarak yolsuzluğun azalmasına yardımcı olmaktadır. Ancak yerel ve bölgesel dinamikler daha güçlü teşviklere sahip olduğunda, özellikle düşük ücret seviyesi, usulsüzlükler için uygun ortamın oluşması ve denetim mekanizmalarının yetersizliği gibi etkenlerden dolayı yerelleşmenin yolsuzluğu artırabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.

Prud'homme (1995) yolsuzluğun ölçülmesinin çok zor olduğunu ancak birçok sebepten dolayı yolsuzluğun yerel düzeyde ulusaldan daha yaygın olabileceği belirtmiştir. Birincisi, yerel düzeyde yolsuzluk için ulusal düzeye göre muhtemelen daha fazla fırsatın olmasıdır. Yerel politikacı ve bürokratlar, yerel çıkar gruplarının baskılarına daha fazla maruz kalabilmektedirler. Bununla birlikte yerel yetkililer genellikle ulusal karar alıcılardan daha fazla takdir yetkisine sahiptirler ve aslında yerelleşmenin en önemli teorik avantajı da tam olarak bu takdir yetkisidir. Ayrıca ulusal bürokratların en azından bazı ülkelerde bir yerden bir başka yere taşınmaları ve aynı yerde çok uzun süre kalmamaları, kariyerleri hemen aynı yerde geçen yerel bürokratların aksine yerel çıkar gruplarıyla etik dışı ilişkiler kurmalarını daha zor hale getirmektedir. Keza gözetim ve denetim mekanizmalarının da genel olarak ulusal düzeyde yerelden daha iyi işlediği kabul edilmektedir. Aynı zamanda ulusal hükümet üzerindeki medya baskısı da dikkate alındığında bu durumun ulusal düzeyde yolsuz davranış ve eğilimler üzerinde daha fazla caydırıcı bir etki oluşturmaları beklenmektedir.

Tanzi (2000) birçok ülkede en iyi ve en yetenekli bireylerin yerel yönetimlerden ziyade ulusal hükümet için çalışmayı tercih ettiklerini bu nedenle yerel yönetimlerde çalışan personelin daha düşük maaş ve daha az terfi imkânı ile karşı karşıya olduklarını ileri sürmektedir. Ayrıca bunların vatandaşlara daha yakın mesafede olmasının yerel yönetimlerde kötü yönetişimin daha yaygın olma ihtimalini ve dolayısıyla da yolsuzluk vakalarını artırdığını vurgulamaktadır.

5. Literatür

Mali yerelleşme ile yolsuzluk arasındaki ilişkiye yönelik teorik tartışmalar henüz çözüme kavuşturulamadığı gibi ampirik çalışmalardan da bu ilişkiye dair net sonuçlar çıkarmak pek mümkün değildir. Ülkeler arası çalışmalardan elde edilen ampirik sonuçlar tutarsızdır. Bazı çalışmalarda mali yerelleşme ile yolsuzluk arasında pozitif, bazılarında ise negatif yönde ilişki olduğuna ilişkin bulgulara rastlanmaktadır. Nitekim çalışmanın bu

bölümünde daha öncesinde mali yerelleşme ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi test eden ampirik çalışmaların kapsamı ile sonuçlarına değinilmektedir.

Bir dizi farklı endeksle ölçülen mali yerelleşme ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi ampirik olarak ele alan ilk girişim Fisman & Gatti (1999) tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede mali yerelleşme (harcama boyutu) ile yolsuzluk arasındaki ilişki olup olmadığını tespit etmek amacıyla 1976-1987 yılları arasında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) eyaletlerine ilişkin verileri kullanarak analiz gerçekleştirilmiş olup sonuç olarak iki değişken arasında çok güçlü ve negatif bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Keza Fisman & Gatti (2002) bir diğer çalışmada bu kez 55 ülkenin verilerini kullanarak mali yerelleşme ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmada iki değişken arasında negatif ve güçlü bir korelasyon bir başka ifadeyle kamu harcamalarında yerelleşmenin daha düşük yolsuzlukla ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Arıkan (2004) mali yerelleşmenin yolsuzluk düzeyi üzerindeki etkisini araştırmış olup bu kapsamda 40 ülkeden oluşan bir veri seti kullanmıştır. Analiz sonucu mali yerelleşmenin yüksek olduğu ülkelerde yolsuzluğun daha düşük olduğuna ilişkin kanıtlar elde edilmiştir.

Gurgur & Shah (2005) gelişmiş ve gelişmekte olan 30 ülkenin dahil edildiği bir örnekleme yerelleşme ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi analiz etmişlerdir. Bulgular yerelleşmenin yolsuzluk üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğunu ve bu etkinin üniter ülkelerde federal ülkelere göre daha güçlü olduğunu ortaya koymuştur.

Tumennasan (2005) mali yerelleşme ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi araştırdığı tez çalışmasında ABD eyaletlerinin 1995-2002 yıllarına ait verilerini panel veri analiz yöntemini kullanarak analiz etmiştir. Araştırmanın bulguları yerel yönetimlere daha fazla gelir toplama yetkisi tanıyan eyaletlerin daha düşük yolsuzluk seviyesine sahip olduklarını göstermiştir.

Dincer vd. (2010) 1987-2001 dönemi için ABD eyaletlerindeki yolsuzlukla ilgili federal mahkûmiyet kararlarını kullanarak yolsuzluğun açıklanmasında mali yerelleşmenin rolünü incelemişlerdir. Araştırma 48 eyalete ilişkin verileri kapsamaktadır. Sonuçta yolsuzluğu açıklayan mekânsal bir otoregresif bileşenin mevcudiyetine dair yeni kanıtlar elde edilmiş olup bir eyaletteki yolsuzluğun komşu eyaletlerdeki yolsuzluk düzeyi ile pozitif ilişkili olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca yüksek mali yerelleşmenin daha düşük yolsuzluk seviyeleri ile ilişkili olduğu belirlenmiştir.

Ivanyna & Shah (2011) yerelleşme ile yolsuzluk arasında bir ilişki olup olmadığını belirlemek amacıyla 158 ülkenin dahil edildiği bir analiz gerçekleştirmiş olup yerelleşmenin yolsuzluk üzerinde güçlü ve negatif bir etkisinin olduğu bir başka ifadeyle iyi yönetişime olumlu katkı sağladığı sonucuna ulaşmışlardır.

Fiorino vd. (2012) mali yerelleşmenin yolsuzluk üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla 1995-2007 yılları arasında ve 23 ülkeden oluşan bir örneklemle panel yapmışlardır. Analiz sonucu mali yerelleşmenin yolsuzluğu azalttığı bir diğer ifadeyle yolsuzluğun azaltılmasında ve yönetim kalitesinin iyileştirilmesinde mali yerelleşmenin etkili bir politika aracı olduğu tespit edilmiştir.

Altunbaş & Thornton (2012) gelişmiş ve gelişmekte olan 64 ülkenin 1995-2008 yıllarında ilişkin verilerini kullanarak mali yerelleşme ile yönetişimin yolsuzluk boyutu arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmada mali yerelleşmenin yolsuzluğu azaltarak bir ülkede yönetişimin iyileştirilmesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğuna dair güçlü kanıtlar ortaya konulmuştur.

Dong & Torgler (2013) 1998-2007 yılları arasındaki verileri kullanarak Çin’de yolsuzluğun nedenlerini araştırmışlardır. Veri seti 22 eyalet, 5 özerk bölge ve 4 belediyeyi kapsamakta olup bu veri seti için yolsuzluk ölçüsünü (her yıl 100.000 kişi başına kayıtlı yolsuzluk vakalarının sayısı) savcılık ofisindeki yıllık kayıtlı yolsuzluk vakalarının sayısını bölgeye göre toplayıp bölerek elde etmişlerdir. Analiz sonucu mali yerelleşmenin yolsuzluğu önemli ölçüde azalttığı belirlenmiştir.

Karlström (2015) 72 ülkeyi dahil ettiği çalışmasında demokrasi düzeyinin mali yerelleşme ve yolsuzluk arasındaki ilişki üzerindeki etkisini belirlemek için farklı yerelleşme türlerini kesitsel regresyon analizi ile test etmiştir. Sonuç olarak mali yerelleşmenin yolsuzluğun önlenmesinde bir araç olarak kullanılmasının bir ülkedeki demokrasi düzeyine bağlı olduğu belirlenmiştir. Buna göre mali yerelleşme demokratik ülkelerde daha düşük yolsuzluk seviyeleri; otoriter ülkelerde ise daha yüksek yolsuzluk seviyeleri ile ilişkilidir.

Fiorino vd. (2015) mali yerelleşme ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi incelemişler ve 1995-2007 zaman aralığı için 24 ülkeden oluşan bir veri setini kullanmışlardır. Analiz sonucunda yüksek mali yerelleşme ile düşük yolsuzluk arasında anlamlı bir korelasyon tespit edilmiştir. Ayrıca mali yerelleşme derecesindeki artışın yolsuzluk üzerinde etkisinin 3 ile 5 yıl aralığında ortaya çıkabileceği tahmin edilmiştir.

Meriem vd. (2016) mali yerelleşme ve yolsuzluk riski endeksi arasında ilişkiye odaklandığı çalışmasında 2000-2014 dönemi için gelişmiş ve gelişmekte olan 38 ülkeden oluşan bir örneklemi kullanarak analiz gerçekleştirmiştir. Analiz sonucu harcamaların yerelleştirilmesi ile yolsuzluk endeksi arasında önemli ve sağlam bir korelasyon olduğu ve bu korelasyonun her iki ülke kategorisinde de geçerli olduğu gözlemlenmiştir. Harcamaların yerelleştirilmesindeki %1’lik artışın yolsuzluk riskini %1,21’lik oranında azalttığı belirlenmiştir.

Rahim & Parveen (2018) mali yerelleşmenin yolsuzluğa etkisinin ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre farklılaşma durumunu araştırarak karşılaştırmalı bir analiz yapmışlardır. Analizde panel tahmin yöntemi kullanılmıştır. Veri seti 1990-2014 yılları arasını kapsamakta olup 28’i gelişmiş ve 24’ü gelişmekte olan ülke olmak üzere toplam

52 ülke analize dâhil edilmiştir. Analiz sonucunda gelişmekte olan ekonomilerin mali yerelleşme nedeniyle gelişmiş ekonomilere göre daha fazla yozlaştığı, aynı zamanda mali yerelleşmenin gelişmiş ülkelerde yolsuzluğun azaltılmasına da olumlu katkı sağladığı tespit edilmiştir. Mali yerelleşmenin gelişmekte olan ekonomilerde hâkim olan zayıf kurumsal kontrol ve kötü yönetim nedeniyle yolsuzluğu kontrol edemediği ve bireylerin daha fazla yetkiye sahip olmasıyla birlikte yolsuzluk fırsatlarının da arttığı gözlemlenmiştir. Bununla birlikte gelişmiş ekonomilerde ise güçlü kurumsal yapının mevcudiyeti ve iyi yönetişimin yaygınlığı, mali yerelleşmeyle daha da kuvvetlenmiş ve pekiştirilmiştir.

Literatürde her iki kavram arasındaki ilişkiyi ele alan ve mali yerelleşmenin daha yüksek yolsuzluk düzeyi ile bağlantılı olduğunu ortaya koyan ampirik çalışmalar da bulunmaktadır. Örneğin Triesman (2000) yolsuzluk düzeyinin ülkeler arasında farklılık göstermesini sağlayan etkenleri araştırmış olup analiz sonucunda federal devletlerin üniter devletlere göre daha fazla yozlaştığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte 1) Protestan geleneklere ve 2) Britanya kolonisi olarak İngiliz yönetimi geçmişine sahip, 3) ekonomisi daha gelişmiş, 4) ticarete açık ithalat düzeyi yüksek ülkelerin daha az yozlaştığı gözlemlenmiştir.

Alfada (2019) mali yerelleşme derecesinin Endonezya'nın yerel yönetimlerindeki yolsuzluk vakalarının sayısını kolaylaştırıp kolaylaştırmadığını veya azaltıp azaltmadığını analiz ederek mali yerelleşmenin yolsuzluk üzerindeki etkilerini incelemiştir. Bu kapsamda 2004 ile 2014 yılları arasında 19 yerel yönetim biriminde yolsuzluğa karşı mali yerelleşme derecesini değerlendirmek için Genelleştirilmiş Momentler Yöntemi (GMM) kullanmıştır. Araştırmanın bulguları, gerek harcama gerekse vergi boyutuyla mali yerelleşmenin yerel yönetimlerde yolsuzluk vakalarının artışını kolaylaştırdığını ortaya koymuştur.

Siburian (2022) Endonezya'da mali yerelleşme ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi açıklamayı amaçladığı çalışmada endojen ortak değişkenler modeline sahip bir Poisson modeli kullanarak 2003-2018 yıllarına ilişkin eyalet düzeyindeki verileri analiz etmiştir. Analiz sonucu mali yerelleşmenin daha yüksek yolsuzluk vakalarıyla ilişkili olduğu belirlenmiştir.

Diğer ampirik çalışmalardan farklı olarak her iki kavram arasında bir korelasyon olmadığı sonucuna ulaşan araştırmacılar da mevcuttur. Örneğin Peixoto vd. (2012) yerinden yönetim ile yolsuzluk arasında bir ilişki olup olmadığını ortaya koymaya yönelik bir araştırma yapmışlardır. Örneklem 2004-2006 yılları arasında rastgele seçilen ve Brezilya'nın güneydoğusunda yer alan 178 belediyeden oluşmaktadır. Bu çerçevede yerel düzeyde yürütülen sağlık hizmetleri programları analiz edilmiş ve yerel yönetimlerin denetim raporlarında yer alan bilgilerden yararlanılmıştır. Sonuç olarak mali yerelleşme ile yolsuzluk arasında bir ilişki olmadığı belirlenmiştir.

Türkiye’de mali yerelleşme düzeyinin ölçülmesine yönelik bazı ampirik çalışmaların sonuçları ise şu şekildedir: Yüksel (2013) 1990-2006 yılları arasındaki verilerden yararlanarak Türkiye’de mali yerelleşme düzeyini hesaplamış ve ortalama %10 olarak tespit etmiştir. Genel bütçe harcamaları içindeki yerel harcamalarda, yerel harcamaların milli gelir içindeki payına göre daha fazla artış görülmesine karşın mali yerelleşme düzeyinin diğer ülkelere göre halen düşük olduğu saptamıştır.

Demir & Yüksel (2019) Türkiye’de 2006-2018 döneminde farklı mali yerelleşme ölçütlerini hesaplayarak sonuçları karşılaştırmalı analiz etmeyi amaçlamıştır. Analiz sonuçları her bir mali yerelleşme ölçütünün farklı bir değer aldığını ortaya koymuştur. Bunlardan ilk altısının, ekonominin büyüklüğü ve kamu sektörünün büyüklüğü gibi başka ekonomik ve sosyal dinamiklere bağlı olarak değişebilen göstergelere dayanmasının bir sonucu olarak, ilk altı formüldeki mali yerelleşme değerlerinin dışsal faktörlerden etkilenme olasılığı daha yüksek olduğu saptanmıştır. Bu yüzden de yerel kamusal mal ve hizmet sunulan hanehalkının sayısının (nüfusun) dikkate alındığı ve enflasyondan arındırılmış değerlerin kullanıldığı G Formülünün mali yerelleşmenin hesaplanmasında kullanılan en gerçekçi ölçüt olabileceğini ileri sürmüşlerdir. Buna göre Türkiye’de 2006-2018 döneminde Formül G değeri 4,73 TL ile 7,93 TL arasında bir değer almış olup bir diğer ifadeyle, Türkiye’de kişi başı reel yerel gelir anlamında mali yerelleşme düzeyi 2006 yılından 2018 yılına % 67,62 artmıştır.

Çukur (2022) 2009-2020 dönemine ait verileri kullanarak gerçekleştirdiği çalışmada Türkiye’de harcama yerelleşmesinin 2009 yılında %14,61 olarak hesaplamış ve bu oranın 2020 yılı için %10,56’ya düştüğünü belirlemiştir. Ayrıca gelirin yerelleşmesi olarak 2009 yılında %6,86 iken, 2020 yılında %4,41’e gerilediğini saptamıştır. Bu verilerden hareketle Türkiye’nin mali yerelleşmeden uzaklaştığını merkezileşmenin arttığını ileri sürmüştür.

6. Araştırmanın Yöntemi

Türkiye’de kamu mali yönetiminde yolsuzluğun azaltılmasında mali yerelleşmenin önemini araştıran bu çalışmada, 1995-2023 dönemini kapsayan yıllık veriler kullanılmıştır. İlgili dönemin seçilmesinde temel etken veri kısıtı olmuştur. Özellikle mali yerelleşme ve yolsuzluk göstergelerine ilişkin uzun dönemli ve tutarlı veri setlerinin sınırlı olması nedeniyle, en geniş yıl aralığını kapsayan mevcut veriler dikkate alınarak analiz gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda, çalışmada kullanılan veri seti hem değişkenlerin karşılaştırılabilirliğini sağlamak hem de modelin geçerliliğini korumak amacıyla belirlenen en uygun zaman aralığını içermektedir. Çalışmada bağımlı değişken yolsuzluk, bağımsız değişken ise mali yerelleşme şeklinde belirlenmiştir. Yolsuzluk verilerine Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International, 2024) veri tabanından, mali yerelleşme verilerine ise OECD (2024) veri tabanından ulaşılmıştır. Uluslararası Şeffaflık Örgütü tarafından yayımlanan Yolsuzluk Algısı Endeksi verileri

1995-2011 dönemi için 0 ile 10 arasında normalize edilerek yayımlanmışken, 2012-2023 dönemi için 0 ile 100 arasında normalize edilmiştir. Farklılığın ortadan kaldırılması adına önce 1995-2011 dönemi yolsuzluk verileri 0 ile 100 aralığına genişletilmiş, daha sonrasında ise tüm serinin doğal logaritması alınarak analize dahil edilmiştir. OECD (2024) Mali Yerelleşme Veri Tabanı, mali yerelleşmeyi farklı açılardan ölçen çeşitli göstergeler sunmaktadır. Bu göstergeler arasında vergi özerkliği, harcama özerkliği, harcamalar yönünden yerelleşme, gelir yönünden yerelleşme ve vergi gelirleri yönünden yerelleşme yer almaktadır. Ancak, Türkiye özelinde incelendiğinde, yalnızca vergi gelirleri yönünden yerelleşme göstergesinin uzun bir zaman aralığı için mevcut olduğu tespit edilmiştir. Diğer göstergelere ilişkin Türkiye verileri sınırlı olup, uzun vadeli bir analiz için yeterli kapsamda değildir. Bu nedenle, çalışmada OECD (2024) veri tabanındaki vergi gelirleri yönünden yerelleşme göstergesi kullanılmıştır. Mali yerelleşme verileri oran şeklinde elde edildiğinden, analize dahil edilmeden önce ayrıca logaritmik tabanda dönüşümü yapılmamıştır.

İncelenen dönem içerisinde Türkiye’de ekonomik ve politik birçok değişimin meydana geldiği, yani yapısal kırılmaların gerçekleştiği bilinmektedir. Bu kırılımlardan bazılarının (COVID-19 pandemisi, 2008 küresel ekonomik krizi, 2000/2001 ekonomik krizi gibi) sayısı, zamanı ve yapısı önceden bilinebilirken, bazıları ise yumuşak bir şekilde gerçekleştiğinden bilinemeyebilir. Bilgi eksikliği problemi nedeniyle yapısal kırılmaların ihmal edilmesi, standart ekonometrik analizlerin hatalı sonuçlar vermesine neden olabilmektedir. Bu sorunu ortadan kaldırabilmek ve hem ani kırılmaların hem de yumuşak kırılmaların ekonometrik modele dahil edilerek daha doğru sonuçlara ulaşılabilmesi adına bu çalışmada Gallant (1981) tarafından Esnek Fourier Formu’nun bir varyantına dayanan Fourier yaklaşımı benimsenmiştir. Bu yaklaşımla, sayısı, zamanı ve yapısı hakkında ön bilgiye ihtiyaç duyulmadan yapısal kırılmalar pürüzsüz olarak yakalanıp modele dahil edilebilmektedir (Nazlıoğlu vd., 2016: 172). Bu kapsamda çalışmada, Augmented Dickey Fuller (ADF) birim kök testinin ve Autoregressive Distributed Lag (ADL) eşbütünleşme testinin Fourier fonksiyonuyla genişletilmiş versiyonları kullanılmıştır.

6.1. Fourier ADF Birim Kök Testi

Zaman serilerinin birim kök içerip içermediğinin sınanmasında en sık kullanılan standart testlerden birisi ADF birim kök testidir. Bu testte, sabitli ve trendli modeli gösteren Denklem 1’de y sembolü ile ifade edilen serinin gecikmeli değerinin katsayısının (ρ) anlamlılığı sınanmaktadır. Hesaplanan test istatistiğinin kritik değerlerden küçük olduğu durumda yokluk (seri durağan dışıdır) hipotezi reddedilebilecektir.

$$\Delta y_t = \alpha + \beta t + \rho y_{t-1} + \sum_{i=1}^k \beta_i \Delta y_{t-1} + u_t \quad (1)$$

Denklem 1’de y sembolü durağanlığı sınanan seriyi, Δy sembolü serinin birinci farkını, y_{t-1} sembolü serinin gecikmeli değerini, α sembolü sabiti, ρ ve β sembolleri katsayıları, u sembolü hata terimini ve t sembolü ise trendi ifade etmektedir. Enders ve Lee (2012), Denklem 1’de görünen ADF birim kök testini Fourier fonksiyonlarıyla genişleterek yeni testin yapısal değişiklikleri de dikkate almasını sağlamışlardır.

$$\Delta y_t = \rho y_{t-1} + \beta_1 + \beta_2 t + \beta_3 \sin\left(\frac{2\pi kt}{T}\right) + \beta_4 \cos\left(\frac{2\pi kt}{T}\right) + u_t \quad (2)$$

Denklem 1’den farklı olarak Denklem 2’de yer alan π sembolü pi sayısını, T sembolü gözlem sayısını ve k sembolü uygun frekans sayısını ifade etmektedir. Uygun frekans değerinin bulunabilmesi için ilk önce k ’ya 1 ile 5 arasında değerler verilerek modeller tahmin edilir, daha sonra ise tahmin edilen 5 modelden en küçük kalıntı kareler toplamını veren k ’nın uygun olduğu ifade edilir.

6.2. Fourier Eşbütünleşme Testi

Engle-Granger ile Johansen yaklaşımlarında olduğu gibi geleneksel eşbütünleşme testleri yapısal kırılmaları dikkate almamakta, bu durum testlerin sonuçlarının hatalı olmasına neden olabilmektedir. Bununla birlikte, kukla değişkenlerle yapısal kırılmaları modele dahil eden Gregory-Hansen, Hatemi-J ile Maki gibi yaklaşımlar bulunmaktadır. Ancak bu yaklaşımlardaki zayıflık ise çok fazla yapısal kırılmanın modele dahil edilememesi ile yapısal kırılmaların sayısı, zamanı ve yapısı hakkında ön bilgiye ihtiyaç duyulmasıdır. Sayılan bu zayıf yönleri gidererek daha güçlü sonuçlara ulaşabilmek için Banerjee vd. (2017) Fourier fonksiyonlarıyla genişletilmiş ADL eşbütünleşme testini önermişlerdir. Bağımlı değişkenin y , bağımsız değişkenin X olduğu durumda Denklem 3’te ADL eşbütünleşme testinin deterministik terimle genişletilmiş hali, Denklem 4’te ise deterministik terim olan Fourier denklemi gösterilmiştir.

$$\Delta y_t = d(t) + \beta_1 y_{t-1} + \gamma_1' X_{t-1} + \phi' \Delta X_t + u_t \quad (3)$$

$$d(t) = \alpha_0 + \gamma_1 \sin\left(\frac{2\pi kt}{T}\right) + \gamma_2 \cos\left(\frac{2\pi kt}{T}\right) \quad (4)$$

Denklem 3’teki $d(t)$ deterministik terimi ifade etmektedir. Bu testte, “*değişkenler arasında uzun dönemli ilişki bulunmamaktadır*” şeklinde kurulan yokluk hipotezi altında bağımlı değişkenin gecikmeli değerinin katsayısının anlamlılığı standart t testiyle Denklem 5’te görüldüğü şekilde sınanmaktadır.

$$H_0 = \beta_1 = 0 \quad (5)$$

Denklem 5’ten elde edilen test istatistiğinin anlamlılığına, Banerjee vd. (2017: 116)’nde yer alan kritik değerlerle karşılaştırılarak karar verilmektedir. Test istatistiği belirtilen kritik değerlerden küçük olduğunda yokluk hipotezi reddedilebilmektedir.

7. Bulgular

Zaman serilerinin durağanlığı önce Fourier fonksiyonuyla genişletilmiş ADF birim kök testi ile sınanmıştır. Fourier ADF birim kök testinin kullanılamayacağı durumda ise standart ADF testi ile serilerin durağanlığı sınanmıştır. İlk olarak sabitli model için Fourier ADF birim kök testi bulguları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Fourier ADF Birim Kök Testi Sonuçları

Seri	Fourier ADF Test İstatistiği	<i>k</i>	<i>p</i>	F istatistiği
YOLSUZLUK	-3,364***	1	8	3,545
MALI_YERELLESME	-5,085***	3	3	0,047

*** ve ** sırasıyla %1 ve %5 seviyelerinde anlamlılığı göstermektedir. *k* sembolü uygun frekansı, *p* sembolü uygun gecikme uzunluğunu göstermektedir. Fourier ADF test istatistiği için %1, %5 ve %10 seviyelerindeki kritik değerler *k*’nın 1 olduğu durumda sırasıyla -4,420, -3,810, -3,490; *k*’nın 3 olduğu durumda sırasıyla -3,770, -3,070, -2,710’dur. F istatistiği için %1, %5 ve %10 seviyelerindeki kritik değerler sırasıyla 10,350, 7,580, 6,350’dir. Kritik değerler Enders & Lee (2012: 197)’den elde edilmiştir.

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1’de serilerin Fourier ADF test istatistiğinin yanı sıra uygun frekans değerlerine, uygun gecikme uzunluklarına ve bu testin sonuçlarının geçerliliğinin sınındığı F kısıt testi istatistiğine yer verilmiştir. Fourier ADF test istatistiklerinin anlamlılıklarına bakıldığında her iki serinin de düzeyde durağan olduğu söylenebilir. Ancak, F kısıt testi ile bu bulguların doğruluğu sınındığında, serilere ait F istatistiği değerlerinin kritik değerlerden daha küçük olması nedeniyle ulaşılan bulguların kullanılamaz olduğu görülmüştür. Böylece, serilerin durağanlığının sınanmasının Fourier ADF testi ile gerçekleştirilemeyeceği, standart yöntemin uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 2. ADF Birim Kök Testi Sonuçları

Seri	ADF Test İstatistiği	Kritik Değerler		
		%1 için	%5 için	%10 için
YOLSUZLUK	-2,076	3.670	2.976	2.627
ΔYOLSUZLUK	-3.876***	3.670	2.976	2.627
MALI_YERELLESME	-1.667	3.770	3.005	2.642
ΔMALI_YERELLESME	-7.241***	3.753	2.998	2.639

***, %1 seviyesinde anlamlılığı göstermektedir.

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Serilerin durağanlık düzeylerinin belirlenebilmesi için klasik ADF birim kök testi uygulanmıştır. En uygun gecikme uzunluğunun Akaike bilgi kriterlerine göre belirlendiği testin sonuçları Tablo 2’de verilmiştir. Her iki serinin de hesaplanan test istatistiğinin hesaplanan kritik değerden büyük olduğu, bu sebeple, yokluk hipotezinin reddedilemediği ve serilerin düzeyde durağan olmadığı söylenebilmektedir. Aynı test, serilerin birinci derece farkı alınarak tekrarlanmış ve serilerin birinci derecede durağanlaştığı görülmüştür. Bu sonuçlara dayanarak yapılacak tahminde Fourier ARDL yönteminin kullanılması uygun görülmüştür.

Tablo 3. Fourier ADL Eşbütünleşme Testi Sonuçları

Bağımlı Değişken:	YOLSUZLUK	Uygun Frekans:	1
Bağımsız Değişken:	MALI_YERELLESME	Minimum AIC:	3,213
Test İstatistiği		Tablo Kritik Değerleri	
		%1	%5
		%10	
t_{ADL}^F	-5,624***	-4,73	-4,09
			-3,76

***, %1 seviyesinde anlamlılığı göstermektedir. Tablo kritik değerleri Banerjee vd. (2017: 116)’nden elde edilmiştir.

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3’te Fourier ADL eşbütünleşme testinin bulgularına yer verilmiştir. Buna göre, Türkiye için oluşturulan modelde YOLSUZLUK serisi ile MALI_YERELLESME serisi arasındaki eşbütünleşme ilişkisine yönelik t_{ADL}^F test istatistiği -5,62 olarak hesaplanmıştır. Türkiye için hesaplanan t_{ADL}^F test istatistiği Banerjee vd. (2017)’nde belirtilen kritik değerlerden küçük olduğundan YOLSUZLUK serisi ile MALI_YERELLESME serisi arasında eşbütünleşme ilişkisinin var olduğu söylenebilmektedir. Başka bir deyişle, Türkiye’de mali yerelleşme düzeyinin yolsuzluğu istatistiki açıdan anlamlı bir şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın devamında eşbütünleşme ilişkisine ait uzun dönem katsayılarının belirlenebilmesi için ‘tamamen değiştirilmiş en küçük kareler’ (FMOLS) tahmincisinden faydalanılmıştır. Eşbütünleşme regresyonlarının optimum tahminlerini gerçekleştirebilmek için tasarlanan bu teknikte seri korelasyon etkileri dikkate alınarak ve içsellik test etmek için EKK tahmincisi değiştirilerek asimptotik etkinlik sağlanmaya çalışılmaktadır (Aljebri, 2012: 274).

Tablo 4. Uzun Dönem Tahmin Sonuçları

Bağımlı Değişken:	YOLSUZLUK			
Bağımsız Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	t-istatistiği	Olasılık Değeri
MALI_YERELLESME	0,021***	0,007	2,900	0,008
C	3,454***	0,068	50,874	0,000
Sin	0,102***	0,017	5,983	0,000
Cos	0,147***	0,021	-7,190	0,000

***, %1 seviyesinde anlamlılığı göstermektedir.

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4'teki uzun dönem tahmin sonuçlarına bakıldığında MALI_YERELLESME değişkeninin katsayısının YAKLAŞIK 0,02 ve anlamlılık düzeyinin 0,008 olarak hesaplandığı görülmektedir. Böylece, MALI_YERELLESME değişkeninde yaşanacak %1'lik artışın, YOLSUZLUK değişkenini yaklaşık (doğal logaritmik formda) 0,021 artıracakı söylenebilmektedir. Bu artış endeks değerinin yaklaşık 1 puan artması anlamına gelmektedir ($e^{0,021} \approx 1,021$ bulunur). Bu sonuca benzer şekilde, Fisman & Gatti (1999), Fisman & Gatti (2002), Arıkan (2004), Gurgur & Shah (2005), Tumennasan (2005), Dincer vd. (2010), Ivanyina & Shah (2011), Fiorino vd. (2012), Altunbaş ve Thornton (2012), Dong & Torgler (2013), Fiorino vd. (2015), Meriem vd. (2016), Rahim & Parveen (2018) gibi çalışmalar da mali yerelleşmenin yolsuzluğu azalttığına ilişkin sonuçlara ulaşmışlardır. Öte yandan, Alfada (2019) ve Siburian (2022) gibi çalışmalar mali yerelleşmenin yolsuzluğu artırdığı sonucuna ulaşmışlarken, Peixoto vd. (2012) ise mali yerelleşmenin yolsuzluk üzerinde istatistiki açıdan anlamlı bir etkisinin olmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 5. Kısa Dönem Tahmin Sonuçları

Bağımlı Değişken:	$\Delta YOLSUZLUK$			
Bağımsız Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	t-istatistiği	Olasılık Değeri
C	0,001	0,011	0,017	0,987
$\Delta MALI_YERELLESME$	-0,001	0,009	-0,033	0,984
ECT(-1)	-0,663***	0,185	-3,585	0,002

***, %1 seviyesinde anlamlılığı göstermektedir.

Kaynak: Bu tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Uzun dönem tahmininden sonra hata düzeltme modeli tahmini de yapılmış ve sonuçları Tablo 5'te gösterilmiştir. Hata düzeltme katsayısının negatif ve istatistiki açıdan anlamlı olduğu görülmektedir ($\lambda = -0,663$, $p = 0,002 < 0,01$). Buna göre hata düzeltme modelinin geçerli ve yorumlanabilir olduğu söylenebilmektedir. Kısa dönemde oluşacak dengesizliklerin yaklaşık %66,3'ünün ilk yılda düzeleceği ve yaklaşık 1,5 yıl ($1/0,663$) sonra ise kısa dönem sapmaların ortadan kalkacağı, yani tamamen düzelerek uzun dönem dengesine ulaşacağı ifade edilebilmektedir.

8. Sonuç ve Öneriler

Dünya Bankası tarafından kısaca kamu gücünün özel çıkarlar için kötüye kullanılması olarak ifade edilen yolsuzluk kavramı, geçmişte ve günümüzde olduğu gibi gelecekte de birçok ülkenin mücadele etmek zorunda kalacağı önemli sorunlardan biri

olarak görülmektedir. Ancak demokratik hakların ve kurumların gelişimiyle birlikte sivil toplum kuruluşları ve basın organlarının daha güçlü hale gelmesi ve aynı zamanda kamu yönetiminde katılımcılık, şeffaflık ve hesap verebilirliğin önem kazanması sonucunda yolsuzluk olgusu artık eskiye nazaran kamuoyunda daha görünür ve tartışılır hale gelmiştir. Esasen yolsuzluğun türü, miktarı, etkileri ve sonuçları farklılık gösterse de bugün hemen her ülkede yolsuzluk vakalarının meydana geldiği bilinmektedir. Küresel bir sorun haline gelen yolsuzluk özellikle kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanımını engellemekle birlikte yabancı yatırımların caydırılmasına ve ekonomik büyüme hızının yavaşlamasına da yol açabilmektedir. Hatta kamu görevlilerinin yozlaşmaya neden olan davranış ve eylemleri arttıkça yönetimin her bir köşesine sirayet ederek kalıcı bir şekilde yerleşebilmektedir. Bu durumda sosyal adaletin bozulması ve devlete olan güvenin azalması gibi daha tehlikeli ve yıkıcı sonuçlarla karşılaşılması muhtemeldir.

Bir ülkedeki yolsuzluk seviyesini etkileyen pek çok potansiyel faktör bulunmakta olup bunlardan biri de mali yerelleşmedir. Ampirik çalışmalarda mali yerelleşme-yolsuzluk ilişkisinin ya belirli bir ülke özelinde (genellikle ABD, Çin Endonezya, Brezilya gibi ülkelerde test edilmiş) ya da birden fazla ülkenin (ülkeler genellikle gelişmişlik düzeyine göre veya rastgele seçilmiş) yer aldığı bir örneklem üzerinden analiz edildiği görülmektedir. Bu çalışmada ise mali yerelleşmenin yolsuzluk üzerinde etkili olup olmadığı sorusuna Türkiye özelinde yanıt aranmış olup bu doğrultuda 1995-2023 dönemine ait yıllık veriler kullanılarak analiz gerçekleştirilmiştir. Analiz sonucu Türkiye’de mali yerelleşmenin yolsuzluğu azalttığına dair bulgular tespit edilmiştir. Ayrıca literatür taraması sonucu Türkiye özelinde bir zaman serisi analiziyle mali yerelleşmenin yolsuzluk üzerindeki etkisini araştıran herhangi bir ampirik çalışmaya rastlanmadığını ve bunun söz konusu çalışmayı öncekilerinden farklı kılan özgün yönünü oluşturduğunu belirtmek gerekir.

Türkiye gibi merkeziyetçi yönetim anlayışının belirgin biçimde hâkim olduğu üniter devletlerde merkezi idareye ait birtakım yetki ve sorumlulukların yerel idarelere bırakılması epey güç olduğunu kabul etmek gerekir. Buna karşın bu çalışmanın analiz sonuçlarında belirtildiği gibi Türkiye’de mali yerelleşmenin yolsuzluğu azaltıcı yönde etkisi söz konusudur. Öteki taraftan Uluslararası Şeffaflık Örgütü tarafından yayımlanan Yolsuzluk Algı Endeksinde Türkiye’nin 2023 yılı itibarıyla 180 ülke arasında 34 puanla 115. sırada yer aldığı ve özellikle son yıllarda ülkemizde yolsuzluk algısında meydana gelen artış eğilimi göz önüne alınırsa yolsuzluğun tüm dikkatleri üzerinde toplayan bir mesele olması muhtemel görülmektedir. İşte bu noktada toplumdaki yolsuzluk algısının azaltılması için çeşitli tedbirlere başvurulması kaçınılmaz hale gelmekte olup mali yerelleşme yolsuzlukla mücadelede bir vasıta olarak kullanılabilecektir. Bu bağlamda öncelikle vergi, harcama ve borçlanmaya ilişkin karar alma yetkilerinin mümkün olduğunca yerel idarelere bırakılması düşüncesi gündeme getirilebilir. Ayrıca merkezi idare ile yerel idareler arasında ortak müdahaleye konu olabilecek hizmet alanlarının var

olması halinde yerel idarelere öncelik tanınmalıdır. Keza yerel idarelerin artan görev ve sorumluluklarını karşılayabilecek yeterli gelir kaynaklarıyla donatılması da son derece önemlidir. Merkezi idare ile yerel yönetimler arasında gelir kaynaklarının paylaşılmasında dikkate alınan idari etkinlik ilkesi gereği vergi tabanı her iki idarenin de nüfuz alanı içerisinde kalan bir diğer ifadeyle gerek merkezi idare gerekse de yerel idareler tarafından yönetilmesi mümkün gelir kaynaklarının bölüşümünde yerel idarelere imtiyaz tanınmalıdır. Buna bağlı olarak Türk vergi sistemi içerisinde yer alan ve merkezi idare tarafından tahsil edilen Motorlu Taşıtlar Vergisi, Konaklama Vergisi ve Değerli Konut Vergisi gibi önemli gelir kaynaklarının yerel idarelere bırakılması göz önünde bulundurulmalıdır³.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Rıdvan Engin ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Analizi ve Tartışma, Eleştirel İnceleme, Literatür ve Atıf, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50

Mehmet Öksüz ^{ID} - Fikir ve Amaç, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 50

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Kaynakça

- Alfada, A. (2019). "Does Fiscal Decentralization Encourage Corruption in Local Governments? Evidence from Indonesia". *Journal of Risk and Financial Management*. 12(3), 1-14. <https://doi.org/10.3390/jrfm12030118>.
- Aljebrin, M.A. (2012). "Labor Demand and Economic Growth in Saudi Arabia". *American Journal of Business and Management*. 1(4), 271-277. <https://doi.org/10.11634/216796061706216>.
- Altunbaş, Y. & Thornton, J. (2012). "Fiscal Decentralization and Governance". *Public Finance Review*. 40(1), 66-85. <https://doi.org/10.1177/1091142111424276>.
- Andvig, J. R. & Moene, K.O. (1990). "How Corruption May Corrupt". *Journal of Economic and Organization*. 13(1), 63-76. [https://doi.org/10.1016/0167-2681\(90\)90053-G](https://doi.org/10.1016/0167-2681(90)90053-G).

³ Ayrıntılı bilgi için bakınız. Demirbaş & Çetinkaya (2010), İpek (2010), Bozdoğanoglu (2013), Öksüz (2023).

- Arkan, G.G. (2004). "Fiscal Decentralization: A Remedy for Corruption?". *International Tax and Public Finance*. (11), 175-195. <https://doi.org/10.1023/B:ITAX.0000011399.00053.a1>.
- Bahl, R. (2008). The Pillars of Fiscal Decentralization. CAF Working Paper. <https://ikels-dspace.azurewebsites.net/bitstream/handle/123456789/257/200807Bahl.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, (Erişim: 14.08.2024).
- Banerjee, P., L. Arčabić & Lee, H. (2017). "Fourier ADL Cointegration Test to Approximate Smooth Breaks with New Evidence from Crude Oil Market". *Economic Modelling*. (67), 114-124. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2016.11.004>.
- Barankay, I. & Lockwood, B. (2007). "Decentralization and the Productive Efficiency of Government: Evidence from Swiss Cantons". *Journal of Public Economics*. 91(5-6), 1197-1218. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2006.11.006>.
- Besley, T. & Coate, S. (2003). "Centralized Versus Decentralized Provision of Local Public Goods: A Political Economy Approach". *Journal of Public Economics*. 87(12), 2611-2637. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(02\)00141-X](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(02)00141-X).
- Bird, R. M. & Vaillancourt, F. (1998). "Fiscal Decentralization in Developing Countries: An Overview". İçinde Bird R.M. & Vaillancourt F. (Ed.), *Fiscal Decentralization in Developing Countries* (1-48). Cambridge: Cambridge University Press.
- Bozdoğanoglu, B. (2013). "Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye’de Uygulanabilirliği". *Maliye Dergisi*. (164), 131-149.
- Çoban, H. (2014). "Mali Yerinden Yönetim Kavramı ve İçeriği". İçinde Sakal M., Kesik A. & Akdemir T. (Ed.), *Mali Yerinden Yönetim Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye’ye İlişkin Değerlendirmeler* (24-38). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.
- Çoban, H. & Balıkçioğlu, E. (2022). "Devlete Güven ve Mali Yerelleşmenin Güven Üzerindeki Etkisi". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (61), 437-452. <https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.1057538>.
- Çukur, A. (2022). "Türkiye’de Mali Yerelleşme ve Kamu Kesimi Büyüklüğü: 2009-2020 Dönemi". *Maliye Dergisi*. (182), 108-129.
- Demir, A. & Yüksel, C. (2019). "Türkiye’de Mali Yerelleşme Düzeylerinin Ölçülmesi". *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 5(4), 13-28.
- Demirbaş, T. & Çetinkaya, Ö. (2010). "Belediye Gelir Türü Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisinin Tartışılması". İçinde Altuğ F., Çetinkaya Ö. & İpek S. (Ed.), *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar* (117-130). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Devas, N. (2005). "The Challenges of Decentralization". Global Forum on Fighting Corruption. Brasilia, June 2005, <https://www.gov.br/cgu/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/eventos/anos-anteriores/2005/iv-forum-global-de-combate-a-corrupcao-1/arquivos/nickdevas-2.pdf> (Erişim: 14.08.2024).
- Dincer, O.C., Ellis, C.J. & Waddell, G.R. (2010). "Corruption, Decentralization and Yardstick Competition". *Economics of Governance*. (11), 269-294. 10.1007/s10101-009-0067-x.

- Dong, B. & Torgler, B. (2013). "Causes of Corruption: Evidence from China". *China Economic Review*. (26), 152-169. <https://doi.org/10.1016/j.chieco.2012.09.005>.
- Enders, W. & Lee, J. (2012). "The Flexible Fourier Form and Dickey–Fuller Type Unit Root Tests". *Economics Letters*. 117(1), 196-199. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2012.04.081>.
- Fiorino, N., Galli, E. & Padovano, F. (2012). "Do Fiscal Decentralization and Government Fragmentation Affect Corruption in Different Ways? Evidence from a Panel Data Analysis". *International Center for Public Policy*. Working Paper 12-17. <https://doi.org/10.4337/9781782544302.00009>.
- Fiorino, N., Galli, E. & Padovano, F. (2015). "How Long Does It Take for Government Decentralization to Affect Corruption?". *Economics of Governance*. (16), 273-305. <https://doi.org/10.1007/s10101-015-0156-y>.
- Fisman, R. & Gatti, R. (1999). Decentralization and Corruption: Cross-Country and Cross-State Evidence. World Bank, Washington, <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=8ff693b9c504283c185221b9d32e3a05e4839980>, (Erişim: 05.06.2023).
- Fisman, R. & Gatti, R. (2002). "Decentralization and Corruption: Evidence Across Countries". *Journal of Public Economics*. (83), 325-345. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(00\)00158-4](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(00)00158-4).
- Gallant, A.R. (1981). "On The Bias in Flexible Functional Forms and an Essentially Unbiased Form". *Journal of Econometrics*. 15(2), 211–245. [https://doi.org/10.1016/0304-4076\(81\)90115-9](https://doi.org/10.1016/0304-4076(81)90115-9).
- Gould, D.J. & Amaro-Reyes, J.A. (1983). *The Effects of Corruption on Administrative Performance*. World Bank Staff Working Paper, Number 580, Washington.
- Gurgur, T. & Shah, A. (2005). "Localization and Corruption: Panacea or Pandora's Box?". *Annals of Economics and Finance*. 15(1), 109-136.
- Huntington, S.P. (1989). "Modernization and Corruption". İçinde Heidenheimer A.J. & Johnston M. (Ed.), *Political Corruption Concepts & Contexts* (253-264). New Brunswick: Routledge.
- Ivanyina, M. & Shah, A. (2011). "Decentralization and Corruption: New Cross-Country Evidence". *Environment and Planning C: Government and Policy*. 29(2), 344-362. <https://doi.org/10.1068/c1081r>.
- İpek, S. (2010). "İdarelerarası Vergi Paylaşımına Farklı Bir Yaklaşım: Yerel Vergiler ve Vergi Uyumu". İçinde Altuğ F., Çetinkaya Ö. & İpek S. (Ed.), *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar* (31-62). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Jain, A.K. (2001). "Corruption: A Review". *Journal of Economic Surveys*. 15(1). 71-121. <https://doi.org/10.1111/1467-6419.00133>.
- Karlström, K. (2015). Decentralization, Corruption and the Role of Democracy. Qog Working Paper Series, 14, https://gupea.ub.gu.se/bitstream/handle/2077/40204/gupea_2077_40204_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y, (Erişim: 02.06.2023).

- Kaufmann D. (2005). Myths and Realities of Governance and Corruption. MPRA Paper No. 8089, https://mpra.ub.uni-muenchen.de/8089/1/MPRA_paper_8089.pdf, (Erişim: 23.05.2024).
- King, D. (1997). "Intergovernmental Fiscal Relations: Concepts and Models". İçinde Fisher R.C. (Ed.), *Intergovernmental Fiscal Relations* (19-59). Dordrecht: Springer.
- Kolstad, I. (2005). Direct Budget Support and Corruption. Anti-Corruption Resource Centre. U4Issue 1, <http://library.mstcdc.ac.tz:8080/jspui/bitstream/123456789/37/1/Budget%20Support%20and%20Corruption.pdf>, (Erişim: 23.05.2024).
- Kolstad, I., Wiig, A. & Somville, V. (2014). Devolutionary Delusions? The Effect of Decentralization on Corruption. CMI Working Paper, <https://open.cmi.no/cmi-xmlui/bitstream/handle/11250/2475143/Devolutionary%20delusions%3f%20The%20effect%20of%20decentralization%20on%20corruption?sequence=1&isAllowed=y>, (Erişim: 22.04.2024).
- Lambsdorff, J.G. (2007). *The Institutional Economics of Corruption and Reform: Theory, Evidence and Policy*. Cambridge: Cambridge University Press.
- McMullan, M. (1961). "A Theory of Corruption". *The Sociological Review*. 9(2), 181-201. <https://doi.org/10.1111/j.1467-954X.1961.tb01093.x>.
- Meriem, M., El Hassan, T. & Ayman, B.M. (2016). "Fiscal Decentralization and Corruption in Emerging and Developing Countries". *International Journal of Economics*. (4), 211-222. 10.11648/j.ijefm.20160404.17.
- Nazlioglu, S., Gormus, N.A. & Soytaş, U. (2016). "Oil Prices and Real Estate Investment Trusts (REITs): Gradual-shift Causality and Volatility Transmission Analysis". *Energy Economics*. (60), 168-175. <https://doi.org/10.1016/j.eneco.2016.09.009>.
- OECD (2024). Revenue and Spending Shares of State and Local Government, <https://www.oecd.org/tax/federalism/fiscal-decentralisation-database/>, (Erişim: 22.05.2024).
- Oates, W.E. (1999). "An Essay on Fiscal Federalism". *Journal of Economic Literature*. 37(3), 1120-1149.
- Oates, W.E. (2005). "Toward a Second-Generation Theory of Fiscal Federalism". *International Tax and Public Finance*. (12), 349-373. <https://doi.org/10.1007/s10797-005-1619-9>.
- Oates, W.E. (2008). "On the Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions". *National Tax Journal*. 61(2), 313-334.
- Öksüz, M. (2023). "Konaklama Vergisinin Belediyelere Tahsisi: Türkiye İçin Bir Değerlendirme". İçinde Eroğlu Sevinç D. & Yüce Akıncı G. (Ed.), *Ekonomi ve Finans Politikaları Üzerine Çalışmalar*. (223-238). Gaziantep: Özgür Yayınları.
- Peixoto, S.G.D., Rocha, F.F., Niishijima, M. & Postali, F.A.S. (2012). "Decentralization and Corruption: Evidence from Primary Health-Care Programmes". *Applied Economics Letters*. (19), 1885-1888. <https://doi.org/10.1080/13504851.2012.671918>.

- Plaček, M., Ochrana, F., Půček, M.J. & Nemec, J. (2020), "Fiscal Decentralization Reforms and Local Government Efficiency: An Introduction", içinde Plaček M., Ochrana F., Půček M.J. & Nemec J. (Ed.), *Fiscal Decentralization Reforms*, (1-49). Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3030-46758-6_1.
- Porcelli, F. (2009). "Fiscal Decentralisation and Efficiency of Government. A Brief Literature Review". *Polit. Sci. Econ.* 1-12.
- Prud'homme, R. (1995). "The Dangers of Decentralization". *The World Bank Research Observer*. 10(2), 201-220.
- Quah, J.S.T. (2010). "Combating Corruption". içinde Quah J.S.T. (Ed.), *Public Administration Singapore-style* (171-198). Bingle: Emerald Group Publishing Limited.
- Rahim, F.U. & Parveen, R. (2018). "Corruption and Fiscal Decentralization: A Comparative Analysis for Developed and Developing Economies". *Pakistan Social Sciences Review*. 2(1), 352-368.
- Seabright, P. (1996). "Accountability and Decentralisation in Government: An Incomplete Contracts Model". *European Economic Review*. 40(1), 61-89. [https://doi.org/10.1016/0014-2921\(95\)00055-0](https://doi.org/10.1016/0014-2921(95)00055-0).
- Shah, A. (2007). "Introduction: Principles of Fiscal Federalism". içinde Shah A. & Kincaid J. (Ed.), *The Practice of Fiscal Federalism: Comparative Perspectives* (3-42). Montreal: McGill-Queen's University Press.
- Siburian, M. E. (2022). "Fiscal Decentralization and Corruption: A Case of Indonesia". *Applied Economics Letters*. 31(1), 87-90. <https://doi.org/10.1080/13504851.2022.2128164>.
- Tanzi, V. (1998). "Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures". *IMF Staff Papers*. 45(4), 559-594. <https://doi.org/10.2307/3867585>.
- Tanzi, V. (2000). "On Fiscal Federalism: Issues to Worry About". Conference on Fiscal Decentralization, 1, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/tanzi.pdf>, (Erişim: 14.08.2024).
- Tiebout, C. M. (1956). "A Pure Theory of Local Expenditures". *Journal of Political Economy*. 64(5), 416-424.
- Transparency International (2024). Corruption Perceptions Index, <https://www.transparency.org/en/cpi/2023>, (Erişim: 22.05.2024).
- Triesman, D. (2000). "The Causes of Corruption: A Cross-National Study". *Journal of Public Economics*. (76), 399-457. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(99\)00092-4](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(99)00092-4).
- Tumennasan, B. (2005). *Fiscal Decentralization and Corruption in the Public Sector*. Andrew Young School of Policy Studies. Atlanta: Georgia State University.
- United Nations Office on Drugs and Crime (UNODC). Manual on Corruption Surveys. Center of Excellence in Statical Information on Government, Crime, Victimization and Justice, Vienna, https://www.unodc.org/documents/data-and-analysis/Crime_statistics/CorruptionManual_2018_web.pdf, (Erişim: 14.08.2024).

- Weingast, B. R. (1995). “The Economic Role of Political Institutions: Market-Preserving Federalism and Economic Development”. *The Journal of Law, Economics, and Organization*. 11(1), 1-31. <https://doi.org/10.1093/oxfordjournals.jleo.a036861>.
- Wellisch, D. (2000). *Theory of Public Finance in a Federal State*. Cambridge: Cambridge University Press.
- World Bank (1997). *Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank*. Poverty Reduction and Economic Management the World Bank, <https://documents1.worldbank.org/curated/en/799831538245192753/pdf/Helping-Countries-Combat-Corruption-The-Role-of-the-World-Bank.pdf>, (Erişim: 09.05.2024).
- Yüksel, H. (2013). “Türkiye’de Mali Yerelleşmenin Boyutları ve Ölçümü Üzerine Bir Değerlendirme”. *Yönetim ve Ekonomi*. 20(2), 191-208.



Belediyelerde Mekânsal Karar Destek Sistemi (SDSS) Kullanımı: İstanbul Üzerine Bir Saha Araştırması¹

Hüseyin Burak Özgül² 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 23.12.2024

Düzeltilme : 14.05.2025

Kabul : 02.06.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik
oranı: %5

JEL Kodu:

H50, H72, D61

Anahtar Kelimeler:

Karar Destek Sistemi,
Mekânsal Karar Destek
Sistemi, Belediye Bütçe
Planlama, Bütçe
Planlamada Karar
Destek Sistemleri,
Katılımcı Karar Destek
Sistemi

Ö Z E T

Eğitim, sağlık, tarım, tedarik zinciri gibi özel sektörde yaygın olarak kullanılan karar destek sistemlerinin kullanımı, son yıllarda yerel kamusal mal ve hizmetlerin üretim veya sunum kararlarının alınmasında da artmaktadır. Mekânsal karar destek sistemleri 2020’li yıllarla beraber Türkiye’de de özellikle altyapı hizmetleri gibi kentsel hizmetlerde kullanılmaya başlamıştır. Söz konusu sistemler Türkiye’de Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı’nın 2019 yılında hazırladığı Ulusal Akıllı Şehirler Stratejisi ve Eylem Planı’nda yerel yönetimler için önemli bir araç olarak tanımlanmıştır. Bu durum hizmette halka yakınlık ilkesinin en çok benimsendiği yerel yönetim birimleri olan belediyelerde karar destek sistemlerinin nasıl kullanıldığının incelenmesini önemli kılmıştır. Çalışmanın amacı İstanbul’daki belediyelerde mekânsal karar destek sistemlerinin kullanımının incelenmesidir. Çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Çalışma grubu iç içe geçmiş çoklu durum deseniyle tasarlanmış ve İstanbul’daki büyükşehir ve farklı bütçe düzeylerinde bulunan 4 ilçe belediyesinden toplam 18 katılımcıyla elit görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Araştırmada karar destek sistemi kullanılan 9 birimin çoğunda mekânsal karar destek sisteminden yararlanıldığı görülmüştür. Ayrıca mekânsal karar destek sisteminin tek başına kullanımının yeterli olmadığı, söz konusu sistemlerin katılımcı karar destek sistemleriyle birlikte kullanımının yerel demokrasiyi ve kamusal karar alma süreçlerinde katılımcılığı arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Citation: Özgül, H.B. (2025). “Belediyelerde Mekânsal Karar Destek Sistemi (SDSS) Kullanımı: İstanbul Üzerine Bir Saha Araştırması”. *International Journal of Public Finance*. 10(1), 87 – 108. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1605915>

¹ Bu makale Hüseyin Burak ÖZGÜL’ün İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı’nda Prof. Dr. Nazan SUSAM danışmanlığında 2024 yılında tamamladığı “Belediyelerin Kaynak Kullanımında Karar Destek Sistemlerinin Rolü: İstanbul Örneği” başlıklı yayınlanmamış doktora tezinden türetilmiş ve çalışmanın bir bölümü 38. Maliye Sempozyumu’nda “Türkiye’de Bütçe Planlama Süreçlerinde Etkinliğin Artırılmasına Yönelik Bir İnceleme: Karar Destek Sistemleri” adıyla sunulmuştur.

² PhD., Res. Assist., İstanbul University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: 0000-0002-0620-2493, burak.ozgul@istanbul.edu.tr

The Use of Spatial Decision Support Systems (SDSS) in Municipalities: A Case Study of Istanbul

ARTICLE INFO

Submitted : 23.12.2024
Revised : 14.05.2025
Accepted : 02.06.2025
Available : 30.06.2025

iThenticate similarity
score: 5%

JEL classification:

H50, H72, D61

Keywords:

Decision Support
System, Spatial
Decision Support
System, Municipal
Budget Planning,
Decision Support
Systems in Budget
Planning, Participatory
Decision Support
System

ABSTRACT

The use of decision support systems, which are widely used in the private sector such as education, health, agriculture, supply chain, etc., has been increasing in recent years in the production or provision of decisions of local public goods and services. Spatial decision support systems have started to be used in Türkiye in the 2020s, especially in urban services such as infrastructure services. These systems are defined as an important tool for local governments in the National Smart Cities Strategy and Action Plan prepared by the Ministry of Environment, Urbanization and Climate Change in 2019. This situation has made it important to examine how decision support systems are used in municipalities, which are the local government units where the principle of closeness to the people in service is adopted the most. The aim of the study is to examine the use of spatial decision support systems in municipalities in Istanbul. Qualitative research method was used in the study. The study group was designed with a nested multiple case design and elite interviews were conducted with a total of 18 participants from metropolitan and 4 sub- municipalities at different budget levels in Istanbul. In the study, it was observed that most of the municipalities using decision support systems used spatial decision support systems. In addition, it was concluded that the use of spatial decision support systems alone is not sufficient, and that the use of these systems together with participatory decision support systems increases local democracy and participation in public decision-making processes.

Extended Summary

Spatial decision support systems (SDSS) are defined as systems that analyze spatial and non-spatial data using Geographic Information Systems (GIS) models and facilitate the evaluation of project alternatives (Keenan and Jankowski, 2019:64). Spatial decision support systems were developed from the need to bridge the communication gap between decision makers and complex computer models (Maniezzo et al., 1998:274). With the system in question, needs analysis can be seen from the spatial maps created without a very detailed system knowledge and in this way, the complexity of decision making is reduced.

The Smart Cities Strategy and Action Plan for 2020-2023 published by the Ministry of Environment, Urbanization and Climate Change in 2019 aims to increase the use of decision support systems in local governments. When the literature is examined, it is seen that there is no detailed research on the use of decision support systems by municipalities in Türkiye. Based on this deficiency in literature, this study aims to investigate how decision support systems are used in municipalities, which are the most important representatives of local democracy.

Since the research is about examining the use of decision support systems, which have recently started to be used in the public sector, in municipalities, it was necessary to conduct qualitative research for this study. A nested multiple-case design will be used in the study. The case under investigation is how municipalities in Istanbul use decision support systems. The context of the

study is to examine the role of decision support systems in resource utilization by comparing different types of expenditures in municipalities with different budget sizes and separated by different types.

When planning the interviews, the units related to the selected expenditure types were informed in advance about the subject, scope and objectives of the research and elite interviews were conducted with the most experienced decision support system personnel of the units in question. The study group was completed with 18 participants since it was seen that an additional participant could not bring a deeper and more diverse understanding of the research questions and the data started to repeat.

Participants were explained what decision support systems are and how they are used in municipalities. Subsequently, they were asked whether the system in question is used in their units, and if so, how it is used, and the findings obtained are presented. In municipalities, 50% of the 18 participants stated that they use decision support systems in their units. In the study, it was observed that eight of the nine municipal units (88%) that use decision support systems use spatial decision support systems. It can be stated that the spatial decision support system plays an important role both in determining which public service needs are identified through needs analysis and in finding where the identified need is prioritized spatially.

From the findings, it is seen that the spatial decision support system is used as a very important tool in determining which local public goods and services will be produced and provided, and in deciding which district or neighborhood the service will be provided in the most spatially effective way. In this way, a spatial analysis of the service is made on the map, making it easier for the decision-maker to make decisions even without technical knowledge. It can be stated that the municipalities in Istanbul use spatial decision support systems in parallel with the examples in the literature in the form of data determination, weighting and mapping. As in other municipalities around the world, it was observed that spatial analysis was carried out with the help of GIS-based software.

In the field research, it was observed that only one of the municipalities in Istanbul uses a decision support system that emphasizes participation, called participatory decision support system. It was noted that the participatory decision support system is utilized more frequently during the needs analysis phase compared to the spatial decision support system. Here, instead of secondary data, household visits are made in the field and primary data are produced on a point-by-point basis. In other words, the participatory decision support system is more concerned with collecting the most accurate data to be used in decision-making. This decision support system is much more costly and laborious than the spatial decision support system. However, from the findings, it can be said that these systems are more suitable for the purpose of municipalities. This system, which reports directly to the mayor, also accelerates decision-making processes. However, it is not appropriate to see both systems as competing systems. In this context, our suggestion is that both systems work in an integrated manner to complement each other, as in the medium budget sub-provincial municipality. Thus, on the one hand, the participatory decision support system will strengthen principal-agent relations, and on the other hand, technical analysis with the spatial decision support system will facilitate the decision-making process of the decision maker.

1. Giriş

Ticari olarak dijital bilgisayarların tanıtıldığı 1954 yılından bugüne bilgisayar teknolojisi ve bilişim sistemleri olağanüstü bir şekilde gelişim göstermiştir (Sprague & Watson, 1979:60). 1960'lı yıllarda araştırmacılar yöneticilerin karar alma süreçlerine ve planlama yapmalarına yardımcı olmak için bilgisayar destekli niceliksel modellerin kullanımını incelemeye başlamışlardır (Power, 2008: 122). Scott Morton'un 1967 yılında Harvard Üniversitesi'nde tamamladığı doktora tezi ise karar destek sistemleri (DSS) için dönüm noktası olmuştur³. 1970'li yıllarda bugün karar destek sistemi olarak adlandırılan sistemlerle ilgili makaleler yayınlanmaya başlamış ve söz konusu sistemlerin kullanımı tüm dünyaya yayılmıştır (Sprague & Watson, 1979: 60). Türkiye'de merkezi yönetim kurumlarında karar destek sistemi kullanımı daha eski olsa da belediyelerin karar destek sistemlerini kullanmaları son beş yıl içerisinde hız kazanmıştır. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nın 2019 yılında yayınladığı 2020-2023 yılı Akıllı Şehirler Stratejisi ve Eylem Planı'nda veriye dayalı yönetimin sağlanması için karar destek sistemlerinin belediyelerdeki kullanımını artırmak hedeflenmiştir. Buradan yola çıkarak çalışmanın amacı Türkiye'deki belediyelerde karar destek sistemlerinin nasıl kullanıldığını ve eksik yönlerini belirleyerek kamu politikası önerileri oluşturmaktır.

Karar destek sistemlerinin belediyelerde kullanımının yaygınlaştırılması bir yandan kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanımı için karar alma süreçlerine fayda sağlarken diğer yandan belediyelerde yerel demokrasi ve katılımcılığın artırılması hususunda önem arz etmektedir. Çalışmada bu kapsamda karar destek sistemlerine ilişkin kavramsal çerçeve ve literatür taramasına yer verildikten sonra İstanbul'da yapılan saha araştırmasının bulgularına yer verilecektir. Söz konusu bulgulardan çıkarılan sonuçlarla kamu politikası önerileri oluşturulacaktır.

2. Mekânsal Karar Destek Sistemleri

İlk karar destek sistemlerinin odak noktası bireysel karar vericileri desteklemek olmuştur. 1980'li yıllarda kişisel bilgisayarların gelişmesiyle bu odak güçlenmiştir. Ancak karar destek sistemlerinin ticari kararların alınmasında yaygınlaşması, karar destek sistemlerinin birden çok kullanıcının kullanacağı şekilde 1980'li yılların ortasında yeniden tasarlanmasıyla gerçekleşmiştir. 1980'li yılların sonunda karar destek sistemleri şirketlerde çok popüler hale gelerek kapsamı genişlemiştir. 1990'lı yıllarla karar destek sistemlerinin yapısı web merkezli olacak şekilde gelişmiştir. Kurumsal veri ambarlarının oluşturulması ve internetin yaygınlaşmasıyla birçok şirket ağ altyapılarını genişletmiştir.

³ Tezin orijinal adı "Computer-Driven Visual Display Devices-Their Impact on the Management Decision-Making Process" şeklindedir. Yazar tezini 1971 yılında "Yönetim Karar Sistemleri: Karar Verme İçin Bilgisayar Tabanlı Destek" (Management decision systems; computer-based support for decision making) adıyla kitaplaştırarak yayımlamıştır.

1995 yılında düzenlenen Uluslararası Karar Destek Sistemleri Topluluğu (ISDSS) konferansında karar destek sistemlerinde web ve internet altyapısının kullanımı detaylı olarak tartışılmıştır. 1990'lı yılların sonuna gelindiğinde birçok yazılım firması web tabanlı karar destek sistemleri üzerinde çalışmaya başlayarak büyük verilerden söz konusu sistemlerle daha düşük maliyetlerle yararlanabileceğini ortaya koymuşlardır. Günümüzde web platformu karar destek sistemleri oluşturmak için tercih edilen platform haline gelmiştir (Bhargava vd., 2007:1084).

Karar destek sistemlerinin literatürde birçok tanımlaması yapılmıştır. Ancak en kapsamlı tanımı Turban (1995: 84) tarafından *“Karar destek sistemleri, karar alma sürecini iyileştirmek için yapılandırılmamış yönetim problemlerini çözmeyi desteklemek üzere özel olarak geliştirilmiş etkileşimli ve esnek sistemlerdir. Bir karar destek sistemi; verilerden yararlanır, kolay anlaşılır bir kullanıcı arayüzü sağlar ve karar vericinin kendi içgörülerine olanak tanır.”* şeklinde yapılmıştır. Söz konusu sistemler zaman içinde geliştirilerek birçok teknolojik ürünle iç içe bir duruma geçmiştir. Literatürde iş zekâsı, etkileşimli sistemler, veri madenciliği ve veri ambarı gibi belirli karar destek sistemi türleri için birçok terim kullanılmaktadır. Söz konusu spesifik terimler zamanla pazarlama amacıyla kullanılır hale gelmiştir (Power, 2002: 7). Karar destek sistemlerinin ilk kullanıldıkları yıldan itibaren birçok türü ortaya çıkmıştır. Bu türler; *metne dayalı karar destek sistemleri, veri tabanına dayalı karar destek sistemleri, elektronik tablo tabanlı karar destek sistemleri, model/algoritma tabanlı karar destek sistemleri, kurala dayalı karar destek sistemleri ve birleşik karar destek sistemleri* olmak üzere çok çeşitlidir (Holsapple & Whinston, 1996: 179-197). Ancak karar destek sistemlerinin kamuda kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte kamu yatırım projelerinin mekânsal olarak analizlerinin yapılması için mekânsal karar destek sistemleri (spatial decision support system) ortaya çıkmıştır.

Mekânsal karar destek sistemleri (SDSS), mekânsal ve mekânsal olmayan verileri Coğrafi Bilgi Sistemlerinin (GIS) modellerini kullanarak analiz eden, projelerin alternatiflerinin değerlendirilmesini kolaylaştıran sistemler olarak tanımlanmaktadır (Keenan & Jankowski, 2019: 64). Mekânsal karar destek sistemleri karar alıcılar ile karmaşık bilgisayar modelleri arasındaki iletişim boşluğunu kapatma ihtiyacından doğmuştur (Maniezzo vd., 1998: 274). Söz konusu sistem ile çok detaylı bir sistem bilgisi olmadan, oluşturulan mekânsal haritalardan ihtiyaç analizleri görülebilmekte ve bu yolla karar almanın karmaşıklığı azaltılmaktadır.

Mekânsal karar destek sistemi bütünleştirici ve katılımcı olarak nitelendirilebilecek karar alma süreçlerini destekleyerek karar almayı geliştirmektedir. Bu destek, bir model tabanındaki modellerin sağlanması, kullanıcı dostu bir arayüz ve uygun verilere kolay erişim yoluyla sağlanmaktadır. Söz konusu sistem karar alıcının problem çözme tarzına da hızlı bir şekilde uyum sağlamak ve yeni özellikleri içerecek

şekilde kolayca değiştirilebilmektedir (Peterson, 1998: 138). Mekânsal karar destek sistemi hem merkezi yönetimde ve belediyelerdeki karar alıcılara hem şehir plancılara hem de teknik bilgisi olmayan diğer kişilere şehir planları değerlendirmesinde alternatiflerin ayrıntılı olarak karşılaştırmalı analizini sağlamaktadır. Mevcut alternatiflerin harita üzerinde görselleştirilmesi, kentsel altyapıyla ilgili karar alma süreçlerine katma değer sağlamaktadır (Coutinho-Rodrigues vd., 2011: 720).

3. Literatür Taraması

Feretti (2011) Torino (İtalya) kentinde belediyenin katı atık depolama tesislerinin yer seçimi için mekânsal bir karar destek sistemi önermiştir. Çalışmada katı atık depolama tesislerinin seçimi için uygunluk haritası oluşturulmuştur. Mansourian, vd. (2011) kentsel planlama süreçlerinde halk katılımını artırmak için mekânsal bir karar destek sistemi geliştirmişlerdir. İran'daki belediyeler durum çalışması alanı olarak seçilmiştir. Geliştirilen model hem vatandaşlara hem de belediye temsilcilerine karar almanın kalitesini geliştirmek için büyük olanak sağlamaktadır. Böylece katılımcı bütçeleme anlayışının artması sağlanabilecektir. Katpatal, vd. (2011) Nagbur (Hindistan) kentinde katı atıkların yönetiminin sağlanması için yüksek çözünürlüklü uydu görüntülerini içeren bir mekânsal karar destek sistemi geliştirmişlerdir. Söz konusu sistemle atıkların türü ve bileşimi tahmin edilerek stratejiler geliştirilmiştir. Ruiz vd. (2012) Kantabria (İspanya) bölgesinde sanayi alanının nereye yapılacağına planlanması için bir mekânsal karar destek sistemi geliştirmişlerdir. 18 belediyeyi kapsayan bölgede oluşturulan model sosyo-ekonomik, fiziksel-çevresel, altyapı ve kentsel gelişim faktörlerini değerlendirmeye almaktadır. Her faktörün farklı bir ağırlığı bulunmaktadır. Model sonucunda sanayi alanının yerleşimiyle ilgili haritalar oluşturulmuştur.

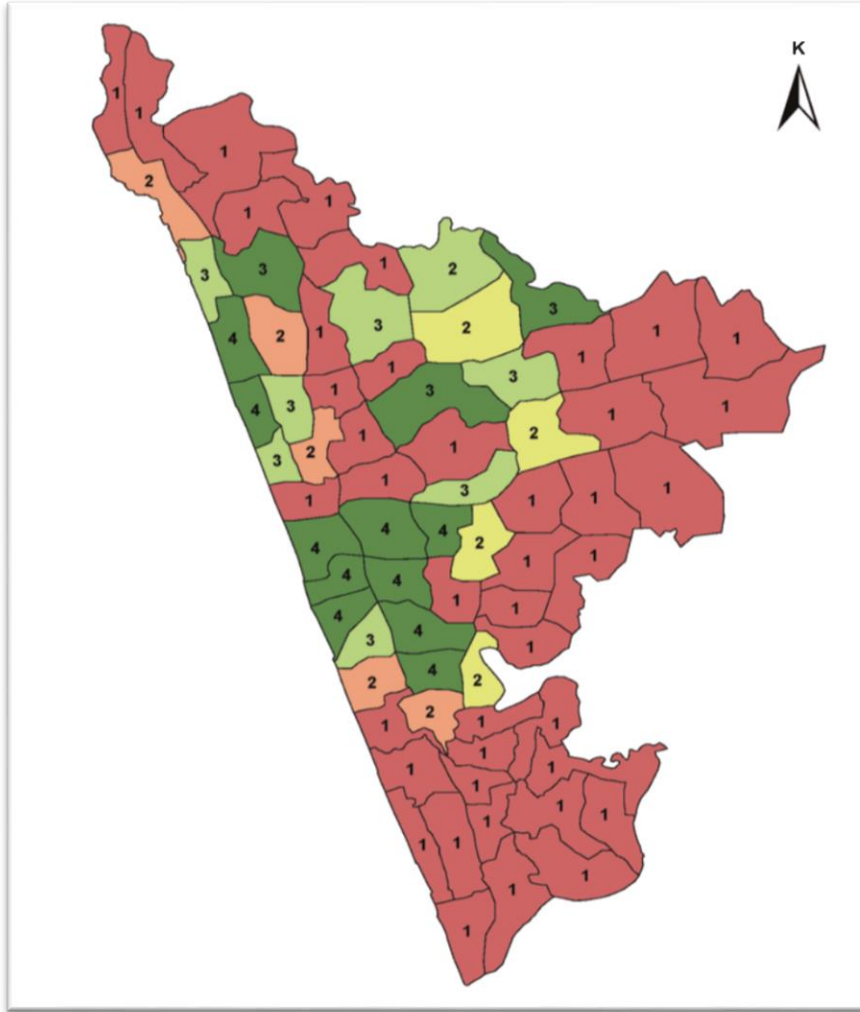
Delgado Tellez, vd. (2013) gelişmekte olan ülkelerin belediyeleri için mekânsal bir karar destek sistemi geliştirmişler ve modeli Baracoa (Küba) belediyesinde Hindistan cevizi bitkileri için uygun arazi kullanımını sağlamada test etmişlerdir. Analiz sonucunda söz konusu sorunun etkin bir şekilde çözüldüğü ifade edilmektedir. Grêt-Regamey, vd. (2017) sürdürülebilir arazi yönetimi için kentsel gelişim alanlarının potansiyel tahsisini sağlamak üzere mekânsal bir karar destek sistemi geliştirmişlerdir. Söz konusu sistem Thun (İsviçre) bölgesindeki 13 belediye hizmet alanında test edilmiştir. Söz konusu bölgede yeniden yapılandırılacak 11 alan seçilmiş ve söz konusu alanlardan hangilerinin yeniden yapılandırılacağı ile ilgili bir çalıştay düzenlemişlerdir. Katılımcılar geliştirilen sistemi kullanarak kriterlerin belirlenmesi ve ağırlıkların oluşturulmasında rol almışlardır. Kazak vd. (2017) Wroclaw (Polonya) kentinde rüzgâr türbinlerinin yer seçiminin belirlenmesi için bir mekânsal karar destek sistemi geliştirmişlerdir. Oluşturulan model hem sosyal hem ekonomik hem de çevre unsurlarını dikkate alarak çok kriterli bir yaklaşımı benimsemektedir. Çalışmada faktörlerin ağırlıklarının belirlenmesinde objektif

davranılması gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu model rüzgâr türbinlerinin yer seçiminde beş farklı senaryo belirlemiştir. Guzman, vd. (2019) Bogota ve 17 komşu belediyenin (Kolombiya) ulaşım altyapısının tasarlanması için bir mekânsal karar destek sistemi geliştirmişlerdir. Söz konusu modelle ulaşım altyapısıyla ilgili 8 farklı politika simüle ve analiz edilmiştir.

Omidipoor, vd. (2019) Tahran’da (İran) mal sahipleri, yatırımcılar ve kent yöneticilerinin kentsel dönüşüm süreçlerine katılımı için mekânsal bir karar destek sistemi geliştirmişlerdir. Sistem yazılımcılar, uzmanlar ve yatırımcılar tarafından test edilmiş ve ISO standartlarına göre kalitesi onaylanmıştır. Amirsoleymani, vd. (2022) Mazandaran (İran) kentinde belediyenin katı atık imha yerlerinin belirlenmesi için bir mekânsal karar destek sistemi geliştirmişlerdir. Çalışma sonucunda imha yerinin değiştirilmesi, sahanın kapatılması veya acil bakım için gerekli eylemlerin önceliğine karar verilmesinde söz konusu sistemin uzmanlar, karar vericiler ve paydaşlar arasında karşılıklı fayda sağlayan bir ilişki sağlayabileceği ifade edilmektedir. Pignatelli, vd. (2023) çalışmalarında Torino (İtalya) kentinde düşük karbonlu sürdürülebilir şehirlerin geliştirilmesi için mekânsal bir karar destek sistemi önerisi sunmuşlardır. Söz konusu sistemle şehrin güçlü ve zayıf yönlerini ortaya koyarak gereksiz yatırımların yapılması engellenebilmektedir. Bu sayede düşük karbonlu eylem planlarının uygulanması kolaylaşmaktadır. Poletto, vd. (2023) çalışmalarında Pernambuco (Brezilya) eyaletinde yüksek anne ölüm oranlarına sahip kentlerde söz konusu durumun sebeplerini analiz etmek için bir mekânsal karar destek sistemi geliştirmişlerdir. Söz konusu sistem ile merkezi yönetim ve yerel yönetimlerin ortaklaşa çalışarak anne ölüm oranlarının azaltılması amaçlanmıştır.

Mekânsal karar destek sistemi ile ilgili önemli bir çalışma Naseer, vd. (2015) çalışmasıdır. Söz konusu çalışmada Kozhikode (Hindistan) belediyesinin bütçe planlama süreçleri için Coğrafi Bilgi Sistemi ile entegre bir mekânsal karar destek sistemi oluşturulmuştur. Belediyenin 600 adet proje önerisi, şehrin haritası üzerinde konumlandırılarak hangi mahalleye ne kadar bütçe tahsis edileceğinin görülmesi sağlanmıştır. Çalışmada mekânsal karar destek sistemi ile yeni su kaynakları için ihtiyaç analizi de yapılmıştır. Öncelikler 1-4 arasında sayılar ve renkler kullanılarak sınıflandırılmıştır. Şekil 1’den görülebileceği üzere en çok su kaynağı ihtiyacı olan mahalleler kırmızı renkle ve 1 rakamıyla gösterilmiştir. Şehirde su kaynağı başına ortalama 413 hane düşmektedir. Söz konusu harita ile bütçe tahsisinin hangi alanlara yapılacağı net olarak görülmektedir.

Şekil 1: Kozhikode Kentinin Yeni Su Kaynakları için Mekânsal Karar Destek Sistemi ile Oluşturulmuş Öncelik Haritası



Kaynak: Naseer, vd. “Participatory E-Budgeting Using GIS-Based Spatial Decision Support System: Kozhikode Municipal Corporation”, içinde *E-Governance for Smart Cities* (Ed. T.M. Vinod Kumar), Springer, New York, 2015, s.340.

4. Araştırma Yöntemi

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı’nın 2019 yılında yayınladığı 2020-2023 yılı Akıllı Şehirler Stratejisi ve Eylem Planı’nda veriye dayalı yönetimin sağlanması hedefi bulunmaktadır. Buradan hareketle; “Yerel yönetimlerin şehircilik hizmetlerinin sunumunda, hizmet kalitesinin iyileştirilmesinde, yeni hizmetlerin geliştirilmesinde ve karar alma süreçlerinde veriden faydalanmaları ile etkin, verimli ve doğru hizmet geliştirmeleri ve karar vermeleri sağlanacaktır. Bu kapsamda **karar destek sistemleri ve büyük veri uygulamaları** akıllı çözümler arasında yer almaktadır.” ifadesiyle Bakanlık yerel yönetimlerde karar destek sistemleri kullanımının artırılması hedefini ortaya

koymuştur. Literatür incelendiğinde Türkiye’deki belediyelerin karar destek sistemi kullanımlarıyla ilgili detaylı bir araştırmanın bulunmadığı görülmektedir. Literatürdeki bu eksiklikten hareketle çalışmada yerel demokrasinin en önemli temsilcileri olan belediyelerde karar destek sistemlerinin nasıl kullanıldığını araştırmak amaçlanmıştır.

Karmaşık düzeyde bir konuya ayrıntılı bir anlayış getirmek için nitel araştırma en doğru yoldur (Creswell, 2020: 48-49). Araştırma kamu kesiminde yeni kullanılmaya başlanan karar destek sistemlerinin belediyelerdeki kullanımının incelenmesiyle ilgili olduğundan bu çalışma için nitel araştırma yapılmasına gerek duyulmuştur. Nitel yöntem altında; anlatı araştırması, fenomenolojik araştırma, temellendirilmiş kuram araştırması, etnografik araştırma ve durum çalışması gibi araştırma desenleri bulunmaktadır. Durum çalışması (*vaka çalışması/case study*) araştırmacının bir durumu, sıklıkla da bir programı, olayı, eylemi, süreci ya da bir veya daha fazla bireyi derinlemesine analiz ettiği yaklaşımdır (Creswell, 2016: 14). Durum çalışması diğer araştırma türlerinden ayrı olarak “nasıl” ve “niçin” sorularını temel alan bir araştırma desendir. Söz konusu çalışmada karar destek sistemlerinin farklı belediye türlerinde karşılaştırmalı olarak incelenmesi planlandığı için çoklu durum deseni tercih edilmiştir. İç içe geçmiş çoklu durum deseninde ele alınan ve incelenen durum kendi içinde çeşitli alt birimlere ayrılarak çalışılmaktadır (Yıldırım & Şimşek, 2016: 302). Çalışmada belediye türlerinin de kendi içinde gider türlerine göre birimlere ayrılarak incelenmesi planlandığından bütüncül çoklu durum deseni yerine iç içe geçmiş çoklu durum deseninin araştırmanın amacına daha uygun olduğu düşünülmektedir. Sonuç olarak çalışmada iç içe geçmiş çoklu durum deseni kullanılacaktır. Araştırmada araştırılan durum İstanbul’daki belediyelerin karar destek sistemlerini nasıl kullandığıdır. Çalışmanın bağlamı karar destek sistemlerinin kaynak kullanımındaki rolünün farklı bütçe büyüklüklerine ve farklı türlere göre ayrılmış belediyelerde farklı gider türlerine göre karşılaştırılarak incelenmesidir.

Çoklu durum çalışması tasarımı ile gerçekleştirilen bu araştırmada çalışma grubu oluşturulurken birden fazla örnekleme yöntemi kullanılmıştır. İstanbul Büyükşehir Belediyesi İstanbul hizmet alanı içerisindeki tek büyükşehir belediyesidir. Ayrıca çalışmada karar destek sistemlerinin belediyelerdeki rolü büyükşehir belediyesi ve ilçe belediyeleri ayrımıyla karşılaştırmalı olarak incelenmek istenmektedir. Söz konusu sebeplerden İstanbul Büyükşehir Belediyesi ilk seçilen belediye olmuştur. Çalışmada 39 ilçe belediyesinden 4 ilçe belediyesi seçilmiştir. 39 ilçe belediyesinin içinden belediyeler seçilirken tabakalı örneklem kullanılmıştır. İstanbul’daki 39 ilçe belediyesi çalışmanın amaçlarıyla uyumlu olarak bütçe büyüklüklerine göre dört kategoriye ayrılmıştır. Her kategoriden birer adet ilçe belediyesi seçilmiştir⁴.

⁴ 39 ilçe belediyesinin 2023 bütçe başlangıç büyüklükleri kartiller kullanılarak 4 kategoriye bölünmüştür. Kartiller bir serideki gözlemlerin %25, %50 ve %75’inin hangi değerden önce geldiğini belirtmekte ve veri setini dört eşit parçaya bölmektedir. Veri setinde en küçük bütçeli belediye 107.000.000 TL ile Adalar ilçe belediyesi, en büyük bütçeli belediye 3.370.750.000 TL ile Esenyurt ilçe belediyesidir. İlçe

Karar destek sistemlerinin farklı bütçe büyüklüklerine sahip olan belediyelerde hangi gider türlerinde uygulandığı araştırmada yanıtlanması istenen alt araştırma sorularından biridir. Karar destek sistemlerinin belediyelerin konsolide kamu harcamalarında ve söz konusu harcamalara yönelik stratejilerindeki rolünün incelenebilmesi için “*Genel Kamu Harcaması ve Stratejisi*” ilk gider türü, sosyal hizmetlere yönelik yatırım projelerindeki rolünün incelenebilmesi için “*Sosyal Hizmetlere Yönelik Yatırım Projeleri*” ikinci gider türü olarak belirlenmiştir. Bunun yanında karar destek sistemlerinin, belediyelerin sosyal yardım harcamalarındaki rolünün de incelenmesi planlanmıştır. Buradan hareketle “*Sosyal Yardım Harcamaları*” üçüncü gider türü olarak belirlenmiştir. Çalışmada genel kamu harcamaları ve stratejisinin yanında kamu harcamalarının alt kırılımları (Sosyal Hizmetlere Yönelik Yatırım Projeleri ve Sosyal Yardım Harcamaları) maliye literatürü ile uyumlu olarak temelde reel ve transfer harcaması sınıflandırılması kullanılarak belirlenmiştir (Susam, 2024: 228). Çalışma grubu ve veri toplama yöntemi belirlendikten sonra yarı yapılandırılmış soru formu hazırlanmıştır. Söz konusu formda açık ve kapalı uçlu toplam 8 adet soru bulunmaktadır. 2023 yılı aralık ayında gerçekleştirilen doktora tez izlemede görüşme soruları tez danışmanı ve tez izleme komitesi üyeleriyle birlikte gözden geçirilmiştir. Etik Kurulu onayı alındıktan sonra İstanbul Üniversitesi Rektörlüğü’nden kurumlara resmi yazılar gönderilmiş ve randevular alınmıştır. Görüşmeler planlanırken araştırmanın konusu, kapsamı ve amaçları hakkında seçilen gider türleriyle ilgili birime önceden bilgilendirme yapılmış ve söz konusu birimlerin karar destek sistemi ile ilgili en tecrübeli personeliyle *elit görüşmeler* gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler katılımcıların çalıştığı kurumlarda 02.07.2024-05.09.2024 tarihleri arasında yüz yüze gerçekleştirilmiş ve ortalama 30 dakika sürmüştür. Görüşmelerde ilk olarak katılımcılara onam formu okutulmuş, araştırmaya katılım için rızası alınmış ve onam formu imzalatılmıştır. Katılımcının rızası alınırken onam formunda bulunan anonimlik ve gizlilik konularıyla ilgili detaylı bilgi verilmiş ve çalışma boyunca etik ilkeler gözetilmiştir.

belediyelerinin bütçeleri küçükten büyüğe sıralandığında 20. ilçe belediyesi ortada yer alan gözlem olduğundan medyan değeri (aynı zamanda ikinci kartil Q2) 1.705.000.000 TL’dir. Birinci kartil (Q1) değeri 10 ve 11. ilçe belediyelerinin bütçe büyüklüklerinin ortalaması olduğundan 1.430.825.000 TL, üçüncü kartil (Q3) ise 29 ve 30. ilçe belediyelerinin bütçe büyüklüklerinin ortalaması olduğundan 2.260.000.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Buna bağlı olarak çalışmada Q1=1.430.825.000 TL’ye kadar bütçesi olan ilçe belediyeleri düşük bütçeli ilçe belediyeleri, Q2=1.705.000.000 TL’ye kadar bütçesi olan ilçe belediyeleri orta bütçeli ilçe belediyeleri, Q3 =2.260.000.000 TL’ye kadar olan ilçe belediyeleri orta yüksek bütçeli ilçe belediyeleri, 2.260.000.000 TL ile 3.370.750.000 TL aralığında bütçesi olan ilçe belediyeleri ise yüksek bütçeli ilçe belediyeleri olarak sınıflandırılmıştır.

Tablo 1: Katılımcıların Profili ve Müstear İsimleri

<i>Kurum Türü</i>	<i>Giderin Niteliği</i>	<i>Katılımcı Profili</i>	<i>Müstear İsim</i>
Büyükşehir	Sosyal Hizmetlere Yönelik Yatırım Projeleri	Şef	BS1
	Sosyal Yardım Harcamaları	Müdür	BS2
		Uzman	BS2.1
	Genel Kamu Harcaması ve Stratejisi	Müdür	BS3
Yüksek Bütçeli İlçe Belediyesi	Sosyal Hizmetlere Yönelik Yatırım Projeleri	Müdür	YB1
		Müdür	YB1.2
	Sosyal Yardım Harcamaları	Müdür	YB2
	Genel Kamu Harcaması ve Stratejisi	Müdür	YB3
		Uzman	YB3.1
Orta Yüksek Bütçeli İlçe Belediyesi	Sosyal Hizmetlere Yönelik Yatırım Projeleri	Müdür	OYB1
	Sosyal Yardım Harcamaları	Başkan Danışmanı	OYB2
	Genel Kamu Harcaması ve Stratejisi	Müdür	OYB3
Orta Bütçeli İlçe Belediyesi	Sosyal Hizmetlere Yönelik Yatırım Projeleri	Şef	OB1
	Sosyal Yardım Harcamaları	Müdür	OB2
	Genel Kamu Harcaması ve Stratejisi	Müdür	OB3
Düşük Bütçeli İlçe Belediyesi	Sosyal Hizmetlere Yönelik Yatırım Projeleri	Şef	DB1
	Sosyal Yardım Harcamaları	Müdür	DB2
	Genel Kamu Harcaması ve Stratejisi	Uzman	DB3

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Araştırmaya eklenen ek bir katılımcının araştırma soruları üzerine daha derinlikli ve çeşitli bir anlayış getiremeyeceği ve verilerin tekrar etmeye başladığı görüldüğünden çalışma grubu 18 katılımcı ile tamamlanmıştır (Bkz.: Tablo 1). Katılımcıların müstear isimleri büyükşehir belediyesi için BS, diğer belediyeler için ise belediyenin bütçe büyüklüğüne göre belirlenmiştir. Kodlardaki sayılar ise Sosyal Hizmetlere Yönelik Yatırım Projeleri için 1, Sosyal Yardım Harcamaları için 2 ve Genel Kamu Harcaması ve Stratejisi için ise 3 şeklinde tasarlanmıştır. Görüşmelerde veri toplamının kolaylaşması adına katılımcıların rızasıyla ses kayıtları alınmıştır. YB1.2, YB2, DB2 ve OB2 ses kaydı alınmasına izin vermemiştir. Söz konusu katılımcılarla gerçekleştirilen görüşmelerde veriler not tutularak saklanmıştır.

5. Bulgular

Bu başlık altında, elit görüşmelerden elde edilen bulgular anlatılmaktadır. Söz konusu bulgular, İstanbul'daki belediyelerin mekânsal karar destek sistemi kullanımı ile ilgili önemli bilgiler içermektedir. Bulgular bölümünde çalışmanın aktarılabilirliğini sağlamak için elit görüşmenin doğasına uygun bir şekilde doğrudan alıntılara yer

verilecektir. Doğrudan alıntılara yer verilirken anonimlik ve etik ilkeler gereği diğer kurumların, mahallelerin, ilçelerin adları rastgele seçilen (A, B, C vb.) harflerle belirtilecektir.

Tablo 2: Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımı

	<i>Dağılım</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Başkan Danışmanı</i>	1	5
<i>Müdür</i>	11	61
<i>Şef</i>	3	17
<i>Uzman</i>	3	17
TOPLAM	18	100

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların unvanları incelendiğinde %61'inin müdür, %34'ünün ise şef ve uzman kadrosunda olduğu görülmektedir.

Tablo 3: Katılımcıların İş Tecrübelerine Göre Dağılımı

	<i>Dağılım</i>	<i>Yüzde</i>
<i>1-10 yıl</i>	7	39
<i>11-15 yıl</i>	6	33
<i>16-20 yıl</i>	3	17
<i>21 yıl ve üzeri</i>	2	11
TOPLAM	18	100

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Karar destek sistemlerinin Türkiye'deki belediyelerde kullanımının yaygınlaşmaya başlaması son beş yıl içerisinde gerçekleşmiştir. Tablo 3'ten görülebileceği üzere görüşülen kişilerin %60'ı belediyelerde en az on yıl ve üzerinde tecrübesi olan kişilerden oluşmaktadır. Buradan hareketle katılımcıların profilinin elit görüşmeye uygun olduğu ifade edilebilir.

Çalışmada karar destek sistemi kullanımı tema olarak belirlenmiştir. Söz konusu tema altında veri analizi sonucu oluşturulan kod kitabı Tablo 4'ten görülebilmektedir.

Tablo 4: Çalışmanın Kod Kitabı

Tema	Kodlar
Karar Destek Sistemi Kullanımı	Mekânsal Karar Destek Sistemi Kullanımı
	Katılımcı Karar Destek Sistemi Kullanımı
	Mekânsal ve Katılımcı Karar Destek Sistemlerinin Karşılaştırılması

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Belediyelerde katılımcılara karar destek sistemlerinin ne olduğu ve nasıl kullanıldığı anlatılmıştır. Akabinde kendi birimlerinde söz konusu sistemin kullanılıp kullanılmadığı, kullanılıyorsa nasıl kullanıldığı sorulmuş ve elde edilen bulgular sunulmuştur. Belediyelerde 18 katılımcının %50’si birimlerinde karar destek sistemlerini kullandıklarını ifade etmişlerdir. Bu en çarpıcı bulgudur, bulgulardan bir belediyenin bütün birimleri olmasa dahi dört belediyenin en az bir biriminde söz konusu sistemlerin kullanıldığı görülmektedir.

Tablo 5: İstanbul’da Belediyelerdeki Mekânsal (SDSS) ve Katılımcı Karar Destek Sistemi (PDSS) Kullanımının Belediye ve Gider Türüne Göre Sınıflandırılması

Belediye Türü	Giderin Niteliği		
	Sosyal Hizmetlere Yönelik Yatırım Projeleri	Sosyal Yardım Harcamaları	Genel Kamu Harcaması ve Stratejisi
Büyükşehir Belediyesi	SDSS	SDSS	SDSS
Yüksek Bütçeli İlçe Belediyesi	SDSS	-	-
Orta-Yüksek Bütçeli İlçe Belediyesi	-	SDSS	-
Orta Bütçeli İlçe Belediyesi	SDSS	-	PDSS
Düşük Bütçeli İlçe Belediyesi	-	-	-

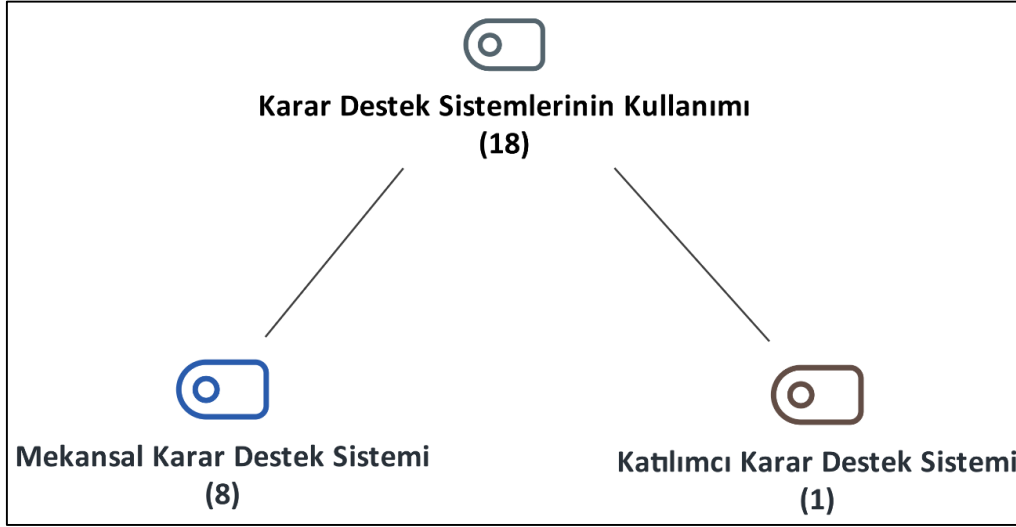
Kaynak: Yazar tarafından araştırma verilerinden oluşturulmuştur.

Tablo 5 incelendiğinde İstanbul’daki belediyelerin ağırlıklı olarak sosyal hizmetlere yönelik yatırım projelerinde ve sosyal yardım harcamalarında mekânsal karar destek sistemini kullandıkları görülmüştür. Ayrıca büyükşehir belediyesinin incelenen üç gider türünde de karar destek sistemlerini kullandığı görülmektedir. Nitekim sahada büyükşehir belediyelerinin ilçe belediyelerine göre nitelikli personel ve gelir kaynağı konusunda avantajlarının olduğu tespit edilmiştir. Katılımcılardan BS3 bu konuyu şu ifadelerle dile getirmiştir:

“Büyükşehir belediyesinin öncü ve önder rolü var. **Gelir kaynağıyla** böyle bir şekilde. 30 küsur personelimiz var. Hangi belediyede böyle bir kaynak var?”(BS3)

BS3 burada nitelikli personelin ve bütçe büyüklüğünün önemini vurgulamaktadır. Büyükşehir belediyesinin bu konuda öncü rolü üstlenmesi olağandır. Tablo 5'ten görülebileceği gibi düşük bütçeli ilçe belediyesinde karar destek sistemlerinin herhangi bir türü kullanılmamaktadır.

Grafik 1: Belediyelerde Karar Destek Sistemlerinin Kullanım Şekliyle İlgili Kod Haritası



Kaynak: Yazar tarafından araştırma verilerinden oluşturulmuştur.

Birimlerinde karar destek sistemi kullanıldığını ifade eden 9 katılımcıya hangi tür karar destek sistemi kullandıkları sorulmuş edinilen bulgulara Grafik 1’de yer verilmiştir. 9 katılımcının 8’i birimlerinde mekânsal karar destek sistemi kullanıldığını ifade etmiştir. Sadece orta bütçeli ilçe belediyesinde mekânsal karar destek sisteminin yanında katılımcı karar destek sistemi⁵ olarak adlandırılabilen farklı bir karar destek sisteminin de kullanıldığı görülmüştür.

Özetle, İstanbul’daki belediyelerde karar destek sistemlerinin temel olarak *mekânsal karar destek sistemi* ve *katılımcı karar destek sistemi* olmak üzere iki şekilde kullanıldığı tespit edilmiştir. Saha araştırmasında stratejik karar destek sisteminin tek başına kullanılmadığı aynı belediyenin hem mekânsal karar destek sistemi hem de stratejik karar destek sistemi kullandığı görülmüştür.

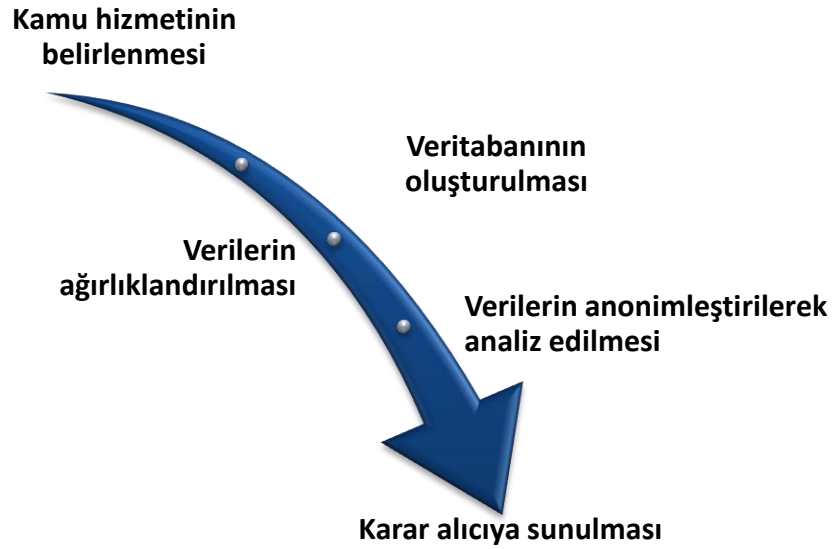
5.1. Mekânsal Karar Destek Sistemi Kullanımı

Araştırmada karar destek sistemleri kullanan dokuz belediye biriminin sekizinde (%88) mekânsal karar destek sistemi kullanıldığı görülmüştür. Mekânsal karar destek

⁵ Söz konusu karar destek sistemi belediye tarafından “Stratejik Karar Destek Sistemi” olarak adlandırılmış, yazarlar tarafından özellikleri itibarıyla “Katılımcı Karar Destek Sistemi” olarak adlandırmanın daha uygun olacağı düşünüldüğünden bu şekilde adlandırılmıştır.

sisteminin hem ihtiyaç analizi yaparak hangi kamu hizmeti ihtiyacının olduğunun belirlenmesinde hem de belirlenen ihtiyacın mekânsal olarak nerede öncelikli olduğunun bulunmasında önemli bir rol oynadığı ifade edilebilir. Grafik 2’de mekânsal karar destek sisteminin işleyişine yer verilmiştir.

Grafik 2: Mekânsal Karar Destek Sisteminin İşleyiş Şeması



Kaynak: Yazar tarafından araştırma verilerinden oluşturulmuştur.

Grafik 2’den görülebileceği üzere mekânsal karar destek sistemlerinin kullanımında ilk süreç karar destek sistemlerinin **hangi yerel kamusal mal ve hizmet sunumu için kullanılacağına belirlenmesidir**. BS2 karar destek sisteminin amacının belirlenmesinin ardından amaca yönelik oluşacak veri tabanının katılımcı süreçlerle belirlenebildiğini ifade etmiştir. BS2 **veri tabanı oluşturma sürecini** şu şekilde açıklamıştır:

*“Örneğin kreş için bir karar destek sistemi, uygun yer seçimleri için bir altlık oluşturulacak. Burada uygulayıcı birimlerin ya da işte o STK’lardan hangi veriler alınabilir gibi bir masa oluşturuldu. Örneğin **kadın sayısı, çalışan kadın sayısı, yoksul kadın sayısı, çocuk sayısı** gibi verilerin toplanması için masa toplandı.” (BS2).*

Veriler belirlendikten sonra **hangi veriye hangi ağırlığın nasıl verileceği** sorusu ortaya çıkmaktadır. Bulgular incelendiğinde veriler toplandıktan sonra analiz yapabilmek için verilerin ağırlıklandırılması noktasında çalıştay veya uzman görüşlerine başvurulduğu görülmektedir. BS2 bu durumu kreşlere yapılan burs başvuruları için uygulanan ağırlıklandırma analizindeki yaklaşımı anlatarak şu ifadelerle dile getirmektedir:

*“Ağırlıklandırma için **çalıştay** gerçekleştiriliyor. A ilçesi için burs başvurusuyla, B ilçesi için başvuru sayısı aynı olmuyor. Dolayısıyla biz de şöyle bir şeye gittik. Bir **endeks puanı***

*hesaplayalım kreşler için. Bu noktada 1 km'de yaya erişimi olanların içerisindeki **sosyal yardımlaşma başvurusu, derslik başına düşen çocuk sayısı, sosyoekonomik statüsü** gibi belli ağırlıklar verip bir endeks puanı belirtiyoruz.” (BS2).*

Verilerin ağırlıkları belirlendikten sonra **verilerin analiz edilmesi** gerekmektedir. Bulgulara göre bir proje yapılacağı zaman mekânsal olarak ihtiyaç haritası çıkarıldığı ve hangi ilçenin veya mahallenin o hizmete daha çok ihtiyacı varsa o kısmın daha koyu olarak haritada yer aldığı görülmektedir. Analiz haritalaştırılırken veriler altıgenler şeklinde anonimleştirilerek verilmektedir. Veri analizinin nasıl yapıldığı ile ilgili BS2 şu ifadelerde bulunmuştur:

*“Sonrasında bu işi **mekânsallaştırmak** var. Burada da **CBS tabanlı program** kullanıyoruz. Burada işte **hem mahalle bazında, ilçe bazında** verilerimiz oluyor. O ilçelerin sosyoekonomik statüsü, mahallenin sosyoekonomik statüsü, o mahalledeki çocuk sayısı, nüfus, bunların yoğunlukları vesaire gibi. Aynı zamanda **nokta bazlı verilerimiz** de olabiliyor doğrudan. 10'a yakın fonksiyonda **ihtiyaç analizi** çıkarıyoruz Hepsinin veri seti farklı. Yani **kreşe nerede ihtiyaç** var. İşte nüfusa, ortalama gelire, SGK'lı kadın sayısına yani çalışan kadın sayısı oluşturmak için mevcut kreşlere erişime ve o 0-4 yaş çocuk oranına bakarız. Yani hepsini bir veri setini kullanıp **kreşe ihtiyaç analizini** çıkarız. Burada bu **altıgenler yoğunlaştıkça, renk koyulaştıkça** orada kreşe ihtiyaç var, ihtiyacın az olduğu yerde daha az var.” (BS2)*

Veriler mekânsal olarak işlendikten sonra bir kamu hizmetinin en çok ihtiyaç duyulan alana yapılmasının sağlandığı görülmektedir. Bulgular incelendiğinde mekânsal karar destek sisteminin sadece bir alanda hangi hizmetin yapılması gerekliliğinin dışında mekânsal olarak sorunlu veya tehlikeli görülebilecek alanları da tespit edip söz konusu alanlarda yatırım stratejisi oluşturulmasına destek verdiği de görülmektedir. OB1 bu durumu şu şekilde ifade etmektedir:

*“Gençlerin kötü alışkanlığa ulaştığı yerlerde, **sosyoekonomik düzeyin düşük** olduğu alanlarda **spor tesisi yapmakla ilgili mekânsal karar** ürettik. Yani somut bir bölgede oranın sosyokültürel özellikleri, fiziksel yapısına, sosyoekonomik yapısına, demografik yapısına ilişkin **ne yapılmalı?** Özellikleri açısından problemlili olan şeyi nasıl iyileştiririz cevabını veriyoruz.” (OB1).*

Başka bir örnekte yine sosyal yardım harcamalarının dağıtımında elde bulunan veri setinden ihtiyaç sahibi çocuk sayısının bulunduğu ve yine İstanbul haritası üzerinde gıda dağıtımı için ihtiyaç analizinin yapıldığı görülmüştür. BS2 mekânsal karar destek sistemlerinin sosyal yardım harcamalarının dağıtımında kullanımını şu ifadelerle dile getirmiştir:

*“Okul gıdası dağıtımı düşünülüyordu. **Nerelere yapılınsın?** Çünkü tüm İstanbul'daki okullara gıda dağıtımı olabilecek gibi değil. En azından pilot bazı yerlerde başlayalım. **Nereler öne çıkıyor?** Aynı zamanda lojistik için de birbirine yakın olması dağıtımın rahat olması için pilot çalışma yapılacak. Şuradaki **15 mahallede bu kadar çocuk**, buradaki **9 mahallede bu kadar çocuk**, **nerelerde kimler yoğunlaşıyor**, pilot bölge olarak bunlardan birilerini seçebilirsiniz, bir Anadolu'da bir Avrupa'da.” (BS2).*

Bulgulardan görüldüğü üzere mekânsal karar destek sistemi hangi yerel kamusal mal ve hizmetin üretilip sunulacağının belirlenmesinden sonra söz konusu hizmetin mekânsal olarak en etkin bir şekilde hangi ilçe veya mahalleye yapılacağının kararının alınmasında çok önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu sayede belirlenen hizmetin

harita üzerinde mekânsal analizi çıkartılarak karar alıcının teknik bilgisi olmasa dahi vereceği kararlar kolaylaştırılmaktadır.

5.2. Katılımcı Karar Destek Sistemi Kullanımı

Yapılan saha araştırmasında İstanbul'daki belediyelerin sadece birinde katılımcı karar destek sistemi adı verilen katılımcılığın ön plana çıktığı bir karar destek sisteminin kullanıldığı görülmüştür. Katılımcı karar destek sisteminin, mekânsal karar destek sistemine göre daha çok ihtiyaç analizi noktasında kullanıldığı görülmüştür. Burada ikincil veriler yerine sahaya inilerek hane ziyaretleri yapılmakta ve noktasal bazda birincil veriler üretilmektedir. Başka bir ifade ile katılımcı karar destek sistemi daha çok karar almada kullanılacak verinin en doğru şekilde toplanmasıyla ilgilidir. Söz konusu karar destek sistemi mekânsal karar destek sistemine göre çok daha maliyetli ve zahmetlidir. Ancak bulgulardan belediyelerin var oluş amaçlarına daha uygun sistemler olduğu söylenebilmektedir. Grafik 3'te stratejik karar destek sisteminin işleyiş şeması verilmiştir.

Grafik 3: Katılımcı Karar Destek Sisteminin İşleyiş Şeması



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 3 incelendiğinde katılımcı karar destek sisteminin ilk aşamasının fizibilite çalışması olduğu görülmektedir. OB3, fizibilite çalışmalarının 6 aylık bir süreçte tamamlandığını ifade etmektedir. Söz konusu süreçte üniversite-belediye iş birliğiyle soru formlarının gençler, yaşlılar, dezavantajlı bireyler gibi alt kırılımlarıyla birlikte hazırlandığı ve toplanan verilerin doğrudan karar alıcının en tepesine bir diğer ifadeyle belediye başkanına iletildiği görülmüştür. Söz konusu süreci OB3 şu ifadelerle dile getirmiştir:

*“Hazırlanan formlar, bir formdan bahsetmiyorum. **Gençlere yönelik ayrı bir formumuz var, yaşlılara yönelik** var. Engelli ise aile, engelli ailesi ve engelli bireye yönelik var. Çalışan kadınsa, ev hanımıysa gibi alt kırılımlarımız var. Dolayısıyla biz tek tip bir formla hiçbir zaman*

*ilerlemiyoruz. Hane ziyaretlerimizde genel bir şablonumuz var. Çünkü toplanması gereken verilerin standardı için en asgari almamız gereken bilgiler var. Bir haneye girildiğinde o evde **engelli varsa çıkarttığımızda alt kırımları** var soruların, evde kronik hastalığı olan varsa var dediğimizde alta farklı soruların geldiği bir anket formatı bu.” (OB3).*

Katılımcı karar destek sisteminin hazırlanmasında ikinci aşama belediye başkanlığına bağlı saha ekibinin oluşturulmasıdır. Bulgular incelendiğinde saha ekibinin sosyolog, psikolog ve sosyal hizmet uzmanlarından oluştuğu ve doğru veri toplama konusunda belirli testlerden geçtiği görülmektedir. OB3 saha ekibinin oluşturulmasıyla ilgili şu ifadeleri dile getirmiştir:

*“Şimdi bu arkadaşlar 3,5 yıldır aktif alandalar. İlk başta 20 kişiyle başladık. Ekipte **psikolog, sosyolog ve sosyal hizmet uzmanı** var. Üç ayrı testten geçirdim ben onları. Beyana esaslı bir veri tiklemesi istemiyorum dedim. Burada bu halde insanlar var. Geçinemiyorum da demeyebilir o insan. Yok Allah razı olsun ben geçiniyorum dediğinde siz onu işaretlemeyecek misiniz? Böyle bir şey olamaz. Bu ekip **hem veriyi düzgün toplamalı**, evet ama sadece veri değil. Yani oradaki insani şey çok kıymetli, **samimi olmaları**.” (OB3).*

Sonraki aşama ise **saha ekibinin verileri toplamasıdır**. Bulgulardan saha ekibinin doğru bilgiye ulaşmak için detaylı bir mülakat yaptığı ve belediye hizmetleriyle ilgili vatandaşlara farkındalıklar oluşturduğu görülmektedir. OB3 bu durumu şöyle izah etmektedir:

*“Biz insanlara siz en çok neyden mutlu oluyorsunuz? Nerelerde vakit geçirmekten hoşlanıyorsunuz? Sorularını sormamızın sebebi **biraz insanları önemsemekle** alakalı. Yoksa insanlar belediyeden de **pek bir şey beklemiyorlar** hocam. Biz beklemelerinin de **farkındalığını** oluşturuyoruz. Diyoruz ki hayır, siz söyleyin. Niye biz yoksa gençlik bütçesi oluşturalım? Biz **gençlere soruyoruz ayırdığımız bütçeyi**. Bunlar bizim inandığımız kavramlar. Dolayısıyla uygulanması da gereken işler. Neden? Çünkü kamu kaynakları sınırlı.” (OB3).*

Katılımcı karar destek sistemiyle ilgili bulgular incelendiğinde saha ekibinden gelen verilerin belediyenin kendi özkaynaklarıyla ürettiği bir yazılım tarafından haritalandırılarak mahalle mahalle veya noktasal düzeyde belediye başkanın ekranına düştüğü görülmektedir. Belediye başkanı her mahallenin ihtiyacını görerek kamu kaynaklarının daha etkin kullanılmasını sağlamaktadır. OB3 bu durumu şu ifadelerle dile getirmiştir:

*“Mesela **başkan da orada ilk beşini** görebiliyor. Buradan seçtiğinde ya da mahalleyi seçtiğinde. Örnek veriyorum **A mahallesinde ne istendiği çıkıyor** önüne. Ondan sonra müdürlüklere işi delege ediyor. Bizim koordinasyon toplantılarımız olur, bütün yönetim, heyeti. Bu ekran açılır ve mesela şurası kamulaştırılacak başkanım, ne yapalım, açın sistemi. Çocuk nüfus mu yoğun, yaşlı nüfus mu? O zaman en çok bu kriterler arasında hangisini yapmamız gerekiyor? Şu, söyleyin plan proje müdürlüğüne böyle projelendirsin.” (OB3)*

Bulgulardan görüleceği üzere katılımcı karar destek sistemi, birincil verilere odaklanmakta ve yerel kamusal mal ve hizmet talebinin en doğru şekilde toplanmasını sağlayarak katılımcılık süreçlerinin artırılmasını desteklemektedir. Böylece hizmette halka yakınlık ilkesinin de gereği olarak belediyelerin var olma sebeplerine uygun bir sürecin yürütüldüğü ifade edilebilir.

Tablo 6’da İstanbul’daki belediyelerde kullanılan iki sistemin karşılaştırılması yapılmıştır. Mekânsal karar destek sistemi ve katılımcı karar destek sistemi kullanım örneklerinden edinilen bulgularla karşılaştırıldığında mekânsal karar destek sisteminin birim bazında kullanımının yüksek olduğu, stratejik karar destek sisteminin ise doğrudan belediye başkanına bağlı olarak strateji ve ARGE birimi koordinasyonluğunda kullanıldığı için genel kamu harcaması ve stratejisinde daha etkili olduğu ifade edilebilir.

Tablo 6: Mekânsal Karar Destek Sistemi ve Katılımcı Karar Destek Sistemi Karşılaştırması

Mekânsal Karar Destek Sistemi	Katılımcı Karar Destek Sistemi
<i>İkincil verilerle çalışılır (Veri setleri gibi)</i>	<i>Birincil verilerle çalışılır (Sahadan nitelikli veri toplanılmaktadır)</i>
<i>Daha çok hizmet alımı yoluyla kullanılır</i>	<i>Özkaynaklarla oluşturulabilir</i>
<i>Katılımcı anlayış daha zayıftır</i>	<i>Katılımcı anlayış daha yüksektir</i>
<i>Hizmet bazında uygulanır</i>	<i>Genel kamu harcaması ve stratejisi için kullanılabilir</i>

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mekânsal karar destek sistemleri belediyelerde daha çok altyapı ve sosyal hizmetlere yönelik yatırım projelerinde ilgili Plan ve Proje, Etüd ve Projeler ile Fen İşleri Müdürlüklerinde kullanılmaktadır. Çalıştığı belediyede her iki sistemin de kullanıldığı OB3 kod adlı katılımcı, mekânsal karar destek sisteminin yerel kamusal mal ve hizmet talebini her zaman karşılayamadığını şu ifadelerle dile getirmiştir:

*“Herkes kendi ölçeğinden bakıyor hocam. Onlar konuya **mekânsal baktığı için** sosyal projeler kaçıyor. Konu sadece mekân ve nüfus sentezi değil. **Başka dinamikler** var. Biz mesela **göçmen sorununu** biliyor oluyoruz. **Kadınların istihdam hayatındaki zorluklarını** biliyoruz. Çünkü anket yapmışız onunla ilgili. Gerçekten sormuşuz yani kadınlara. Hatta daha detaya ineyim. **Çalışan kadınların iş yaşam dengesi** için püf noktalar aramışız biz. Yani sormuşuz biz bunları. Ama mekânsal çalışan arkadaşlar **kent ölçeğinde** okuyorlar konuyu. Örnek veriyorum buradaki alanı plan proje müdürlüğü **dinamik talebi bilmediği için**, başkanım burada çocuk yoğun, buraya park yapalım diyor. Oysa belediye başkanı hayır diyor, analiz bana buraya otopark yapmam gerektiğini söyledi, çocuk çok olabilir diyor.” (OB3)*

Söz konusu bulgulardan her zaman veri setleri gibi ikincil kaynakları kullanarak masa başında yapılan mekânsal analizlerin sahadaki taleplerle uyuşmadığı görülmektedir.

6. Sonuç

Araştırma, İstanbul’daki büyükşehir ve farklı bütçe büyüklüklerine göre seçilmiş dört ilçe belediyesinin çeşitli birimlerinden katılımcılarla yürütülmüştür. Araştırmada İstanbul’daki belediyelerin karar destek sistemlerinin hangi türünü kullandıkları

incelenmiştir. Söz konusu kategoriler belediyenin Genel Kamu Harcamaları ve Stratejileri ile Sosyal Hizmetlere Yönelik Yatırım Projeleri ve Sosyal Yardım Harcamaları olmak üzere temelde genel ve iki alt harcama kırılımı olmak üzere üç açıdan incelenmiştir

İlk olarak katılımcılara birimlerinde karar destek sistemleri kullanılıp kullanılmadığı sorulmuş ve katılımcıların %50'sinin birimlerinde karar destek sistemi kullandığı görülmüştür. Bulgulardan belediyelerde karar destek sisteminin kullanılmasında belediyenin bütçe büyüklüğü ve nitelikli personel kullanımının önemli olduğu ifade edilebilir. Nitekim düşük bütçeli ilçe belediyesinin incelenen üç biriminde de söz konusu sistemin kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Karar destek sistemi kullanılan birimlerin %88'inde (8) mekânsal karar destek sisteminin kullanıldığı ve %12'sinde (1) ise katılımcı karar destek sisteminin kullanıldığı görülmüştür. İstanbul'daki belediyelerin mekânsal karar destek sistemi kullanımlarının verilerin belirlenmesi, ağırlıklandırılması ve haritalaştırılması şeklinde literatürdeki örneklerle paralel olarak kullanıldıkları ifade edilebilir. Dünya'daki diğer belediyelerde olduğu gibi mekânsal analizlerin CBS tabanlı yazılımlar yardımıyla yapıldığı görülmüştür.

Katılımcı karar destek sistemi şeklinde ifade edilen sistem ise literatürdeki görülen örneklerin dışında daha çok katılımcılığı ön planda tutan bir sistemdir. Bu sistem, karar vericiye karar vermede yardımcı olacak verilerin doğruluğunun ve vatandaşların kararlara katılımın artırılması ekseninde tasarlanmıştır. Doğrudan belediye başkanına bağlı olan bu sistem karar alma süreçlerini de hızlandırmaktadır. Ancak her iki sistemin birbirlerine rakip sistemler olarak görülmesi uygun değildir. Bu kapsamda önerimiz her iki sistemin birbirini tamamlayacak şekilde, orta bütçeli ilçe belediyesinde olduğu gibi entegre bir şekilde çalışmasıdır.

Araştırmada mekânsal karar destek sisteminin kullanımının kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasında önemli bir rol oynadığı görülürken diğer yandan katılımcı karar destek sisteminin kullanımının yaygınlaştırılmasının karar alma süreçlerinde katılımcılığı artırarak asil-vekil ilişkilerini güçlendirebileceği sonucuna ulaşılabilmektedir.

Etik Kurul Onayı: İstanbul Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu Başkanlığı 29.01.2024 ve E-35980450-663.05-2415972 sayılı Kararı ile Etik Kurul onayı alınmıştır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkısı:

Hüseyin Burak Özgül  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Eleştirel İnceleme, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Araştırma İÜ BAP birimi tarafından desteklenmiştir. Proje numarası:39794

Kaynakça

- Amirsoleymani, Y., Abessi, O., & Ghajari, Y. E. (2022). "A Spatial Decision Support System For Municipal Solid Waste Landfill Sites (Case Study: The Mazandaran Province, Iran)". *Waste Management & Research*. 40(7), 940-952.
- Bhargava, H. K., Power, D. J., & Sun, D. (2007). "Progress in Web-Based Decision Support Technologies". *Decision Support Systems*. 43(4), 1083-1095.
- Coutinho-Rodrigues, J., Simão, A., & Antunes, C. H. (2011). "A GIS-Based Multicriteria Spatial Decision Support System For Planning Urban Infrastructures". *Decision support systems*. 51(3), 720-726.
- Creswell, J. W. (2016). *Araştırma Deseni - Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları*, Çev. Ed. Selçuk Beşir Demir, Ankara: Eğiten Kitap.
- Creswell, J. W. (2020). *Nitel Araştırma Yöntemleri*, Çev. Ed. Selçuk Beşir Demir, Mesut Bütün, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Delgado Tellez, R., Zhong, E., Zuhu, Y., & Peña de La Cruz, A. (2013). "A Local Spatial Decision Support System For Developing Countries Based On MCA, Fuzzy Sets and OWA—Case Study of a Municipality in Cuba". *Geo-spatial Information Science*. 16(2), 120-129.
- Ferretti, V. (2011). "A Multicriteria Spatial Decision Support System Development For Siting a Landfill in the Province of Torino (Italy)". *Journal of Multi-Criteria Decision Analysis*. 18(5-6), 231-252.
- Grêt-Regamey, A., Altwegg, J., Sirén, E. A., Van Strien, M. J., & Weibel, B. (2017). "Integrating Ecosystem Services into Spatial Planning—A Spatial Decision Support Tool". *Landscape and Urban Planning*. 165, 206-219.
- Guzman, L. A., Escobar, F., Peña, J., & Cardona, R. (2020). "A Cellular Automata-Based Land-Use Model As An Integrated Spatial Decision Support System for Urban Planning in Developing Cities: The Case of the Bogotá Region". *Land use policy*. 92, 104445.
- Holsapple, C. W., & Whinston, A. B. (1996). *Decision support systems: A knowledge-based approach*, Minnesota, West Publishing Company.
- Katpatal, Y. B., & Rama Rao, B. V. S. (2011). "Urban Spatial Decision Support System For Municipal Solid Waste Management of Nagpur Urban Area Using High-Resolution Satellite Data and Geographic Information System". *Journal of urban planning and Development*. 137(1), 65-76.
- Kazak, J., Van Hoof, J., & Szewranski, S. (2017). "Challenges in the Wind Turbines Location Process in Central Europe—The Use of Spatial Decision Support Systems". *Renewable and Sustainable Energy Reviews*. 76, 425-433.
- Keenan, P. B., & Jankowski, P. (2019). "Spatial Decision Support Systems: Three Decades On". *Decision Support Systems*. 116, 64-76.
- Maniezzo, V., Mendes, I., & Paruccini, M. (1998). "Decision Support for Siting Problems". *Decision Support Systems*. 23(3), 273-284.

- Mansourian, A., Taleai, M., & Fasihi, A. (2011). "A Web-Based Spatial Decision Support System to Enhance Public Participation in Urban Planning Processes". *Journal of Spatial Science*. 56(2), 269-282.
- Naseer, M. A., Bimal, P., & Vinod Kumar, T. M. (2015). "Participatory E-Budgeting Using GIS-Based Spatial Decision Support System: Kozhikode Municipal Corporation", *E-Governance for Smart Cities*, Ed. T. M. Vinod Kumar, New York, Springer, 307-350.
- Omidipoor, M., Jelokhani-Niaraki, M., Moeinmehr, A., Sadeghi-Niaraki, A., & Choi, S. M. (2019). "A GIS-Based Decision Support System for Facilitating Participatory Urban Renewal Process". *Land Use Policy*. 88, 104150.
- Peterson, K. (1998). "Development of Spatial Decision Support Systems for Residential Real Estate". *Journal of Housing Research*. 9(1), 135-156.
- Pignatelli, M., Moghadam, S. T., Genta, C., & Lombardi, P. (2023). "Spatial Decision Support System for Low-Carbon Sustainable Cities Development: An Interactive Storytelling Dashboard for the City of Turin". *Sustainable Cities and Society*. 89, 104310.
- Poleto, T., de Carvalho, V. D. H., & de Oliveira, R. C. P. (2023). "Applying Spatial Decision Support for Maternal Mortality Analysis in a Brazilian State". *Socioeconomic Analytics*. 1, 92-102.
- Power, D. J. (2008). "Decision Support Systems: A Historical Overview", *Handbook on Decision Support Systems 1- Basic Themes*, Ed. By. F. Burstein & C. W. Holsapple, Berlin, Springer-Verlag, 121–140.
- Ruiz, M. C., Romero, E., Pérez, M. A., & Fernández, I. (2012). "Development and Application of a Multi-Criteria Spatial Decision Support System For Planning Sustainable Industrial Areas in Northern Spain". *Automation In Construction*. 22, 320-333.
- Sprague Jr, R. H., & Watson, H. J. (1979). "Bit By Bit: Toward Decision Support Systems". *California Management Review*. 22(1), 60-68.
- Susam, N. (2020). *Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esaslar*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Turban, E. (1995). *Decision Support and Expert Systems: Management Support Systems*. New Jersey: Prentice Hall.
- Yıldırım, A. & Şimşek, H. (2016). *Sosyal bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.



Anayasal İlkeler ve Fiskal Kısıtlar Kapsamında Vergilerde Amaçların Uyumlaştırılması: Ek Kurumlar Vergisi Özelinde Bir Değerlendirme

Zinnur Tunç¹ 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 20.12.2024

Düzeltilme : 10.04.2025

Kabul : 24.04.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik oranı: %5

JEL Kodu:

K34, H2, H41

Anahtar Kelimeler:

Ek Vergi, Ek Kurumlar Vergisi, Vergilemenin Amaçları, Vergileme İlkeleri, Vergi Hukuku

Ö Z E T

Modern bir vergi sistemi, mali hukuk ve maliye politikası ekseninde çeşitli kısıtlarla çevrelenmiş farklı vergi türlerinden oluşmaktadır. Bazı vergiler, olağanüstü durumlardan ya da dönemlerden sonra ‘ek finansman’ aracı olarak kullanılmaları bakımından ekonomideki farklı dinamikleri etkilemektedir. Bu nedenle mevcut bir sisteme sonradan ve sürekli olarak eklenen vergilerin, sistemdeki diğer vergilerin amaçlarıyla çatışıp vergi kaosu yaratmaması için dikkat edilmesi gereken pek çok parametre vardır. Ek vergiler de var olan bu sistemde zaman zaman başvurulmuş bir finansman kaynağı olduğundan; çalışmada, son ek vergiler arasında yer alan 6 Şubat 2023 depremleri sonrası 7440 sayılı Kanun ile ihdas edilmiş olan ek kurumlar vergisi odağında, vergi kaosuna yol açabilecek hususlar incelenmektedir.

“*Ek vergilerde fiskal amaç doğrultusunda Anayasal ilkelerin sınırlarının zorlanması çok yönlü bir vergi kaosu yaratmaktadır*” hipotezine dayanan bu çalışmada, ilkeler ve vergileme amaçları dışında, maliye politikası hedefleriyle çelişen hususlar üzerinde de durulmaktadır. Ayrıca, hukuki ve iktisadi yönüyle ek vergi kavramı teorik anlamda bir bütün olarak ele alındıktan sonra, optimal dengenin sağlanması için gerekli olan koşullar normatif bağlamda incelenmiş ve ek vergi ihdasında bir ön koşul gerektiği sonucuna varılmıştır. Bütçe gerçekleştirmeleri itibarıyla ek kurumlar vergisinde mali amacın öncelendiği tespitine istinaden; bu çalışmada, adalet amacının geri planda bırakılmasının olumsuz etkileri tartışılmakta ve ek vergi ihdasının somut ve ölçülebilir kurallara bağlanması gerekliliğinden hareketle bu kuralların neler olabileceği kapsamında alternatif öneriler sunulmaktadır.

Citation: Tunç, Z. (2025). “Anayasal İlkeler ve Fiskal Kısıtlar Kapsamında Vergilerde Amaçların Uyumlaştırılması: Ek Kurumlar Vergisi Özelinde Bir Değerlendirme”. *International Journal of Public Finance*. 10(1), 109 – 136. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1604499>

¹ Assist. Prof. PhD., İstanbul University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: 0000-0001-6793-4957, zinnur.bobek@istanbul.edu.tr

Harmonization of the Objectives of Taxes in the Context of Constitutional Principles and Fiscal Constraints: An Assessment of the Additional Corporate Tax

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Submitted : 20.12.2024 Revised : 10.04.2025 Accepted : 24.04.2025 Available : 30.06.2025 iThenticate similarity score: 5% JEL classification: K34, H2, H41 Keywords: Additional Tax, Additional Corporate Tax, Objectives of Taxation, Principles of Taxation, Tax Law	A modern tax system consists of different types of taxes surrounded by various constraints in fiscal law and fiscal policy. Some taxes affect different dynamics in the economy in terms of being used as ‘additional financing’ instruments after extraordinary situations or periods. Therefore, many parameters need to be considered to ensure that taxes added to an existing system later and for some time, do not conflict with the objectives of other taxes in the system and create tax chaos. Since additional taxes are also a source of financing that is used from time to time in the existing system, this study examines the parameters that may lead to tax chaos, focusing on the additional corporate income tax, which was introduced by Law No. 7440 after the earthquakes of 6 February 2023. In this study, which is based on the hypothesis that <i>“pushing the limits of constitutional principles for fiscal purposes in additional taxes creates a multifaceted tax chaos”</i>, apart from the principles and taxation purposes, the issues that contradict fiscal policy objectives are also emphasised. In addition, after the theoretical approach to the concept of additional tax with its legal and economic aspects, the necessary conditions for achieving the optimal balance are analysed in a normative context, and it is concluded that a prerequisite is required for the introduction of additional tax. Since it has been determined that the fiscal objective has been prioritised in the additional corporate tax in terms of budget realisations, this study discusses the negative effects of leaving the objective of justice in the background, and alternative suggestions are presented within the scope of what these rules may be, based on the necessity of binding additional taxes to concrete and measurable rules.

Extended Summary

There are two reasons why taxes are one of the most effective fiscal policy instruments: Taxes are automatic stabilizers and can provide secondary income redistribution. This instrument, which is so important from an economic point of view, is frequently used to return to balance during cyclical fluctuations or to meet financing needs in extraordinary situations. However, various principles enshrined in the Constitution impose different constraints on the use of taxes in these situations. Formulating a tax rule requires searching for an optimal balance within the framework of various constitutional principles and fiscal constraints from the initial proposal stage to the final enactment stage. For this reason, it is important to analyze the position of additional taxes, which have been used many times in history, in terms of optimal balance.

The study seeks an answer to the question ‘To what extent the limits of constitutional principles can be pushed for the fiscal purpose of additional taxes?’. To address both the legal and economic effects of additional taxes as a whole, the study aims to analyze these taxes in terms of fiscal law and fiscal policy in the historical process.

The additional corporate tax, which was introduced to finance the extraordinary expenses arising after the earthquake, has been analyzed conceptually and theoretically within a certain chronology within the scope of interpretation methods in tax law. In this analysis, the texts of the law, the enactment process, the decisions of the Constitutional Court, and various approaches to the doctrine are discussed. In addition, the legal nature of additional taxes and their role as fiscal policy instruments have been analyzed and expectations for the future have been emphasized.

The fact that the one-off additional taxes are levied in every crisis or natural disaster period is in itself a routine. This situation causes the concept of 'one-off' to be questioned in the long run. Just like the restructuring laws, the positive aspects of additional taxes are no longer effective. This routinization causes deterioration in taxpayer psychology and tax morality. To prevent this situation, the introduction of additional taxes should be subject to a preliminary rule.

In different periods of the history of the Republic, additional taxes have been a type of financing that has been frequently used for various purposes, primarily for fiscal purposes. The main reasons for resorting to this type of financing are cyclical necessities and natural disasters. The constraints mentioned in the study require the design of taxes for both fiscal and non-fiscal purposes. In this context, the positive and negative effects of the additional taxes should be evaluated. Since the tax rules to be determined will be a fiscal policy instrument, they should be in a structure that ensures efficiency and equity, and that observes the optimal balance.

The major problem with additional taxes from the past to the present is that the negative effects are left in the background. However, the history of tax law is full of examples of how large the effects of taxes imposed without observing principles can be. The Boston Tea Party, which was based on the principle of 'no taxation without representation', and the Poll Tax, which led to the resignation of Margaret Thatcher, are the most well-known examples. Therefore, while determining the rules on additional taxes, there is a need for preconditions based on concrete data that are far from arbitrariness. In this context, the additional corporate income tax introduced by Law No. 7440 is analyzed together with the previous additional taxes. The issues that cause problems in the wording of the law are emphasized. Taking the additional corporate tax as a model, various suggestions are presented to eliminate the negative effects of additional taxes in general. These proposals are based on the following three alternatives.

- I- Establishing a concrete prerequisite for collection amounts within the scope of the conclusions drawn based on budget data,
- II- Audit effectiveness,
- III- The exercise of the power granted to the President under Article 73/4 of the Constitution.

If a possible future financing need is to be met by additional taxes with an arrangement to be made within the scope of these proposals, it will be necessary to increase the efficiency of existing financing sources. In this case, it will indirectly become required to ensure efficiency in existing taxes. However, these suggestions regarding the precondition are not sufficient for optimal balance. The optimal cooperation of legislators and policymakers is also essential.

These proposals have the potential to eliminate the ongoing criticism of additional taxes by the optimal balance. Therefore, they should be considered as alternatives that should be taken into account by lawmakers and policymakers.

1. Giriş

Vergiler, gerek otomatik stabilizatör olmaları; gerekse ikincil gelir dağılımını sağlamaları bakımından maliye politikasının en etkin araçlarından biridir. İktisadi açıdan bu kadar önemli bir aracın konjonktürel dalgalanmalarda tekrar dengeye dönebilmek için veya olağanüstü hallerde finansman ihtiyacını karşılamak için kullanılması geçmişten günümüze sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Ancak, her ne kadar ekonominin iç dinamiği zorunlu kılsa da; Anayasa’da bulunan çeşitli ilkeler, vergilere başvurulmuş bu gibi durumlara ilişkin farklı sınırlar getirmektedir. Bir vergi kuralının oluşturulması, ilk teklif aşamasından son kanunlaşma aşamasına kadar çeşitli Anayasal ilkeler ile fiskal kısıtlar çerçevesinde optimal bir dengenin varlığının araştırılmasını gerektirdiğinden, vergi hukuku tarihinde çok defa yürürlüğe alınmış olan ek vergilerin optimal denge bakımından konumunun incelenmesi önem arz etmektedir.

Çalışmada ‘*ek vergilerin fiskal amacı doğrultusunda Anayasal ilkelerin sınırlarının ne kadar zorlanabileceği*’ sorusuna cevap aranırken; ek vergilerin gerek hukuki, gerekse ekonomik etkilerinin bir bütün olarak ele alınabilmesi için söz konusu vergilerin tarihi süreç içinde hem mali hukuk, hem de maliye politikası ekseninde incelenmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda çalışmada, deprem sonrası ortaya çıkan olağanüstü harcamaların finansmanı için 7440 sayılı Kanun ile ihdas edilmiş olan ek vergi, kavramsal ve kuramsal olarak belirli bir kronoloji dahilinde vergi hukukundaki yorum yöntemleri kapsamında incelenecektir. Bu incelemede; vergi hukukunun kaynaklarının başında gelen kanun metinleri, kanunlaşma süreci, Anayasa Mahkemesi kararları ile doktrinde yer alan çeşitli yaklaşımlar ele alınacaktır.

Ayrıca ek vergilerin pozitif çerçevede, hukuki niteliği ve maliye politikası aracı olarak rolleri incelenecek; normatif çerçevede ise, bu vergiler için geleceğe yönelik eleştirel beklentiler üzerinde durulacaktır. Son olarak, ek vergilerde ortaya çıkan ve çıkması muhtemel sorunlar için birbirine alternatif önerilerde bulunulacaktır.

2. Anayasal İlkelerin ve Fiskal Kısıtların Vergi Kurallarına Etkisi

Vergileme ilkeleri, vergilerden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için kuralların seçim sürecinden, tekniğin belirlenmesi ve uygulanması aşamasına kadar geçen sürenin tamamında göz önünde bulundurulması gereken hususlar (Susam, 2024: 271) ve uyulması gereken normlardır (Turhan, 2020: 215). Ayrıca, vergi kurallarının başarılı uygulanabilmesi için geliştirilmiş olan ölçütlerdir (Karakoç, 2024: 191). Bu ilkeler, sosyo-ekonomik düzen ve ideolojiler ile vergilendirmenin amaç ve niteliğinde zaman içinde meydana gelen dönüşümlere bağlı olarak değişmektedir. Normatifi (olması gerekeni) amaçlayan ilkeler bir ülkenin içinde bulunduğu kültürel, iktisadi ve teknik koşullara, hatta halkın dünya görüşüne ve toplumdaki hukuk bilincine göre şekillenmektedir (Turhan, 2020: 215). Vergileme ilkelerinden bazıları teknik nitelikte ve tartışmaya kapalıyken; bazıları ise iktisadi nitelikte ve tartışmaya açıktır (Karakoç, 2024: 191). Bu nedenle çalışma, tartışılabilir ilkeler ve amaçlar kapsamında vergi kurallarının hukuki niteliğine odaklanmaktadır.

Vergi hukuku özelinde, başta Anayasa olmak üzere çeşitli kanunlarda farklı ilkeler bulunmaktadır. En temel vergileme ilkeleri olarak, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde; genellik, eşitlik, mali güç, sosyal hukuk devleti ve kanunilik gibi ilkeler yer almaktadır. Anayasa'da yer alan bu genel ilkelerin vergi hukukundaki yansımaları literatürde farklı adlarla², farklı sınıflandırmalara dahil edilmekle birlikte, temelde aşağıdaki şekilde ele alınmaktadır:

Hukuk devleti ilkesi, vergi hukukundaki ilkelerinin tümünü kapsayan en temel ilkedir. Zira, Anayasa Mahkemesi kararlarında da bu ilke, kanunilik ve hukuki güvenlik ilkeleriyle birlikte anılmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi üç ilkeyi kapsar: Belirlilik (tahmin edilebilirlik-öngörülebilirlik) ilkesi, geriye/geçmişe yürüme(me) ilkesi ve kıyas yasağı ilkesi (Karakoç, 2023: 57-60). Öngörülebilirlik ilkesi kapsamında mükelleflerin kendilerine uygulanacak vergi rejimleri hakkında önceden bilgi sahibi olabilmeleri, yani bunları öngörebilmeleri gerekmektedir. Nitekim bu ilkenin, geriye yürüme(me) ve hukuki güvenlik ilkelerinin bir görünümü olarak kabul edilmesinin temelinde bu durum bulunmaktadır (Göker, 2013: 123).

Hukuki güvenlik ilkesine göre, kural olarak vergi hukukunda mali yükümlülüklerin geçmiş dönemlere etki etmemesi gerektiği kabul edilmektedir. Bu husus, "*geriye yürüme ilkesi*", "*geriye yürümeme ilkesi*", "*geçmişe yürüme ilkesi*" şeklinde farklı ifadelerle³ anılmakla birlikte; temelinde öngörülebilirlik ilkesine de dayanan ve vergiyi doğuran olay meydana geldiği sırada var olan bir kanun hükmünün sonradan değişse dahi önceki bir olaya uygulanamayacağı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla kanunların, yürürlük tarihinden önceki olaylara uygulanmaması hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucudur ve hukuki güvenlik ilkesi Adam Smith'in belirlilik ilkesinin iktisat bilimindeki eşdeğeri olarak da kabul edilmektedir (Oktar, 2022: 51-52).

Mevcut hukuki çerçevede vergiye ait yükümlülüklerin açıkça geçmişe etki etmeyeceğine dair kesin bir norm bulunmasa da, Anayasa Mahkemesi kararlarından da⁴ anlaşıldığı üzere, bu ilke vergiler için önem arz etmektedir (Doksat & Aydın, 2023:486). Vergi kanunlarında bir hükmün geriye yürütülebileceğine yönelik kuralların

² Örneğin, Kaneti vd., 2021: 49'da Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamındaki ilkelerin adları: "*verginin genelliği ilkesi*", "*verginin mali güçle orantılı olması ilkesi*", "*verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülmesi ilkesi*", "*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi*", ve "*verginin yasallığı ilkesi*" olarak ifade edilmektedir.

³ Çalışmada, literatürdeki ağırlıklı kullanım (bkz. Kaneti vd., 2021; Oktar, 2022; Öncel vd., 2018; Güneş, 2008; Özgenç, 2023) ve Anayasa Mahkemesi'nin ek kurumlar vergisi kararında da (AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14/03/2024, RG.19/4/2024-32522) kullandığı ifade kapsamında "*geriye*" yürüme ifadesi tercih edilmiştir. Aksi görüş için bkz. Uslu, 2021; Gençtürk, 2023; Aşçı Akıncı, 2024 ve Karakoç, 2023:60-dipnot 19 ve Karakoç, 2013:1292-dipnot 14 (Karakoç'a göre, her ne kadar zaman zaman Anayasa'da, kanunlarda, literatürde ve konuşma dilinde "*geriye yürüme*" ifadesi kullanılsa da; terimin teknik karşılığı "*önceye-geçmişe teşmil edilmeme*"dir. Bu kapsamda "*geri*" ifadesi yer-yön belirttiğinden, zaman belirteci olan "*geçmiş-gelecek*" ifadelerinin kullanılmasında yarar bulunmaktadır).

⁴ Bkz. AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14/03/2024, RG.19/4/2024-32522; AYM, E.2018/103, K.2019/4, 13/2/2019, RG. 14/3/2019-30714; AYM, E.2018/108, K.2019/5, 13/2/2019, RG. 14/3/2019-30714; AYM, E.2003/73, K.2003/86, 07/10/2003, RG. 20/12/2005-26029; AYM, E.2003/48, K.2003/76, 23/07/2003, RG. 11/09/2004-25580.

konulamayacağı yönünde açık bir Anayasa hükmünün bulunmayışının temel nedeni, Devletin olağanüstü dönemlerde geçmişe yönelik vergilendirme ihtiyacı duyabilmesidir. Nitekim, vergi kanunlarının geçmişi kapsayan yükümlülükler getirdiği örneklerle sıklıkla rastlanmaktadır (Oktar, 2022: 54).

Fiskal kısıtlar ise maliye politikası yönüyle temelde bütçe kısıtı kapsamında kamu harcamaları ile kamu gelirlerinin dengesini içermektedir. Ancak bu dengenin ani konjonktürel değişimler veya doğal afetler gibi beklenmedik olaylarda kamu harcamalarının artışına bağlı olarak bozulması, beraberinde birtakım sorunları getirmektedir. Bir doğal afet olan deprem, üç yönüyle kamu harcamalarını artırıcı niteliğe sahiptir:

- 1- Ortaya çıkan zararın ve ihtiyaçların finansmanı;
- 2- Potansiyel zararları önleme maliyeti;
- 3- Zarar gören mükelleflere yönelik vazgeçilen vergilerin ve vergiyi doğuran olayın ortadan kalmasının yarattığı gelir kaybı.

Sayılan bu nedenden kaynaklanan finansman ihtiyacı maliye politikalarının çok yönlü araçları ile karşılanabilirken; Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kuruluşundan günümüze, doğal afetler sonucu ortaya çıkan ihtiyaçlar için ek vergiler sıklıkla başvurulmuş araçlardan olmuştur⁵.

Dolayısıyla, Anayasa değişikliklerinde dahi varlığını sürdüren temel ilkeler ve bu ilkelerin çeşitli normlardaki yansımaları ile mevcut konjonktürel dalgalanmalar ya da kamu kesiminin büyüklüğü gibi pek çok parametreye bağlı olarak çeşitli kısıtlarla çevrelenmiş mali politikalar vergi kurallarını etkileyen iki önemli unsurdur.

2.1. Kısıtlar Bakımından Ek Vergilerde Genel Amaç-Araç Uyumsuzlukları

İdarenin vergi gelirlerini maksimize etme çabasına karşın, mükelleflerin de matrahlarını minimize etme çabaları vergileme ilişkisindeki tarafların rasyonelliğinin bir göstergesidir. Bu durum politika yapıcılar tarafından gözetilmesi gereken bir davranış biçimine karşılık gelmektedir. Zira, otomatik stabilizatör olmaları itibarıyla iyi dizayn edilmiş vergiler, konjonktürel dalgalanmalarda direkt bir müdahaleye gerek olmaksızın ekonomide aktif düzenleyici rol oynayabilme yeterliliğine sahiptir. Vergilerin iyi dizaynı ise sistemin ve kuralların amaçlara uygun şekilde yapılandırılması ile mümkündür. Bu nedenle başta Anayasa'nın 73'üncü maddesi olmak üzere, kanunlar tarafından

⁵ Geçmişte olağanüstü dönemlerde ortaya çıkan sorunları çözmek üzere adil gelir dağılımı gibi amaçlar için "*nevâib*" denilen olağanüstü vergilere başvurulabilmekteydi (ayrıntılı bilgi için bkz. Giray, 2018: 48). Örneğin, Osmanlı döneminde (sözlük anlamı kaza, bela, engel, engebe olan "*avarız*" kelimesinden gelen); özellikle savaş, seferberlik gibi olağanüstü dönemlerde ek bir vergi olarak 'avarız vergisi' alınmaktaydı. Ancak, avarız vergileri de tek seferlik olmaktan çıkıp olağan bir vergi haline dönüşmüştür. Avarız vergileri Tanzimat'tan sonra kaldırılrsa da, yerine Buhran Vergisi, Muvazene Vergisi, Varlık Vergisi gibi tek seferlik vergilerin getirildiği dönemler olmuştur (Yüce, 2004: 2).

belirlenen çeşitli ilkelere uyumlu araçlar seçilmesi politikaların işlerliği için bir zorunluluktur (Tunç, 2022: 454).

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde sadece vergileme ilkeleri değil, aynı zamanda vergilemenin amaçları da yer almaktadır. Vergilemenin temelde mali (fiskal) ve mali olmayan iki amacı vardır. En ilkel ve birincil amaç olarak kabul edilen mali amaç, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde *"...kamu giderlerini karşılamak üzere..."* ifadesinde karşılık bulmaktadır. Bu amaç en genel haliyle, kamu harcamalarının vergilerle finanse edilmesi anlamına gelmektedir ve literatürde 'verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülmesi ilkesi'⁶ kapsamında ele alınmaktadır (Kaneti vd., 2021: 53). Mali olmayan amaç ise *"Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır"* ifadesinde karşılık bulan; etkinlik, adalet, istikrar ve büyüme gibi çeşitli kavramları kapsayan daha geniş bir amacı temsil etmektedir.

Gelirin yeniden dağılımı gibi konjonktür politikaları da mali olmayan amaçlar arasındadır. Görüldüğü üzere vergileme yoluyla birçok amaç birlikte gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır ve bu durum amaçlar arası çelişkilere/çatışmalara sebep olmaktadır. Bu çatışmalar, örneğin konjonktürel denge sağlanması ile iktisadi büyüme amaçları arasında görülmezken; büyümenin maksimize edilmesi ve gelir dağılımının sağlanması amaçları arasında görülmektedir. Bu çelişkilerin/çatışmaların siyasal karar alma mekanizmasında çözüme bağlanması gerekliliğinden hareketle (Turhan, 2020: 46), amaçlar arasında paradoksa⁷ dönüşen uyumsuzlukların giderilmesi şarttır. Zira amaçlar arasında ortaya çıkan paradoks, vergilerin etkinliği ve adalet arasında da bir dengesizlik yaratmaktadır. Ayrıca, etkinlik ve adalette olduğu gibi, mali ve mali olmayan amaçlar arasında da bu paradoks bulunmaktadır.

Adalet, Adam Smith'in vergileme ilkelerinde yer aldığı üzere, iktisadi adalettir (Turhan, 2020:216). Bu adalet yatay ve dikey adalet ayrımıyla, aynı durumda olanların aynı; farklı durumda olanların ise farklı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelmektedir (Öncel vd., 2018:43). Etkinlik ise, vergi hukukunda mali amacın gerçekleştirilmesi, yani mali güçten bağımsız bir yaklaşımla, en yüksek vergi geliri elde etmeye yönelinmesi olduğundan; vergilemede tarafsızlığın öncelendiği adalet ile ters yönlü bir ilişkiye⁸ sahiptir (Karayılmazlar & Güran, 2005: 145). Adil verginin aynı ödeme kabiliyetine sahip kişilere eşit yükümlülükler yükleyen bir yapıda olması gerekmektedir (Rosen & Gayer, 2010:365-366). Bu gereklilik göz önünde bulundurulduğunda mevcut ters yönlü ilişkinin niteliği daha da ortaya çıkmaktadır.

Adaletin sağlanması hususunda *"hangi araçlarla sağlanmalı?"* sorusuna istinaden maliye politikası ve mali hukuk ekseninde yapılan otorite tercihleri gündeme gelmektedir. Örneğin, harcama vergileri etkinliği önceleyen, ancak mali güç ilkesini dikkate almayan yapısı bakımından adaleti bozucu bir özelliğe sahiptir. Bu durum politika

⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, 2016.

⁷ Paradoks, kelime anlamı olarak *"çelişki"* kavramına karşılık gelmektedir (Türk Dil Kurumu Sözlükleri).

⁸ Bu ilişki, uluslararası literatürde adalet-etkinlik (equity-efficiency) trade-off'u olarak da anılmaktadır (Balestrino, 2023: 33).

yapıcıların ya da vergi kurallarının başarısızlığı olarak görülmemelidir. Nitekim her politika ve kural farklı amaca hizmet eden düzenlemeleri barındırabilir (Tunç, 2020: 54). Bu yüzden vergi politikalarında aranan ‘mutlak bir doğru’ değil, ‘optimal bir dengedir’.

Vergi politikası tasarımı birbiri ile çelişen iki veya daha fazla politika arasındaki öncelik sırası, bazı tavizlerin⁹ verilmesini gerektirmektedir (Ting, 2013: 22). Vergilemenin amaçları arasında ortaya çıkan bir paradoks için hedef politika doğrultusunda ihdas edilecek yeni bir vergi kuralının sadece kanundaki ya da vergi sistemindeki diğer hükümlerle değil, aynı zamanda maliye politikasının genel ilkeleriyle de uyumlu olması beklenmektedir (Tunç, 2021: 423). Ancak, vergilemenin amaçları ile Anayasal ilkeler de kendi aralarında birtakım paradokslar barındırmaktadır. Maliye doktrininde ‘vergi kaosu’ olarak adlandırılan bu paradokslar, esasında bir verginin amacının o sistemdeki başka bir verginin amacı ile çatışmasıdır (Turhan, 2020: 389). Bu kapsamda ek vergiler de, ihdas edilme amaçlarına göre etkinlik ve adaletin ya da mali ve mali olmayan amaçların öncelenmesi bakımından çift yönlü vergi kaoslarına sebebiyet vermektedir.

Mali hukuk ekseninde incelenen adalet ile maliye politikası ekseninde incelenen etkinlik amaçlarının arasında kurulamayan optimal denge, başta ekonomi olmak üzere çeşitli alanlarda bozucu etki yaratmaktadır. Vergilemenin mali amacı ve mali olmayan amaçları arasında da var olan bu çatışma/çelişki, daha önce ifade edilmiş olan kaos daha da güçlendirdiğinden, amaçların uyumlaştırılmasına duyulan ihtiyaç deprem gibi olağanüstü dönemlerde daha da önemli hale gelmektedir.

Deprem olumsuz etkilerinin giderilmesi için Devletin çeşitli düzenlemeler yapması, aslen kendi sorumluluğunda yer almaktadır. Bu kapsamda, depremin etkileri göz önüne alındığında, vergilemede amaçlar bakımından (*ayrıştırılmadıkları için*) uyumlaştırılması gereken hususlar şunlardır:

Tablo 1. Deprem Finansmanı Bakımından Uyumlaştırılması Gereken Amaçlar

Mali Amaçlar	Mali Olmayan Amaçlar
-Toplumsal zararın minimize edilmesi için çeşitli kamu harcamalarının yapılması -Artan harcamaların finansmanı -Doğal afetleri önleme politikaları için yapılması gereken fizibilite çalışmaları ve önlemlerin maliyetleri	-Doğal afet sonrası ortaya çıkan toplumsal zararın giderilmesi -Doğal afetten zarar görenlerin zararlarının karşılanması (mali amacı da barındırmaktadır) -Doğal afetin büyüklüğüne bağlı olarak etkilenen ticari hayatın yarattığı konjonktürel bozulmanın tekrar düzeltilebilmesi

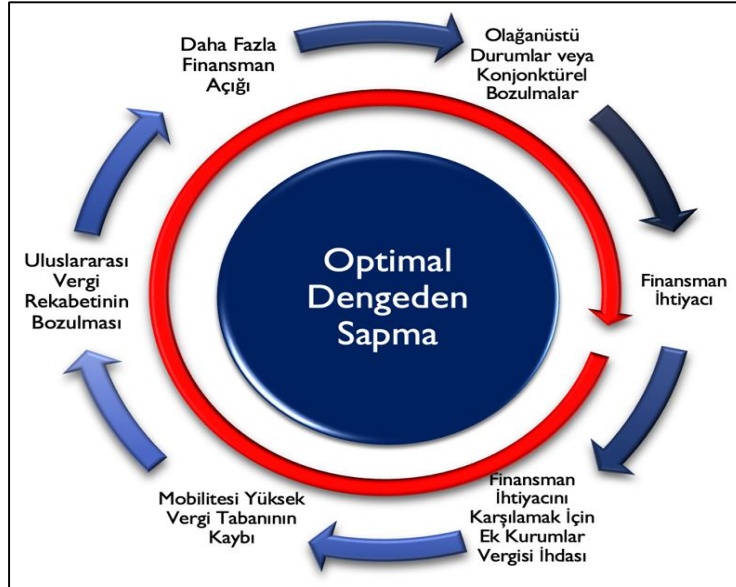
⁹ Örneğin: Optimal vergileme yaklaşımında, etkinliğin öncelendiği bir politikada yatay adalet; adaletin öncelendiği bir politikada ise etkinlik bozulmaktadır. Nitekim, adalet için gelirin artan oranlı vergilendirilmesi öngörülürken; etkinlik için ise vergilerin harcamalar üzerinden alınması öngörülmüştür (Akkaya, 1988: 352). Verilen bu tavizler konjonktürün gereklerine göre dönemsel olarak şekillenebileceği gibi, Anayasal ilkeler kapsamında belirlenecek mali ve sosyal amaçların öncelik sıralamasına göre de şekillenebilmektedir.

	-Sosyal hukuk devletinin bir gerekliliği olarak doğrudan zarar görmese dahi dolaylı zarar gören ya da görme potansiyeli olan toplumun tüm kesimlerini içeren önlemler alınması -Bozulan gelir dağılımında adaletin yeniden tesisi
--	--

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Bu amaçlar özellikle mobilizasyonun en yüksek olduğu vergi tabanına sahip kurumlar vergisi söz konusu olduğunda daha da hassas bir dengeyi gerekli kılmaktadır. Örneğin, 7440 sayılı Kanun¹⁰ ile ihdas edilen ek vergi (ek kurumlar vergisi)¹¹, iktisadi konjonktürdeki bozulmalar kapsamında ortaya çıkan finansman ihtiyacının karşılanması için getirilmiştir. Ancak, bu verginin mobilitesi yüksek vergi tabanının kaybına neden olacak düzenlemeler içermesi kurumlar vergisi bakımından hedeflenen uluslararası vergi rekabetinin bozulmasına yol açarken, (Şekil 1’de görüldüğü üzere) uzun vadede de finansman ihtiyacını derinleştirecek ve nihayetinde birbirini besleyen döngüsel bir paradoksa neden olacaktır. Vergilemenin mali ve mali olmayan amaçları arasındaki bu çatışma, otomatik stabilizatör özelliği bulunan vergilerdeki optimal dengenin gözetilmesini zorunlu kılmaktadır.

Şekil 1: Ek Kurumlar Vergisinin Vergi Kaosu Yaratma Potansiyeli



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

¹⁰ 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 12/03/2023-32130.

¹¹ 7440 sayılı Kanun’daki adıyla “ek vergi”, literatürde ve GİB’in (Seri No: 2023/2) tahsilat iç genelgesinde “ek kurumlar vergisi” olarak anılmaktadır. Anlaşılabilirliğin sağlanması bakımından çalışmada da “ek kurumlar vergisi” kullanımı tercih edilmiştir.

Vergi politikalarındaki değişim/dönüşüm, neo-liberal politikalara paralel olarak sermayenin ülke içine gelmesine yöneliktir. Sermaye odaklı olan bu yaklaşımın en temel sonuçları arasında adaletsiz vergileme ve emek üzerinde vergi yükü yaratılması bulunmaktadır (Candan, 2012: 84). Bu yüzden ücret unsuru bağlamında gelir vergisi mükelleflerini hedef almayan ek kurumlar vergisi, sadece bu yönüyle olumlu bir etki bıraksa da, uluslararası vergi rekabeti üzerindeki olumsuz etkisi yadsınamaz düzeydedir. Bu nedenle, kurumlar vergisine müdahale daima daha hassas parametreleri denkleme katmayı zorunlu kılmaktadır.

Örneğin, kurumlar vergisi oranını artırarak ya da yükümlülükleri genişleterek gelir kaybını telafi etmek bir çözüm gibi görünse de, sonuç cazip olmayacaktır. Çünkü bu durum, çok uluslu şirketlerin hem gerçek faaliyetlerini hem de vergiye tabi kazançlarını ülke dışına kaydırmalarına neden olacaktır (Institute for Fiscal Studies, 2011: 494). Sermaye akışkanlığı vergi tabanının kaybedilmesine yol açtığından, optimal dengenin varlığı daha çok önem arz etmektedir.

Sermaye akışkanlığını en çok kapsayan vergi elbette kurumlar vergisidir. Rekabetçi bir ekonomi için sermaye gelirleri üzerindeki vergi oranlarının uluslararası seviyeye indirilmesi gerekir. Bu indirim, oran farklılaştırılması ile sağlanıyorsa o zaman da veri koşullarda kaynak dağılımı bozulacaktır. Öte yandan bu kaybın telafisi için emek gelirlerine yönelik vergi artırımına gidiliyorsa telafi mekanizması ile etkinsizlik ortadan kalkmış olsa da, adaletin feda edildiği bir denklem ortaya çıkacaktır (Pinar, 2012: 38, 41, 43). Bu da birbirini besleyen bir paradoksa ve dolayısıyla genel bir vergi kaosuna dönüşecektir.

Ek vergiler ve bu vergiler kapsamında yaşanan çeşitli vergi kaoslari Cumhuriyet Tarihi'nin farklı dönemlerinde kendini göstermiştir. İktisadi Buhran Vergisi,¹² Malî Denge Vergisi¹³ ve Ekonomik Denge Vergisi¹⁴ bunlardan en bilinenlerdir. Bunlar dışında olağanüstü durumlarda tek sefere mahsus olsa da, artık rutin hale gelmiş vergiler de bulunmaktadır. Bunların başında ek motorlu taşıtlar ve ek emlak vergileri¹⁵ gelmektedir. Ayrıca, belirli bir süre için getirilmiş olmasına karşın, sonradan Türk vergi sistemine yerleşmiş bir vergi de bulunmaktadır: Özel iletişim vergisi¹⁶. 1999 Depremine istinaden 'olağanüstü' dönem gerekliliğinde geçici olarak başlayıp, mükelleflerin alışması ve tepkisiz kalmaları sonrası sürekli hale getirilmiş olan özel iletişim vergisi¹⁷, Peacock-

¹² 1890 Sayılı İktisadi Buhran Vergisi Kanunu, RG. 01/12/1931-1964.

¹³ 1598 Sayılı Malî Denge Vergisi Kanunu, RG. 30/06/1972-14231.

¹⁴ 3986 Sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası... Hakkında Kanun, RG. 07/05/1994-21927.

¹⁵ Örneğin 4481 sayılı ve 4837 sayılı Kanunların ikisinde de hem ek emlak vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi aynı anda ihdas edilmiştir (ayrıntılı bilgi için bkz. Ateş, 2023; Demir Belin, 2024).

¹⁶ 4481 Sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG.mük-26/11/1999-23888.

¹⁷ Esasında 4481 sayılı Kanun ile ihdas edilen özel iletişim vergisi ilk getirilirken, kanun koyucu bu verginin süreli olarak alınmasını öngörmüştür. Uygulamada beklenen olmayıp söz konusu vergi 2004 yılına kadar uzatılmış ve 2004 yılından sonra ise 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'na (RG.23/07/1956-9362) eklenerek Türk vergi sistemindeki kalıcı yerini almıştır (m.39).

Wiseman sıçrama tezinin tipik bir örneği olarak kabul edilmektedir (Ünsal, 2016: 20; Kazandı & Selek, 2024: 69).

Geçmişten günümüze ihdas edilmiş ek vergilerin neredeyse hemen hepsi, en az bir ilke bağlamında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi kararlarına konu edilmiştir¹⁸. Konjonktürel gereklilikler ve doğal afetler olmak üzere çeşitli olağanüstü durumlarda çıkartılmış olan bu ek vergilerin bazıları Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilse de; özellikle doğal afetlerin yol açtığı zararın finansmanı için getirilen ek vergiler genellikle Anayasa'ya uygun bulunmuştur.

Karakoç'a göre 'belirsizlikler manzumesi' olan vergi mevzuatı, asıl maddelerden çok mükerrer, geçici ve ek maddelere yer vermesi bakımından farklı kanunların veya aynı kanun içinde farklı maddelerin birbiriyle olan uyumuna zarar vermektedir. Verginin konusunun ve oranlarının sürekli değiştirilmesi, sık sık çıkartılan aflar ve ihdas edilen ek vergiler kanunların karmaşık bir yapıya bürünmesine neden olurken, mükelleflerin ödevlerini yerine getirmelerini de engellemektedir (Karakoç, 2013: 1300-1301).

2.2. 7440 Sayılı Kanun ile İhdas Edilen Ek Vergi Özelinde Amaç-Araç Uyumsuzlukları

7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 12/03/2023-32130) ile Türk vergi sistemini kapsayan çeşitli alanlarda düzenlemeler yapılmıştır. Mezûr Kanun kapsamında borç yapılandırması, belirli şartlar dahilinde kamu borcunun tahsilinden vazgeçme, matrah artırımı, sigorta primleri, öğrenim kredileri vb. çeşitli düzenlemeler olsa da; bu çalışmanın asıl odağını kurumlar vergisi kapsamındaki bazı mükellefler için getirilen ek vergi oluşturmaktadır.

7440 sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi'nde belirtildiği üzere; Covid-19 pandemisi, küresel tedarik zincirlerinin bozulması, arz şokları, Rusya-Ukrayna ilişkilerinin yol açtığı sorunlar, mal ve enerji fiyatları ve son olarak da küresel anlamda devam eden enflasyonist baskıların olumsuz etkilerinin giderilebilmesi adına çeşitli regülasyonlar yapılmıştır (TBMM, 2023a: 8). Gerek konjonktürel olumsuzluklar, gerekse vergi oranlarındaki indirimler gibi çeşitli faktörler, bütçedeki en büyük gelir kalemi olan vergilerin payını etkilemiş ve dolayısıyla vergilemenin birincil amacı olan fiskal amaç doğrultusunda ek finansman ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Üstelik 7440 sayılı Kanun'un kanunlaşma süreci devam ederken 6 Şubat depremlerinin meydana gelmesi bu ihtiyacı daha da artırmıştır.

Ancak Gerekçe'de ifade edilen farklı dinamiklerden beslenen ve aynı zamanda siyasi, toplumsal, fiziki birçok temele dayanan olgular için aynı reçetenin sunulması; konuyu, hem ekonomik hem de hukuki anlamda eleştiriye açmıştır. Her ne kadar

¹⁸ **Bkz.** 3986 sayılı Kanun için E.1994/80, K.1995/27, 06/07/1995, RG. 02/02/1996-22542; 4481 sayılı Kanun için E.1999/51, K.2001/63, 28/03/2001, RG. 29/03/2002-24710; 4837 sayılı Kanun için E.2003/48, K.2003/76, 23/07/2003, RG. 11/09/2004-25580; 4962 sayılı Kanun için E.2003/73, K.2003/86, 07/10/2003, RG. 20/12/2005-26029; 7440 sayılı Kanun için E.2023/169, K.2024/82, 14/03/2024, RG.19/4/2024-32522; 7456 sayılı Kanun için E.2023/131, K.2023/160, 28/09/2023, RG. 06/10/2023-32331.

finansman ihtiyacı her dönemde maddi olarak aynı kavrama tekabül etse de; bu ihtiyacı ortaya çıkaran olguların farklılığı (deprem gibi doğal afetler ya da krizler gibi konjonktürel bozulmalar), ortaya çıkacak mali yüke katlanılabilirliği belirleme açısından önem arz etmektedir.

7440 sayılı Kanun ile ihdas edilen ek kurumlar vergisi genel özellikleri itibarıyla; süreli-geçici, olağandışı, sınırlı sayıda mükellefi kapsayan, dolaysız bir vergidir (Karakoç, 2023: 53). Ancak bu vergi aşağıdaki hususlar bağlamında kısa ve uzun vadede çeşitli sorunlar yaratma potansiyeline sahiptir:

1- Anlaşılabilirlik ve basitlik ilkeleri¹⁹, mükelleflerin hak ve ödevlerini yerine getirebilmeleri için kanun lafzına nüfuz edebilirliğini gözetten bir ilkedir. Ancak ek kurumlar vergisini ihdas eden hükmün 21 satırlık 6 cümleden oluşan tek bir fıkra olması; ayrıca, bu anlaşılması zor düzenlemenin Kanun'un teklif metninde olmadığı için²⁰ Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülmeden özet gerekçe okunarak sonradan kanun metnine eklenmesi gibi çeşitli yönlerle de eleştirilere konu olabilecek bir yazım tekniğine sahip olması (Gençtürk, 2023: 375), vergiyi olumsuz yaklaşımların odağına getirmiştir. Üstelik hükme nüfuz edebilmeyi engellemenin ötesinde, lafzın bu kadar karmaşık olması mükelleflerin var olan vergi uyumlarını da zedeleyecek düzeydedir.

2- Hükümde yer alan “Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle...” ifadesi, mezkûr Kanun'un yayımlandığı tarih gereği (RG.12/03/2023), söz konusu ek verginin 2022 yılına ilişkin kurumlar vergisi matrahını konu alması nedeniyle geriye yürüme ilkesine aykırı olarak değerlendirilebilir. Burada her ne kadar beyanname verme²¹ ve ödeme zamanı²² henüz geçmemiş olsa da; bu durum yılın kapanmış olduğu, verginin geriye yürütüldüğü ve hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edildiği gerçeğini değiştirmemektedir. Zira, dönem kapanmış olmasına rağmen vergi yükü zamansız ve ölçüsüz bir şekilde artırılmıştır (Karakoç, 2023: 81).

Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olayın, normal bir hesap dönemi için yılın başında başladığı ve tüm yıl boyunca gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen kazançlar olduğu düşünüldüğünde; 7440 sayılı Kanun ile getirilen ek verginin mükellefler açısından ileriye dönük tahminleri, adil ve rekabetçi piyasadaki çalışma sistemlerini, ticari faaliyetlerini ve yatırım kararlarını olumsuz etkilediği kabul edilmektedir (Kazandı & Selek, 2024: 72). Zira, Karakoç'a göre 2022 kazançlarının dikkate alınması geçmiş etkileyen bir düzenlemeyi içerdiğinden, yani hesap dönemi kapandıktan sonra kapanan

¹⁹ 7440 sayılı Kanun ile ihdas edilen ek verginin vergileme ilkeleri kapsamında ayrıntılı değerlendirmesi için bkz. Karakoç, 2023; Aşçı Akıncı, 2024.

²⁰ Ek vergi maddesi genel kuruldaki görüşmeler sırasında verilen bir önerge ile kanuna eklenmiştir (bkz. Doğrusöz, 2023). Ayrıca, Plan ve Bütçe Komisyonu'na sunulmaması yönünden eleştirilen ek kurumlar vergisi hükümleri, 7440 sayılı Kanun metnine deprem sonrası eklendiğinden, teklif metninin Plan ve Bütçe Komisyonuna giriş (27/01/2023) ve çıkış tarihleri (01/02/2023), deprem öncesi zaman dilimine denk gelmiştir (bkz. TBMM, 2023b).

²¹ KVK, m.14/3: “Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir”.

²² KVK, m.21/1: “Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.”

dönemin vergi yükünü artırıcı bir hukuki niteliğe sahip olduğundan, gerçek geriye yürüme söz konusudur ve bu da açıkça hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır. Bir vergi kolaylığı sağlanırken, bu kolaylığın üstün bir yarar için sağlandığı kabul edildiğinde; söz konusu kolaylıktan vazgeçilmesi ancak daha üstün bir yararın varlığı halinde mümkündür. Ancak, kurumlar vergisindeki bazı indirim ve istisnalar kapsamında toplanan bir ek verginin adem-i tahsis ilkesi gereği sadece depremin zararı için kullanılması mümkün olmadığından²³; bu vergiye doğrudan bir ‘deprem vergisi’ demek de mümkün olmayacaktır. Aksi takdirde sadece ek kurumlar vergisi değil, her vergi deprem vergisi olarak kabul edilebilecektir (Karakoç, 2023: 71).

Ayrıca kanun gerekçesinde ve madde gerekçesinde²⁴ yer almayan deprem olgusunun, üstün yarar olarak öne çıkarılması tarihî yorum yöntemi bağlamında da uygun değildir.

3- Hükümde yer alan “...ve bu verginin ilk taksiti kurumlar vergisinin ödeme süresi içinde, ikinci taksiti bu süreyi takip eden dördüncü ayda ödenir” ifadesi Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK)²⁵ ilk ödeme zamanı kuralına uyumlu gibi görünmektedir. Ancak, 7440 sayılı Kanun’un yayımlandığı Resmî Gazete tarihinden (12/03/2023) bir ay sonra ödeme zamanının gelmesi göz önünde bulundurulduğunda, kısa vadede kurumların nakit akış dengesini bozucu bir etki söz konusudur. Uzun vadede ise bu hükmün maliye politikasının hedeflerin biri olan güçlü vergi rekabeti sağlama ve yatırım çekme amaçlarıyla çelişen bir düzenleme olduğu görülmektedir.

4- Kanun metnindeki diğer bir ifade olan “6/2/2023 tarihi itibarıyla, Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır...” ifadesi, kamuoyunda ‘deprem vergisi’ algısıyla çeşitli tepkilere neden olmuştur. Anayasa Mahkemesi’nin geriye yürüme ilkesine dair yaptığı yorumda da (AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14/03/2024, RG.19/4/2024-32522) gerekçe olarak deprem vurgusunun yer alması bu vergiyi doğrudan deprem ile ilişkilendirse de, esasında 7440 sayılı Kanun gerekçesinde ve madde gerekçelerinde depremin yer

²³ Depreme tahsisi mümkün olmadığından tahsil edilen tutarların Afet Yeniden İmar Fonu’na aktarılması gerektiğini öne süren yaklaşımlar vardır (**bkz.** Ergin, 2023:90). Ayrıca, bu konuda Sonsuzoğlu da 4481 sayılı ve benzer gerekçeli Kanun (RG.mük-26/11/1999-23888) için bütçe dışı fonların kullanımını önermiştir (**bkz.** Sonsuzoğlu, 2000:154). Ayrıca, Aşçı Akıncı da sosyal hukuk devletin bir gereği olarak ek vergiler yerine fonların kullanımını önermektedir (**bkz.** Aşçı Akıncı, 2024:81). Şubat 2023 Depremlerinin ardından 7441 sayılı Kanun (RG.21/03/2023-32139) ile kurulan Afet Yeniden İmar Fon’u (önceki fonların aksine) kuruluş amacına uygun bir işlerlik kazanırsa, ortaya çıkan finansman ihtiyacının karşılanmasında başarı sağlanacağı için afet sonrası dönemlerde duyulacak ek vergi ihtiyacının da ortadan kaldırılması bakımından önem arz eden bir kaynak olarak görülebilecektir (Demir Belin, 2024:509). Ancak fonlar, denetim yönüyle kanuni kurallara sıkı sıkıya bağlı olmayan ve yönetim kurullarına verilen yetkiler yönüyle olumsuz sonuçlar doğurma potansiyeli olan kaynaklardır. Örn. **bkz.** Afet Yeniden İmar Fonunun Yapısı ve İşleyişi Hakkında Yönetmelik (RG.02/02/2024-32448) m.18: “Denetim ve Raporlama”.

²⁴ Deprem olgusuna; genel gerekçede, madde gerekçesinde, tasarı-teklif metninde ve komisyon raporunda yer verilmemesinin temel nedeni 6 Şubat depremlerinin 7440 sayılı Kanun’un kanunlaşma süreci devam ederken gerçekleşmiş olmasıdır (**bkz.** TBMM, 2023a,b).

²⁵ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, RG.21/06/2006-26205.

almaması yine konuyu tartışmalara açan başka bir kronolojik duruma karşılık gelmektedir.

Ayrıca, deprem bölgesinde yer alan mükelleflere tanınan bu muafiyetin sınırları da tartışmalıdır. Nitekim, deprem bölgesinde olduğu halde hiçbir zararı olmayan mükelleflerin ya da deprem bölgesinde olmadığı halde emtia satışları, ham madde sağlayıcılığı vb. gibi çeşitli yönlerden tıpkı deprem bölgesinde olan bir mükellef kadar etkilenmiş olanların sübjektif durumlarının dikkate alınmadığı bu muaflik kriterleri mevcut haliyle eşitlik ilkesi bakımından çelişik sonuçlar doğurma potansiyeline sahiptir.

5- Ön izin ilkesi kapsamında, bütçe hukukuna göre bir kanuna dayanılarak vergilendirme yapılabilmesi için söz konusu kanunun o yılki Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde yer alması gerekir. Yani o mali kanunun o yıl uygulanabilmesi için bütçe kanununda yer alması ön koşuldur ve bir bütçe yılı içinde uygulanabilecek kuralların Bütçe Kanunu'ndan önce yürürlüğe girmesi gerekmektedir (Karakoç, 2013:1301). Bu nedenle 7440 sayılı Kanun lafzında yer alan *"Tahsil edilen ek vergi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir"* ifadesi literatürde ön izin ilkesine aykırı olarak değerlendirilmektedir. Nitekim, bu gelirin 2023 Yılı Bütçe Kanunu'nun (C) Cetvelinde yer alması mümkün görülmemektedir (Karakoç, 2023: 60, 83; Sonsuzoğlu, 2000: 154).

6- Hükümde yer alan *"Bu vergi gider ve indirim olarak dikkate alınamaz ve hiçbir vergiden mahsup edilemez"* ifadesinde görüldüğü üzere ödenecek vergi tutarının giderleştirilmesine ya da herhangi bir vergiden mahsup edilmesine müsaade edilmemiştir. Örneğin hızlı bir finansman gerekliliği doğdu ise burada ek verginin mahsubunun yasak olması kuralından ziyade, hızlı bir finansman aracı olarak kullanıldıktan sonra 2023 yılı gelirlerine mahsup edilmesine müsaade eden bir düzenleme yapılabilirdi ve böylece ek vergi bir nevi peşin alınan vergiye dönüştürülebilir ve eleştirilere konu olan bu aksaklıklardan bazıları giderilebilirdi.

7- Kanun lafzını karmaşıklaştıran kuralların başında, oran farklılaştırması ile mükelleflerin kapsamı²⁶ ve bu kapsamın yine kendi içinde daraltılması²⁷ gelmektedir. Ek verginin sınırlı sayıda mükellefi kapsamasını, literatürde 'ölçsüz', 'tutarsız'²⁸ ve 'çok

²⁶ "...Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisine tabi matrahları üzerinden, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin %10 oranında, 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden..."

²⁷ "...Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının; (d), (i), (j) ve (k) bentleri ile geçici 14 üncü maddesi kapsamındaki istisnalar, aynı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının; (b), (c), (ç), (d), (e), (f), (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler, 193 sayılı Kanunun geçici 61 inci maddesi kapsamında tevkifata tabi yatırım indirimi istisnası, ilgili kanunları uyarınca kurum kazancından indirilebilen bağış ve yardımlar ile 10/7/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 407 nci maddesi kapsamında tanımlanan mikro ve küçük işletmelerin teknoloji geliştirme bölgeleri ile Ar-ge ve tasarım merkezlerinden elde ettikleri istisnaya ve indirime konu kazançları üzerinden bu vergi hesaplanmaz" ve "Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elazığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas İlinin Gürün İlçesinde kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanlar ek vergiden muaftır"

²⁸ Bkz. Doğrusöz, 2023.

özgü', 'ayırımcı'²⁹ olarak nitelendiren görüşler bulunmaktadır. Bu durum, yatay ve dikey adalet ilkesine ve ayrıca mali güç ilkesine aykırılık olarak kabul edilmiştir. Örneğin, beyannamesinde indirim ve istisna tutarına yönelik bir kalem olmayan mükellefler matrahları ne olursa olsun ek kurumlar vergisi ödemezken; zarar eden, ancak indirim ve istisna kalemleri bulunan mükellefler ek kurumlar vergisi ödeyeceklerdir (Karakoç, 2023: 76; Aşçı Akıncı, 2024: 62).

Mükellef sayısının çok dar kapsamlı olması ama deprem dolayısıyla ortaya çıkan yükün toplam kurumlar vergisi mükelleflerine oranla sadece vergi indirim ve istisnasından yararlanan yaklaşık %1,5'ine isabet ettiğinden hareketle, eşitlik ve genellik ilkesine de aykırılık söz konusudur. İstisnalar aracılığıyla teşvik edilen faaliyetlerin tekrar vergilendirilebilir kazanca dahil edilmesi; buna karşın, normalde teşvik kapsamında olmayan faaliyetlerin ek verginin dışında tutulması da eşitlik ilkesine aykırılık olarak değerlendirilmektedir (Yılmaz & Başdelioğlu, 2023: 93; Çiçek & Özkan, 2023: 36). Ayrıca bu durum vergi teşviklerinin amacıyla da çelişmektedir (Aşçı Akıncı, 2024: 62).

Deprem getirmiş olduğu ek finansman ihtiyacını karşılama yükünün, mükellef grubunun çok kısıtlı bir kesimine yüklenmesi Doğrusöz'e göre de eşitlik ve genellik ilkeleri bağlamında Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir. Zira, vergi yükünün istisnalardan yararlanan ve bazı bağışları yapanlarca karşılanması konusundaki ölçütlerin net olmaması bu aykırılığı güçlendiren hususlardandır. Devlet tarafından mevcut sistemde desteklenen faaliyetlerin cezalandırma anlamına gelecek şekilde geçmişe etkili olarak vergilendirme kapsamına alınması; buna karşın daha önce desteklenmeyen faaliyetlerin ek vergi dışında bırakılması eşitlik ilkesine uygun düşmemektedir. Ayrıca ek vergi düzenlemesi kendi içinde tutarsızdır. Örneğin, Yeşilay'a bağış yapan bir kurum bu bağışı üzerinden ek vergi ödemezken; bir üniversiteye laboratuvar bağışlayan bir başka kurum ise bu bağışı üzerinden ek vergi ödeyecektir. Bu gibi bir tutarsızlık ek verginin amaca hizmette ölçüsüzlüğünün bir göstergesidir (Doğrusöz, 2023).

8- Ek kurumlar vergisinin geçmiş yıl beyannamesi üzerinden ve indirimli kurumlar vergisine tabi mükellefleri kapsayacak şekilde getirilmesi vergi ceza hukuku yönünden de eleştiriye açılmaktadır. Zira, yürürlük tarihi itibarıyla tüm geçici beyannamelerin verilmiş olması göz önünde bulundurulduğunda; mükelleflerin gösterebilecekleri indirimleri göstermeyip, vergi planlaması olarak mükellef lehine kullanılabilecek kalemlerden vazgeçmeleri, vergi ceza hukuku kapsamında bir yaptırım getirmemektedir. Zira indirim, istisna ve muafıkların beyannamede gösterilmesi bir vergi planlamasıdır ve mükelleflerin beyannamede gösterebilecekleri indirimleri göstermemiş olmalarının vergi kabahatlerinde ya da suçlarında bir karşılığı bulunmamaktadır. Zira beyannamede gösterilebilecek indirimlerden vazgeçilmesi, vergi matrahını artıran bir husustur ve Hazine'ye herhangi bir yük getirmemektedir.

Geçici vergi beyannamelerinde gösterilmeyen indirimlerden sonra getirilen bu ek verginin hukuki niteliği yaptırımlar bakımından usul belirsizliği yaratmaktadır. Her ne kadar gösterilmeyen indirimler dolayısıyla ilgili dönemde Hazine'ye daha yüksek bir tutar

²⁹ **Bkz.** Karakoç, 2023; Aşçı Akıncı, 2024.

intikal etmiş olsa da (cari kurumlar vergisi oranı ek vergi oranından daha yüksek olduğu için); bu durum ek verginin uygulamadaki etkinliği bakımından gri bir alan ortaya çıkarmıştır. Örneğin, mükellefin lehine olan indirimlerden geçici vergi dönemlerinde yararlanmamış olması o dönem için herhangi bir sorun teşkil etmezken; sonradan getirilmiş olan ek vergi için yıllık beyannamede matrah bakımından eksik tahakkuk sonucu ortaya çıkacaktır. Ancak, yıllık beyannamesini henüz vermeyen mükelleflerin geçici vergi döneminde beyan etmedikleri indirimleri, ek vergi bakımından eksik tahakkuka neden olmamak adına, sonradan beyan etmeleri halinde ise ortaya çıkacak ek vergi matrahı için (cari kurumlar vergisi oranının ek vergi oranından daha yüksek olmasından dolayı), aradaki oran farkı kadar bir vergi iadesi gerekliliği ortaya çıkacaktır. Çünkü bu örnekte mükellefler geçici beyanname dönemlerinde indirimlerini beyan etmeyerek daha yüksek bir orandan vergi ödemiş olacaklardır.

Bir başka ifadeyle; ek kurumlar vergisi matrahı bakımından sorun yaratabilecek bu durum için mükellefler geçici beyannamelerinde göstermedikleri indirimleri yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde gösterdiklerinde (ek kurumlar vergisi oranı, yıllık kurumlar vergisi oranından daha düşük olduğu için), ilgili indirimlere ait olmak üzere aradaki fark kadar fazla ödenmiş tutarlar ortaya çıkacaktır ve bu örnekteki duruma ilişkin izlenilmesi gereken usul belirsizdir.

Her ne kadar ek kurumlar vergisi 2023 yılında ihdas edilmiş ve 2022 beyannamelerini kapsamış olsa da, sayılan tüm bu hususlar zamanaşımı süreleri müddetince varlığını sürdürmeye ve dolayısıyla İdare ile mükellefler arasındaki ihtilaflara konu olmaya devam edecektir.

3. Ek Vergilerde Amaçların Uyumlaştırılması: Optimal Denge ve Yeni Kural Gerekliliği

Optimal, kelime anlamı olarak “*en iyi*”, “*en uygun*” demektir (Oxford English Dictionary; Türk Dil Kurumu Sözlükleri). Mutlak denge yerine en uygun dengeyi bulma çabası kendi içinde sübjektif bir yapıya karşılık gelmektedir. Zira “*kimin için en uygun?*”, “*kime göre en uygun?*” soruları konjonktürün gerekliliklerine göre kısa vadede dahi değişiklik gösterme potansiyeline sahiptir.

Maliye politikası, sadece ne kadar gelir toplanacağını değil, bu gelirin nasıl ve hangi kaynaklardan toplanacağını da içeren soruların cevabını arar. Nasıl ki kanun koyucunun uymak zorunda olduğu Anayasal ilkeler varsa; politika yapımcıların da uymak zorunda olduğu iktisadi programlar ve planlar vardır. Bu ilkeler ve programlar optimal dengeye ulaşmada gözetilmesi gereken iki ana parametredir.

3.1. Vergilemenin Amaçlarında Optimal Dengenin Önemi

Vergilemenin amaçlarının iyi dizaynını içeren bir kuralın vergi kaosu yaratmaksızın mükelleflerin vergiye uyumunu ve vergi ahlakını artıran bir niteliği haiz

olması, gerek kanun koyucular gerekse politika yapıcılar nezdinde hedeflenen bir durum olmuştur.

Literatürde mükelleflerin artan ekonomik zorluklar, azalan toplumsal dayanışma ve hükümetin vergilendirme tutumuyla ilgili hayal kırıklıklarının vergi ödeme isteklerini azalttığına dair yapılmış ampirik çalışmalar bulunmaktadır (Boogaard vd., 2023). Depremi ulusal bir zorluk olduğu kabulüne istinaden, ortak bir ulusal zorlukla karşı karşıya olunduğunda, ödeme gücü en yüksek mükelleflerin vergilendirilmesini sağlamak için vergileri desteklemeye istekli³⁰ bir mükellef kitlesinin varlığı kabul edilmektedir. Ancak, bu durumun koşullu olduğu yapılan çalışmalarda ifade edilmektedir. Öyle ki önemli zorlukların ortasında vergi mükellefleri, hükümetin vergilerin etkili bir şekilde kullanıldığını gösterebilmesine daha fazla önem vermektedir (Boogaard vd., 2023: 28).

Modern devletler, kamu hizmetlerini karşılamak için büyük miktarda gelir sağlayan vergi sistemleri olmadan var olamaz. Bu sistemlerin tasarlanma şekli refah için çok önemlidir. Yine de politika yapıcılar, ulusal vergi sistemlerinin tasarımını bir bütün olarak ele almak için nadiren adım atarlar. Çünkü vergilendirmeye ilişkin kamuoyu anlayışı sınırlıdır ve vergi tasarımına ilişkin tartışmalar da ciddi derece yetersizdir. Örneğin, 20. yüzyılın ortalarında ideal olabilecek bir vergi sistemi, 21. yüzyılın ikinci on yılı için ideal olmayacaktır. Vergi sistemi tüm modern ekonomilerde merkezi bir rol oynar ve vergiler çoğu gelişmiş ekonomide millî gelirin %30 ila %50'sini oluşturur. Bu büyük miktardaki paranın toplanma şekli, etkinlik ve adalet açısından son derece önemlidir. Bu iki kavram arasındaki çatışma, mutlak bir tercihten ziyade, optimal dengeyi gerektirmektedir. Daha genel olarak, tüm vergilerin tek tek tüm amaçları barındırması gerekmez (Institute for Fiscal Studies, 2011: 1, 3, 470, 472). Vergi sistemi bir bütün olarak bunu sağladığı sürece adaletten uzaklaşan ya da etkinliğe gölge düşüren vergilerin de sistemde yer alması 'bir noktaya' kadar kabul edilebilir. Bu 'bir noktanın' referansı olan optimalite ise amaçları netleştirmek ve politika üzerindeki kısıtları tanımlamakla başlar. Kısıtlamalara uyarken amaçlara en iyi şekilde ulaşan vergi sistemi, optimal olarak kabul edilir (Tuomala, 2016: 1-2).

Adalet-etkinlik trade-off'unda³¹, toplumun gelir dağılımında adaleti sağlama gibi hedefleri varsa, etkin vergilendirme kurallarından sapmalar kabul edilebilir olmaktadır. Bu kapsamda, bir verginin aşırı yük oluşturması 'mutlak kötü' bir durum olarak nitelendirilmemelidir. Nitekim, sonuçta adalet-etkinlik trade-off'unda toplum için bir fayda sağlanması muhtemeldir. Ancak, sağlanacak bu faydanın topluma yansıyan aşırı yükü haklı çıkaracak boyutta olup olmadığı önem arz etmektedir. Zira, sübvansiyonlar bile aşırı yük yaratma potansiyeline sahiptir, çünkü mükellefleri marjinal sosyal maliyetten daha az değere sahip ürünlere yönlendirirler (Rosen & Gayer, 2010: 346, 347, 357).

³⁰ Bu isteğin olumsuz bir yansıması olarak; Ünsal'a göre mükelleflerin doğal afet sonrası psikolojik durumlarından faydalanılarak konulan vergilerin yarattığı yük, mükelleflerin tepkisiz kalmaları sonucu artmaktadır (Ünsal, 2016:3).

³¹ "Trade-off", iki kavram/özellik arasında biri için diğerinden verilen taviz anlamına gelmektedir (Oxford English Dictionary). Örn. Balestrino, 2023: 33'te vergi kaosu açan ve çalışmada 'paradoks' olarak ifade edilen kavramın eş değeri olarak kullanılmıştır.

Vergilemede optimal nokta her ne olursa olsun rasyonel mükellef davranışlarında bir değişim beklentisi söz konusu olacağından, etkinlik ve adalet arasında yapılacak olan seçimin vergilemenin amaçları bağlamında da potansiyel mükellef davranışı değişikliğini içerecek bir vergi kuralına uygun olması gerekmektedir. Çünkü mükellef algılarındaki değişiklik onları rasyonellikten uzaklaştıracaktır (Turhan, 2020: 416-417).

3.2. Ek Vergi İhdasında Kuralların Önemi ve Kural Önerisi

Maliye politikalarının etkinliği bu politikaların önemli bir aracı olan vergilerin uygun şekilde sistematize edilmesine bağlıdır. Bu da, vergi kuralının kapsam ve niteliğiyle ilişkili olduğundan; kısıt-amaç-araç etkileşiminin analiz edilmediği bir vergi kuralının oluşturulması vergi kaosuna yol açma potansiyeline sahiptir. Zira böylesi bir analiz, ölçülülük ilkesinin³² de bir gereğidir.

Bir vergi kuralı, gerekçesini oluşturan sosyal, siyasal, ekonomik, mali ve teknolojik durumları doğru bir şekilde yansıtamazsa, kendi işlevini yerine getirmesi mümkün olmayacaktır (Oktar, 2016: 3, 8). Bu kapsamda ek vergilerin amaçları arasında çıkan vergi kaosunun minimize edilmesi optimal dengenin sağlanması ile mümkündür. Bunun için ise geriye yürüme(me), ölçülülük, hukuki güvenlik, kanunilik, eşitlik, genellik, kıyas yasağı, öngörülebilirlik, mali güç, adalet, belirlilik, hukuk devleti gibi pek çok Anayasal ilke ile başta bütçe kısıtından kaynaklanan çeşitli fiskal sınırların amaç-araç uygunluğu bakımından analizine ihtiyaç duyulmaktadır.

Özellikle 7440 sayılı Kanun kapsamında, doğal afetlerin beklenmezliği gerekçe gösterilerek geriye yürüme ilkesinin sınırlarının aşıldığı Anayasa Mahkemesi tarafından dahi kabul edilmişken³³; bu durumun nedeni olarak, genel ifadelerle kamu yararının öncelendiği vurgusu göz önüne alındığında vergi kurallarının önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Vergi hukukunda Anayasal bir ilke olarak geriye yürümeyi yasaklayan bir maddenin bulunmaması ve geçmişte de vergilerin kamu yararı önceliği ile sıklıkla geriye yürütüldüğü örneklerin olması, konunun Anayasa Mahkemesi tarafından farklı şekillerde yorumlanmasına neden olmuştur. Mevzuatta bir tanımı bulunmayan gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme kavramlarına gerek doktrinde, gerekse Anayasa Mahkemesi

³² Ölçülülük ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırması söz konusu olduğunda, bu sınırlandırma için kullanılacak aracın, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli, gerekli ve orantılı olmasını ifade etmektedir. Bu kapsamda ölçülülük ilkesi, sınırlandırma amaçları ile araçları arasında dengeli bir ilişkiyi gerekli kılmaktadır (Karakoç, 2013: 1280).

³³ AYM, E.2023/169, K.2024/82, 14/03/2024, RG.19/4/2024-32522, §23: “İtiraz konusu kuralın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kurumlar vergisi hesap döneminin kapandığı ve kapanan hesap dönemine ait indirim tutarlarına yönelik ek verginin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bu itibarla **kuralın geriye yürütüldüğü söylenebilir de** beklenmedik doğal felaketler, savaş ve seferberlik hâli, siyasî, ekonomik ve sosyal krizler gibi toplumu temelden sarsabilecek olaylar nedeniyle yapılacak kanuni düzenlemelerle kanunların geriye yürütülmesinin mümkün olduğunun kabulü gerekir” (yazar tarafından vurgulanmıştır).

kararlarında sıklıkla rastlanmaktadır. Ancak, Almanya Federal Anayasa Mahkemesi’nin³⁴ 2’nci Dairesi tarafından yapılan bu ayırmada dahi aynı mahkemenin vermiş olduğu 2010 tarihli bir kararda bu kavramlar arasında esasında bir fark bulunmadığı vurgulanmıştır (Taylor vd., 2020: 31).

Ek kurumlar vergisinin geriye yürütülmesi bütçe tahminlerinde ve tahakkuk-tahsil oranlarında da kendini göstermektedir. Finansman amacı öncelenirken, adalet amacından vazgeçilmesi bir noktaya kadar kabul edilebilir olsa da; 2023 yılında yürürlüğe girip 2022 yılı gelirlerini konu alan ek kurumlar vergisinde, 2023 yılı itibarıyla %99,3³⁵ gibi ciddi bir oranda bütçe tahminlerine uygun gelir elde edilmesi finansman amacına çok katı bir bağlılığın göstergesidir.

Tablo 2. Ek Kurumlar Vergisi 2023 Merkezi Yönetim Bütçe Gelir-Tahmin Verileri

Vergi Türü (Milyon TL)	2023 Bütçe Geliri	2023 Bütçe Tahmini ³⁶
7440 Sayılı Kanun, m.10/27 Uyarınca Tahsil Edilen Ek Vergi	73.502 ³⁷	74.000

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Mali İstatistikleri’nden faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur (**bkz.** Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023a,b)

Bu şekilde bir tahmin gerçekleşmesi elde edebilmek için etkinliğin, optimal dengeden oldukça uzak bir noktada öncelenmesi gerekmektedir. Yani bu tablo 7440 sayılı Kanun’da etkinliğin *adalet aleyhine* dengesizlik yaratacak boyutta ilk amaç olduğunun bir göstergesidir. Zira, 73.502 Milyon TL, ilk ödeme ayından itibaren 2023 yılı için toplanan ek vergi tutarıdır, o yıla ait hedef 74.000 Milyon TL’dir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023a,b). Bu durumun nedenlerinden biri, geriye yürüyen vergilerde hâlihazırda verilmiş olan geçici vergi beyannamelerine istinaden, kayıp-kaçak oranının düşük olmasıdır. Zira, vergilerdeki genel tahakkuk-tahsil oranındaki farktan da bu durum görülmektedir. Örneğin, 2023 yılı için genel tahakkuk-tahsil oranı %83,7’dir. Hatta ret ve iadeler hariç olmak üzere, devreden tahakkuklardan ve geçmiş yıl tahakkukları için

³⁴ Alman hukukunda gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme hakkında güncel yaklaşım için **bkz.** Özgenç, 2023:48).

³⁵ Yazar tarafından, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Merkezi Yönetim Mali İstatistikleri’nden faydalanılarak hesaplanmıştır (**bkz.** Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2024 & 2023b)

³⁶ Bu tutarlar 2023 Yılı Bütçe Kanunu B Cetvelinde tahmin edilen gelir hedefleri ile 7457 sayılı Kanun’da (27/07/2023-32261) yer alan ek gelir tahminlerini içermektedir.

³⁷ Hatta 7440 sayılı Kanun’un 10’ncu maddesinde yer alan “Özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde bu vergi, 2023 yılı içinde sona eren hesap dönemi için verilmesi gereken beyannamelerde gösterilmek suretiyle uygulanır” ifadesinden hareketle 2024 bütçesine sarkan tutarların ekim ayı itibarıyla 1.643 Milyon TL olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ek kurumlar vergisinin toplamda beklenenin üzerinde bir gelir yarattığı sonucuna da ulaşılmaktadır (**bkz.** Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023a)

yapılan tahsilatlardan arındırılmış oranın %92,7 olduğu da analize katıldığında, bu durum doğrulanmış olarak kalmaya devam etmektedir³⁸.

‘Bir defaya mahsus’ alınan ek vergilerin ‘her’ kriz ya da doğal afet döneminde alınıyor olması kendi içinde çelişkili bir düzenlilik arz ettiğinden, bu durum uzun vadede ‘bir defalık’ kavramının sorgulanmasına sebep olmakta ve tıpkı yapılandırma kanunları gibi olumlu yönlerinin artık etkinliğini yitirdiği bir durum ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca bu olumsuz düzenlilik, mükellef psikolojisinde ve mükelleflerin vergi ahlakında bozulmalara sebep olmaktadır. Bu durumun önüne geçilmesi için ek vergi ihdasının bir ön kurala tabi olması gerekmektedir. Bu gereklilikten hareketle çalışmada mali hukuk ve maliye politikası ekseninde yapılan değerlendirmeler sonucunda ileri sürülen eleştirilere yönelik aşağıdaki önerilerin getirilmesi mümkündür:

1- Kanun koyucu bir vergi kuralı getirirken “*her olaya aynı reçete*” yaklaşımından vazgeçmelidir. Hep aynı kanun lafzı çerçevesinde farklı dönem ve konjonktürde benzer vergiler ihdas edilmesi, küreselleşme ile birlikte artık çok kısa sürelerde geçerliliğini kaybeden ya da devamlı değişen ekonomi modellerine uygun olmamaktadır. Eğer bir ek vergi getirilmesi planlanıyorsa; bu ancak, konjonktürdeki ve mükellef algısındaki olumsuz etkileri giderebilmek amacıyla ve sadece somut veriler ışığında bir gereklilik öne sürerek olmalıdır. Zira, finansman açığını kapatmak (gelir ihtiyacını giderebilmek) için ek vergi getirmek bir tercih olsa da, tek tercih değildir. Keyfiliğin önlenmesi için ek vergilerin ihdası somut kurallara bağlanmalıdır.

Örneğin;

- a. Bir ek verginin ihdas edilmesi için son takvim yılındaki tahakkuk ve tahsil farkının kanuni bir sınırı aşmış olması
- b. Ya da en son ihdas edilen yapılandırma kanunu çerçevesinde tahsil oranlarının bütçe gelirlerinin belirli bir yüzdesini aşmış olması

kriterlerinden en az birinin mevcut bütçe yılı için sağlanması koşulu getirilmelidir.

İlk alt öneriye ilişkin olarak; tahakkuk ve tahsil oranları, vergilendirme sürecinin sağlıklı işlediğinin bir göstergesi olduğundan; getirilecek ek vergiler için aranan ön bir koşul olması, yeni bir mali yükümlülük getirmeden önce var olan yükümlülüklerin tahsilindeki etkinliği artıracığından ‘çifte yarar’ sağlayacaktır. Örneğin, çalışmada önerilen bu kuralın yürürlükte olduğu bir senaryoda, 2024 yılında getirilecek bir ek vergi için en son 2023 yılının tahakkuk-tahsil oranları belirleyici olacaktır. 2023 yılında söz konusu oranın %63,1³⁹ gibi çok düşük bir düzeyde kalması nedeniyle ek vergi ihdası mümkün olmayacaktır⁴⁰. Bu ön koşul kuralı tıpkı bir mali kural gibi devreye girerek, öncelikle tahakkuk ettirilen vergilerin tahsili için İdare’ye sorumluluk yükleyecektir.

³⁸ Tahakkuk-tahsil oranları için **bkz.** Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024.

³⁹ Genel Bütçe Gelirleri (Bin TL): Tahakkuk 639.961.023; Tahsilat 403.938.824 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2024).

⁴⁰ Sadece 2023 yılında değil; 2024 yılında da bu oran %66 seviyesinde seyretmiştir. Hâlbuki daha eski yılların verileri incelendiğinde tahakkuk-tahsil oranlarının daha yüksek olduğu -örn. 2022 yılında %75,8;

7440 sayılı Kanun'un esasında bir yapılandırma kanunu olarak teklif metninde yer alması, mükellef tabanının genelinde vergi tahsilatında sorunlar yaşandığının bir başka kanıtıdır. Zira, yeteri kadar tahsilatın sağlandığı bir toplumda yapılandırma kanunlarına bu kadar sık ihtiyaç duyulmayacaktır.

İkinci alt öneriye ilişkin olarak ise; tıpkı tahakkuk-tahsil oranlarındaki somut bir kural önerisi gibi yapılandırma kanunlarına ilişkin de benzer kural getirilmesi söz konusu olduğunda, yine mevcut vergi kaynaklarının etkinliğinin artırılması ön koşul olarak kendiliğinden devreye girecektir. Örneğin, çalışmada önerilen ikinci kuralın yürürlükte olduğu bir senaryoda; yapılandırma kanunlarının genel amacının Hazine gelirlerini artırma ve hızlandırma olduğu varsayımında, ek bir verginin ihdası için, son yapılandırma kanununun bu genel amaca ne kadar hizmet ettiğinin bir göstergesi olarak bütçe gerçekleştirmelerinin kontrolü zorunlu hale gelecektir. 7440 sayılı Kanun'dan bir önceki yapılandırma kanunu olduğu için 2021 yılında ihdas edilmiş olan 7326 sayılı Kanun'a⁴¹ ait bütçe verileri önem arz edecektir. O yıla ait Merkezi Yönetim Bütçe Denge Tablosu incelendiğinde, 7326 sayılı Kanun kapsamında tahsil edilen gelirlerin, toplam bütçe gelirlerinin sadece 0,04'ünü⁴² oluşturduğu görülmektedir. Bu da yapılandırma kanunlarının bütçeye sağladığı katkının ne kadar sınırlı olduğunun bir diğer göstergesidir. Böylece öneri kapsamında getirilecek ön koşul, finansman kapasitesini artırmak için yeni ek vergi ihdasından önce tahsil edilemeyen gelirler için çıkartılmış olan yapılandırma kanunlarının amaçlarına uygun olarak potansiyel kaynak yaratma kapasitelerinin de etkin kullanımını zorunlu kılacaktır.

Bu kapsamda, ek vergiyi içeren yükümlülükler eklenmeden önce, ilk haliyle bir yapılandırma kanunu olan 7440 sayılı Kanun ile vergi borçlarına ilişkin yapılandırma hakkı sağlanması, hâlihazırda ödenmeyen borçların tahsil edilmeye çalışıldığının bir göstergesidir. Böyle bir ortamda ek vergi ile sağlanmak istenen etkinliğin uzun vadede ne kadarının sağlanabileceği belirsizdir. Sürekli yapılandırma kanunlarıyla bozulan bir mükellef uyumu varken, kişilerin ek vergiye uyum göstermelerini beklemek kendi içinde çelişki barındıran bir başka hususa karşılık gelmektedir.

Üstelik, 7440 sayılı Kanun kapsamında sadece vergi aslının değil, cezaların da yapılandırılması, ödeme kolaylığı sağlanması, vergi artırımında bulunanlara ayrıcalık

2021 yılında %88,3- görülmüştür (veriler için **bkz.** Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2024). Bu kapsamda, yaşanan bu ciddi düşüşe bir önlem olarak ek vergi ihdasından önce, tahakkuk ettiği halde tahsil edilemeyen vergilerin tahsiline yönelik etkinlik ve verimlilik artırıcı düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

⁴¹ 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, RG. 09/06/2021-31506.

⁴² 31 Aralık 2021 tarihine kadar vergi dairelerinden tahsil edilen gelirlerin toplam tutarı 54.630.499.634 TL iken; Bütçe gelir kaleminin toplam tutarı ise 1.402.038.111.000 TL'dir. İlgili veriler için **bkz.** Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü (2021). Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı yayımladığı verilerde 7326 sayılı Kanun'a ilişkin yapılandırmadan faydalanan mükelleflere ait tahsilat tutarları ile bu Kanun kapsamında sağlanan diğer kaynakların tahsilat tutarlarını ayırtırmadan açıklamaktadır. Bu nedenle getirilecek bir ön koşul, sadece yapılandırmadan kaynaklı tahsilat tutarlarını ayrı bir kalem olarak göstermeyi zorunlu kılacağından, bütçe gerçekleştirmelerinde şeffaflığı da artıran bir durum ortaya çıkaracaktır.

tanınması, ihtilafli alacakların yeniden yapılandırılması ve sulhla çözülmesi gibi imkanların da tanındığı göz önünde bulundurulduğunda; 7440 sayılı Kanun'un kamu alacağının tahsilini hızlandırmaktan ziyade, bu alacağın önemli bir kısmından vazgeçerek yeni bir kaynak ihdasına yönelme sebebi oluşturduğu görülmektedir. Bu bakımdan kanun koyucunun amacı çelişkili ve kamu yararından öte daha çok kamu zararına sebep olabilecek niteliktedir (Aşçı Akıncı, 2024: 80-81).

2- Yüce'ye göre vergilemenin ilk amacı olan mali amacın öncelendiği çağdaş yaklaşımdan uzak ek bir vergileme modeli yerine etkin vergi denetimine yatırım yapmak daha gerçekçi olacaktır (Yüce, 2004: 16). Doktrinindeki bu yaklaşımdan hareketle, sadece bütçe yönüyle değil, denetim yönüyle de somut koşulların getirilmesi önerilebilir: Örneğin, inceleme oranlarının belli bir sınırın üzerinde olması ön koşul olabilir. Zira, Türkiye genelindeki mükelleflerin inceleme oranları 2023'te sadece %1,66'da kalırken, önceki yıllarda da benzer oranlarda olmuştur⁴³.

Çalışmada ele alınan birinci öneri, var olan vergi kapasitesine ilişkin daha çok gönüllü tahsilata yönelikken; vergi denetiminde yapılacak iyileştirmeler ise idari ve mali nitelikli hukuka aykırılıklar (kabahatler ve suçlar) bakımından da eksik kapasiteyi etkinleştirme ön koşulu yaratacak; ayrıca, tahakkuk-tahsil oranlarının da ilk öneri ile bağlantılı olarak artmasını sağlayacaktır.

Yukarıda ifade edilen öneriler kapsamında yapılacak bir düzenlemeyle, gelecekte ortaya çıkması muhtemel bir finansman ihtiyacının ek vergilerle karşılanacak olması, öncelikle var olan finansman kaynaklarının etkinliğinin artırılması koşulu ile mümkün olacağından, hâlihazırdaki vergilerin tahsilinde etkinlik sağlanması da dolaylı olarak zorunlu hale gelecektir. Ancak, ön koşul niteliğinde olan önerilere ilişkin yapılacak herhangi bir düzenleme mali ve mali olmayan amaçlar arasında denge kurmaya tek başına yeterli olmayacaktır. Bu nedenle, çalışmada ele alınan etkinlik ve adalet amacının ortaya çıkardığı vergi kaosunun önlenmesi için vergi kurallarının oluşturulması aşamasında mali hedef ve programlara uygun fizibilite çalışmalarına daha fazla önem vermesi de ayrıca gerekmektedir.

3- Son bir alternatif öneri ise Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile Cumhurbaşkanına verilen yetkinin kullanımına ilişkindir⁴⁴: Kanundaki 'ek vergi' ifadesine karşın gerçek bir ek vergidense, vergi harcamaları olarak vazgeçilen vergilerin tekrar matraha eklenmesi yaklaşımı, Anayasa'ya aykırı olarak değerlendirilen birçok hükmü dışarıda bırakacak şekilde farklı sistematize edilebilir. Örneğin, KVK'daki indirimler Cumhurbaşkanına verilen bir yetki çerçevesinde geçici süreli düzenlenebilirdi. Öyle ki, 7440 sayılı Kanun yürürlüğe girdiğinde, KVK'nın 5'inci maddesinde olmayan değişiklik yetkisi, sonradan

⁴³ 2022 yılı %2,26; 2021 yılı %1,68; 2020 yılı %1,58 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2023:47).

⁴⁴ Anayasa, m.73/4: "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir"

7491 sayılı Kanun⁴⁵ ile getirilmiştir. Böylece önümüzdeki dönemlerde ek finansman ihtiyacı halinde hızlı bir finansman yaratma kapasitesi olarak başvurulması ihtimali güçlendirilmiştir.

Cumhurbaşkanına vergiyi doğuran olayı belirleme yetkisi vermeyen Anayasal ilkeler kapsamında, ek ya da yeni bir verginin ihdası için kanun koyucunun iradesinin gerekli olması modern hukuk sistemlerinin değişmez bir kuralıdır. Mülkiyet hakkına müdahale olan vergilendirme yetkisinin katı kurallara bağlı olması da yine hukuk devleti olmanın en önemli gerekliliklerindendir. Bu kapsamda gelecek dönemlere ilişkin getirilecek bir ek vergi yerine, (en son 7491 sayılı Kanun ile yürürlüğe alındığı üzere) Cumhurbaşkanı'na verilmiş olan söz konusu oranları değiştirebilme yetkisinin kullanımı, kanunilik ilkesinin sınırlarını aşma potansiyeline sahip yetkidir. Bu potansiyel, ek kurumlar vergisi kapsamında şu şekilde somutlaştırabilir:

- i- 7440 sayılı Kanun'un ek vergi kurallarını düzenleyen 10'uncu maddesinin 27'nci fıkrasında yer alan *"...5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde düzenlenen istisna ile yurt dışından elde edilen ve en az %15 oranında vergi yükü taşıdığı tevsik edilen istisna kazançlar üzerinden ise %5 oranında ek vergi hesaplanır..."* ibaresi, ek vergide vergiyi doğuran olaya işaret eden bir ifadeye karşılık gelmektedir;
- ii- 5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinde kurumlar vergisinin istisnaları yer almaktadır;
- iii- 7440 sayılı Kanun ihdas edildiğinde, söz konusu 5'inci madde lafzında olmayan değişiklik yetkisi⁴⁶ daha sonradan 7419 sayılı Kanun ile Cumhurbaşkanı'na verilmiştir.

Bu üç husus birlikte okunduğunda; Cumhurbaşkanına sonradan verilen yetkiye dahil olan 'vergi yükü' unsurunun, ek kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olayın niteliğini etkilediği görülmektedir. Yani bu düzenleme itibarıyla, KVK'nın 5'inci maddesine ilişkin ek kurumlar vergisinden elde edilen tutar, bundan sonra Cumhurbaşkanı Kararı ile elde edilebilir hale gelmiştir. Görüldüğü üzere hukuki nitelikleri farklı olsa da; Hazineye intikal eden ek tutarın kaynağı kapsamında aynı sonuca götüren iki seçenek ortaya çıkmıştır. Elbette burada Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında kanunilik ilkesinin bir istisnası söz konusudur ve bu istisna ancak yasama organının iradesi ile tanınabilen bir yetkiyi içermektedir. Ancak kronolojik olarak bu düzenlemelerin yakın tarihlerde yapılmış olması geleceğe yönelik negatif öngörülere sebebiyet verecek detayları içermektedir.

⁴⁵ 7491 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG. 28/12/2023-32413.

⁴⁶ **Bkz.** m5. "(2) (Değişik:27/12/2023-7491/58 md.) Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan; vergi yüküne ilişkin oranları ayrı ayrı veya birlikte sifıra kadar indirmeye veya kurumlar vergisi oranına kadar artırmaya, diğer oranları ayrı ayrı veya birlikte sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Ani ekonomik gerekliliklere hızlı müdahalede bulunabilmek için uzun kanunlaşma süreçleri yerine yürütme organınca karar alınması, maliye politikalarının konjonktüre göre işlerliğini artıran bir durumdur ve özellikle indirim, istisna, muaflık kapsamında bu yetkinin mevzuatta sıklıkla Cumhurbaşkanı'na verildiği bir gerçektir. Ancak, çalışmada da ele alınan bir durum olarak, kurumlar vergisinin uluslararası vergi rekabeti gibi uzun vadeli politika amaçlarını doğrudan ilgilendirmesi ve mükellef tabanının aşırı mobil olması gibi etkenler bu yetkinin kullanımında, *çalışmada vurgulandığı şekliyle*, maliye politikalarına yönelik optimal dengenin önemini daha kırılgan hale getirmiştir. Bu nedenle de verilen yetkinin kullanımı için yukarıda bahsi geçen iki ön koşul söz konusu olamayacaktır. Dolayısıyla bu hassas yetkinin kullanımına, *ek kurumlar vergisinde olduğunun aksine*, yeni bir finansman yaratma kaynağı olarak değil, sadece iktisadi gerekliliklere hızlı müdahale gerekçesi olarak başvurulmalıdır. Aksi halde, maliye politikasında vergi harcamaları kapsamında yer alan ve teşviksel amaçlara hizmet eden bu istisnalar iktisadi hedeflerle çelişir hale gelecektir.

4. Sonuç

Ek vergiler, Cumhuriyet tarihinin farklı dönemlerinde başta fiskal amaç olmak üzere çeşitli amaçlar doğrultusunda sıklıkla başvurulmuş finansman kaynakları olmuştur. Bu tür bir finansmana başvurma nedenlerinin temelinde konjonktürel gereklilikler ve doğal afetler bulunmaktadır. Mevcut koşulların bir ek vergi ihdasını gerektirmesi halinde, bu ek vergiye yönelik kurallar, geçmişten günümüze ihdas edilmiş olan ek vergilerin olumsuz etkileri giderecek, olumlu etkileri ise pekiştirecek nitelikte olmalıdır. Zira, tarihsel olarak bakıldığında ek vergilerdeki en önemli sorun, olumsuz etkilerin geri planda bırakılmasıdır. Hâlbuki uluslararası vergi hukuku tarihi, ilkeler gözetilmeden getirilen vergilerin toplumsal sonuçlarının ne kadar büyük olabileceğinin örnekleriyle doludur. Temsilsiz vergi olmaz (*“no taxation without representation”*) ilkesine dayanan Boston Çay Partisi⁴⁷, Margaret Thatcher'ın istifasına neden olan Baş Vergisi⁴⁸ ve Poujade Hareketi⁴⁹ bu örneklerin en bilinenleridir. Bu nedenle etki analizinin yanı sıra, ek vergilere ilişkin kurallar belirlenirken keyfilikten uzak somut verilere dayalı ön koşullara da ihtiyaç duyulmaktadır.

⁴⁷ Boston Çay Partisi olarak bilinen olay, 1770 yılında Amerika'da çay dışındaki mallardan alınan gümrük vergisinin kaldırılması sonucu çay üzerinde kalan vergiye tepki olarak 1773 yılında Boston Limanı'nda çayların denize dökülmesi ile sonuçlanmış bir olaydır (bkz. Giray, 2018: 81).

⁴⁸ İngiltere'de Margaret Thatcher döneminde getirilmiş olan baş vergisi (poll tax), her mükellefin mali güçten bağımsız olarak sabit bir tutar üzerinden ödediği vergidir. Siyasi felakete dönüşen bu vergi, dönemin başbakanı Thatcher'ın istifasında rol oynamıştır (ayrıntılı bilgi için bkz. Kösecik, 2000). Ayrıca bu vergi, 1903 yılında başta İstanbul olmak üzere şehirlerde yaşayan 18 yaşını doldurmuş erkeklerden alınan şahsi bir vergi olarak ülkemizde de toplanmıştır. Ancak bu vergi düzenli bir şekilde uygulanmamış ve nihayetinde 1907 yılında kaldırılmıştır (Giray, 2018: 134).

⁴⁹ Vergilere karşı bilinen ek tipik tepkilerden biri olan Poujade Hareketi, 1953 yılında Fransa'da ağır vergi yüküne karşı maliye müfettişlerinin denetime direnç gösteren Pierre Poujade'ın başlattığı ve 2. Dünya Savaşı sonrasında kollektif vergi reaksiyonuna dönüşmüş ve tepki gösteren mükelleflerin meclise 52 milletvekili çıkarma başarısı ile sonuçlanmış bir olaydır (bkz. Falay, 1989: 46).

Bu kapsamda çalışmada güncel olması bakımından 7440 sayılı Kanun ile ihdas edilen ek kurumlar vergisi, geçmişte ihdas edilen ek vergilerle birlikte ele alınarak kronolojik süreç içinde incelenmiştir. Ayrıca ek kurumlar vergisinin kanunlaşma sürecinde, tekniğinde, lafzında ve uygulanmasında sorunlara yol açan hususların üzerinde ayrıntılı bir şekilde durularak; bu vergi model alınmak suretiyle, genel olarak ek vergilerin olumsuz etkilerinin giderilmesi amacıyla çeşitli öneriler sunulmuştur. Bu öneriler, birbirine alternatif olacak alt öneriler de içerecek şekilde, tahsile ve denetime yönelik iyileştirmeleri esas alan ön koşullar şeklinde kurgulanmıştır.

Çalışmada ele alınan öneriler kapsamında, geçmişten günümüze benzer hükümlerle ihdas edilen ek vergilerin ‘farklı sorunlara aynı çözümler’ olarak sunulmasının modern ekonomilerde karşılık bulmadığı; aksine, hukuki ve iktisadi sistemlere zarar verdiği vurgulanmıştır. Bu zarara yönelik çözüm önerileri, somut kuralların getirilmesi gerekliliğine işaret ettiğinden; ek vergi ihdası için getirilecek kurallar, tahakkuk ve tahsil oranları ya da bütçe ve denetim verileri gibi ölçülebilir kurallara bağlanarak somutlaştırılmıştır.

Bu kapsamda çalışmada öncelikli olarak, ek vergi ihdası için tahakkuk ve tahsil oranlarının esas alındığı kanuni bir ölçüt önerisinde bulunulmuş ve buna ilişkin bütçe verileriyle örneklendirilen bir senaryo üzerinden önerinin potansiyel etkileri incelenmiştir. Ayrıca, benzer bir senaryo örneği yapılandırma kanunlarına ilişkin olarak da ele alınmış ve bütçe gerçekleştirmeleri üzerinden farklı bir ön koşul önerisi sunulmuştur. Bu öneride, yapılandırma kanunlarına duyulan ihtiyacın mükellef tutumundaki etkileri ve bu kanunların amacına hizmette yarattığı çelişkiler ele alınmış ve mevcut kamu geliri kaynaklarında etkinliği sağlayıcı niteliğiyle öneri somutlaştırılmıştır.

Ayrıca, denetim oranlarına ilişkin veriler itibarıyla denetim eksikliğinin, *özellikle idari ve mali nitelikteki hukuka aykırılıklar bağlamında*, yarattığı etkilere istinaden, bu oranlara ilişkin somut bir ön koşul gerekliliği vurgulanmıştır. Devamında ise ek vergi ihdası ile yeni bir kaynak yaratmadan önce var olan kaynakların etkinliğini ve verimliliğini artıracak olan bu önerilerin birbirini desteleyecek nitelikteki yönleri değerlendirilmiştir.

Son olarak, ek kurumlar vergisinin ihdasından sonra 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesine eklenen, Cumhurbaşkanına Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü fıkrası kapsamında verilen yetki incelenmiş ve 7491 sayılı Kanun ile yapılan bu değişikliğe yönelik çalışmada ek bir öngörü daha ele alınmıştır. Öngörü kapsamında, bu yetkinin yeni bir finansman yaratma kaynağı olarak görülmesinin maliye politikalarında yaratacağı çelişkili sonuçlar değerlendirilmiştir.

Yeni bir ek vergi ihdasında, etki analizi ve ön koşulların da yeterli olmadığına dair tespitlerin yer aldığı bu çalışmada, kanun koyucu ve politika yapıcıların gerçek bir iş birliği içinde, konjonktürün gerekliliklerini gözetken program ve planlardan oluşan mali kurallara uygun düzenlemeler getirmesinin normatif yönlü bir beklentiden ziyade, Anayasal bir zorunluluk olduğu ileri sürülmüştür. Çalışmayı oluşturan *“Ek vergilerde fiskal amaç doğrultusunda Anayasal ilkelerin sınırlarının zorlanması çok yönlü bir vergi kaosu yaratmaktadır”* hipotezine istinaden bu kaosu ortaya çıkışı, birbirini izleyen

döngüsel parametrelerle ele alınarak; fiskal kısıtlarla ve Anayasal ilkelerle çizilen sınıra uygun vergi kuralları için mevcut düzenlemelerin etkinliğini artıracak çözüm alternatifleri sunulmuştur.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Zinnur Tunç ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Eleştirel İnceleme, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100

Çıkar Çatışması: Yazar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Kaynakça

- Akkaya, Ş. (1988). "Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış". *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*. 46, 341-354.
- Aşçı Akıncı, N. (2024). "Ek Vergi Düzenlemelerine Anayasa Mahkemesi'nin Yaklaşımı: Ek Kurumlar Vergisi Kararına Dair Bazı Tespit ve Eleştiriler". *Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 29, 53-84.
- Ateş, L. (2023). "Kriz Dönemi Ek Vergi Düzenlemelerine İlişkin Niteliksel Parametrelerin Tespiti". *Vergi Sorunları*. 418, 13-26.
- Balestrino, A. (2023). *The Economics of Family Taxation - Optimal Tax Issues from a Household Economics Perspectives*. Switzerland: Springer.
- Boogaard, V., Prichard, W. & Orgeira, N. (2023). *The Politics of Taxation and Tax Reform in Times of Crisis: Covid-19 and Attitudes Towards Taxation in Sierra Leone*. UK: ICTD Working Paper 166.
- Candan, N. (2012). "Türkiye'de 1990 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Politikaları ve Kriz Etkisi". *Tarım Ekonomisi Dergisi*. 18(2), 79-86.
- Çiçek, S. & Özkan, E. (2023). "2023 Hesap Dönemi İçin Getirilen Matrah Artırımı ve Ek Vergi Düzenlemeleri". *Vergi Raporu*. 285, 22-40.
- Demir Belin, E. (2024). "Anayasa Mahkemesinin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Düzenlemelerine İlişkin Kararlarının İncelenmesi". *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 28(3), 501-564.
- Doğrusöz, B. (2023). "Ek Vergi Anayasaya Aykırı mı?", <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/ek-vergi-anayasaya-aykiri-mi/686753> (Erişim: 01.10.2024).
- Doksat, A.C. & Aydın, T.S. (2023). "Bir Olağan Dışı Vergilendirme Örneği: Ek Vergi Düzenlemesi Üzerine Bir Değerlendirme". *GSÜHFD*. 1, 475-491.
- Ergin, N.E. (2023). "7440 sayılı Kanunla Getirilen Ek Vergi Anayasa'ya Aykırı mı?". *Vergi Dünyası*. 500, 87-90.
- Falay, N. (1989). *Maliye Tarihi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2024). <https://teknoloji.gib.gov.tr/vergi-gelirleri-tahakkuk-ve-tahsilat-oranlarina-iliskin-basin-aciklamasi> (Erişim: 11.10.2024).
- Gençtürk, Y.K. (2023). “Anayasa Mahkemesi’nin Cumhuriyet’in 2. Yüzyılında Değişmesi Gereken Gerçek - Gerçek Olmayan Geriye Yürüme İçtihadı”. *International Journal of Public Finance*. 8(2), 365-384.
- Giray, F. (2018). *Maliye Tarihi* (7.Baskı). Bursa: Dora.
- Göker, C. (2013). “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”. *Ankara Barosu Dergisi*. 2013/1, 113-124.
- Güneş, G. (2008). Verginin Yasallığı İlkesi (2.Baskı). İstanbul: On İki Levha.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023a). <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mali-analiz-raporlari-ve-bultenleri> (Erişim: 11.10.2024).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023b). Merkezi Yönetim Mali İstatistikleri Bülteni, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2024/02/2023-Aralik-Ayi-Merkezi-Yonetim-Mali-Istatistikleri-Bulteni.pdf> (Erişim: 12.10.2024).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2024). Merkezi Yönetim Mali İstatistikleri Bülteni <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2024/11/2024-Ekim-Ayi-Merkezi-Yonetim-Mali-Istatistikleri-Bulteni.pdf> (Erişim: 05.10.2024).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2021). Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri, Bütçe Dengesi, 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Tablosu, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim: 02.03.2025).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2024). Genel Bütçe Gelirlerinin İller İtibariyle Tahakkuk Ve Tahsilatı. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-butce-gelirlerinin-iller-itibariyle-tahakkuk-ve-tahsilati-2004-2019> (Erişim: 02.03.2025).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2023). Faaliyet Raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim: 10.11.2024).
- Institute for Fiscal Studies (IFS). (2011). *James Mirrlees, Tax by Design: The Mirrlees Review*. Oxford-United Kingdom: Oxford University Press.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. & Kaşıkçı, M. (2021). *Vergi Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15 (Özel Sayı), 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2016). “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*. 21, 413-455.
- Karakoç, Y. (2023). “Ek Kurumlar Vergisinin Anayasaya Uygunluğu Meselesi”. *İdare Hukuku ve İlimler Dergisi*. 22, 47-86.
- Karakoç, Y. (2024). *Kamu Maliyesi* (4. Baskı). Ankara: Yetkin.
- Karayılmazlar, E. & Güran, M.C. (2005). “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 60(2), 141-169.
- Kazandı, S. & Selek, O. (2024). “7440 Sayılı Kanun ile Getirilen Ek Verginin Anayasal Hükümler Açısından Değerlendirilmesi”. *Vergi Sorunları*. 424, 65-76.

- Kösecik, M. (2000). "Baş Vergisi'nin Başbakan Thatcher'ın İstifasındaki Rolü". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(1), 201-2018.
- Oktar, S.A. (2016). "Vergi Kuralı", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 60, 1-14.
- Oktar, S.A. (2022). *Vergi Hukuku* (16.Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oxford English Dictionary. <https://www.oed.com> (Erişim: 09.11.2024).
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2018). *Vergi Hukuku* (27.Baskı). Ankara: Turhan.
- Özgenç, A.S. (2023). "Geriye Yürümezlik Esasında Test Standardı Uygulaması: 7440 Sayılı Kanuna İlişkin Çıkarımlar". *Vergi Sorunları*. 415, 46-55.
- Pınar, A. (2012). "Küresel Bir Ekonomide Vergilemenin Etkinliği ve Adaleti". İçinde Yakar Önal, A. & Temelli, S. (Ed.), *Küresel Dönemde Vergileme* (37-54). İstanbul: Beta.
- Rosen, H.S. & Gayer, T. (2010). *Public Finance* (9th Edition). New York: McGraw-Hill.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). "Deprem Nedeniyle 4481 Sayılı Yasayla Getirilen Ek Vergi Mükellefiyetleri". *Vergi Sorunları*. 139, 138-155.
- Susam, N. (2024). *Kamu Maliyesi* (5.Baskı). Ankara: Seçkin.
- Taylar, Y., Gök, Ö., Demirbaş Aksüt, B. & Artun, E.S. (2020). *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi*. İstanbul: On İki Levha.
- TBMM. (2023a). 7440 sayılı Kanun Gerekçe, <https://cdn.tbmm.gov.tr/> (Erişim: 10.10.2024).
- TBMM. (2023b). <https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/KanunTeklifi/f72877c2-35f8-037b-e050-007f01005610> (Erişim: 10.10.2024).
- Ting, A. (2013). *The Taxation of Corporate Groups Under Consolidation - An International Comparison*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge: Cambridge University Press.
- Tunç, Z. (2020) "Yeni Tip Coronavirüs (COVID-19) Salgınının Motorlu Taşıtlar Üzerindeki Etkisine Bağlı Vergisel Beklentiler". *Vergi Dünyası*. 467, 50-60.
- Tunç, Z. (2021). *Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk*. İstanbul: On İki Levha.
- Tunç, Z. (2022). "Vergi Hukukunda Yeniden Yapılandırma Müessesesinin Vergi Planlaması Karşısındaki Konumu ve Maliye Politikalarına Etkisi". İçinde Çetinkaya, Ö. & Demirbaş, T. (Ed.), *Prof. Dr. Figen Altuğ'a Armağan* (447-460). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Tuomala, M. (2016). *Optimal Redistributive Taxation*. Oxford-United Kingdom: Oxford University Press.
- Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası* (7.Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri. <https://sozluk.gov.tr> (Erişim: 09.11.2024).
- Uslu, H. (2021). Vergilendirmede Geçmişe Yürümezlik İlkesinin Türk Vergi Hukukundaki Yerinin Anayasa Mahkemesi Karar Örnekleri ile Analizi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*. 11(3), 1487-1505.
- Ünsal, H. (2016). "Doğal Afetlere Yönelik Vergi Politikaları ve Türkiye Uygulamalarının İncelenmesi". *İGÜSBD*. 3(2), 1-23.
- Yılmaz, S. & Başdelioğlu, O. (2023). "Ek Vergi Uygulamasının Anayasa ve Hukuka Uygunluk Açısından Değerlendirilmesi". *Vergi Sorunları*. 417, 90-97.
- Yüce, M. (2004). "Avarız Vergisinin Muhteşem Dönüşü: Olağanüstü Vergiler". *Akademik Bakış*. 3, 1-19.



Otomobil Satışlarının Vergilendirilmesi: Hindistan – Türkiye Örneği

Furkan Kılınç¹ 

Zeynep Arıkan² 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 28.08.2024

Düzeltilme : 23.02.2025

Kabul : 05.03.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik oranı: %10

JEL Kodu:

H20, H24, K34

Anahtar Kelimeler:

Türkiye, Hindistan,
Dolaylı Vergiler, Mal ve
Hizmet Vergisi, Özel
Tüketim Vergisi

Ö Z E T

Vergi, devletlerin kamusal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, vatandaşlarının hukuki statüsü ve gelir durumlarına göre kanuni cebir altında karşılıksız olarak topladığı, birincil ve en önemli gelir kaynağıdır. Devletlerin vergiyi eksiksiz ve zamanında toplayabilmeleri uygulamış oldukları vergi sistemlerine bağlıdır.

Hindistan, 2017 yılında yapmış olduğu vergi reformu ile tüketim üzerinden almış olduğu vergileri Mal ve Hizmet Vergisi çatısı altında toplamıştır. Türkiye ise genel tüketim üzerinden alınan vergiler 1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi ile; özel tüketim üzerinden alınan vergiler ise 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi ile tek bir çatı altında toplanmıştır.

Bu çalışmada, Hindistan vergi sistemi genel olarak incelendikten sonra Hindistan'da otomobil satışları üzerinden uygulanan Mal ve Hizmet Vergisi'nin ve Türkiye'de otomobil satışları üzerinde uygulanan Özel Tüketim Vergisi'nin nasıl uygulandığı ile ilgili bilgiler verilecektir. Türkiye'de otomobil satışları için uygulanan Özel Tüketim Vergisi ile Hindistan'daki Mal ve Hizmet Vergisi karşılaştırılacaktır.

Citation: Kılınç, F. & Arıkan, Z. (2025). "Otomobil Satışlarının Vergilendirilmesi: Hindistan – Türkiye Örneği". *International Journal of Public Finance*. 10(1), 127 – 164. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1539923>

¹ Res. Assist., Dokuz Eylül University, Department of Public Finance Türkiye, ORCID: 0000-0002-8618-6111, furkan.kilinc@deu.edu.tr

² Prof. PhD., Dokuz Eylül University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: 0000-0001-6710-171X, zeynep.arikan@deu.edu.tr

Taxation of Car Sales: India- Türkiye Case

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Submitted : 28.08.2024 Revised : 23.02.2025 Accepted : 05.03.2025 Available : 30.06.2025 iThenticate similarity score: 10%	Tax is the primary and most important source of income that states collect gratuitously under legal force according to their citizens' legal status and income status to meet their public needs. The ability of states to collect taxes in full and on time depends on the tax systems they have implemented.
JEL classification: H20, H24, K34	With the tax reform it carried out in 2017, India unified its taxes on consumption under the Goods and Services Tax. In Türkiye, taxes on general consumption were unified under the Value Added Tax in 1985, and taxes on private consumption were unified under the Excise Tax in 2002.
Keywords: Türkiye, India, Indirect Taxes, Goods and Services Tax, Excise Tax	In this study, after analyzing the Indian tax system in general, we will provide how the Goods and Service Tax on automobile sales in India and the Excise Tax on automobile sales in Türkiye are implemented. The Excise Tax applied to automobile sales in Türkiye will be compared with the Goods and Service Tax in India.

Extended Summary

The main objective of modern tax systems is to ensure the voluntary participation of taxpayers in mandatory public expenditures. In countries where these systems dominate, taxes are levied on income, consumption, and wealth. The weights of these three essential elements in tax systems vary according to countries' social, economic, and political structures. In general, income taxes levy taxpayers' revenue due to production factors, while wealth taxes levy the ownership of various economic assets rather than the economic activities of taxpayers. On the other hand, taxes on consumption levy the portion of taxpayers' income and wealth that they allocate to consumption.

In 2017, India introduced the Goods and Services Tax by unifying taxes on consumption under a single roof. This move was intended to eliminate the difficulties of sharing arising from the federal government, establish a more straightforward and more understandable tax system, enable taxpayers to understand the tax better and alleviate the workload of the tax administration. In addition, the new system aims to reduce inflation pressure due to decreased prices of goods and services.

This reform in excise taxes in India has affected the automobile and all other sectors. Before the reform, the central government levied CENVAT on automobile sales, while states and union territories collected VAT and similar taxes at different rates and structures. With the introduction of GST, the central government, state governments, and union territories have achieved unity of implementation, and an additional tax has been levied in addition to the GST rate set by the central government, ensuring unity and order in implementation.

Taxes levied on automobile sales in India and Türkiye are included in the scope of general consumption tax in India with the regulation introduced in 2017, while in Türkiye, they are taxed under special consumption tax with the regulation introduced in 2002. In both taxes, tariffs are

determined according to various similar criteria. However, although the tax tariff applied on the sale of new vehicles in India has similar criteria to Türkiye, the difference between the ex-factory price of a car in India and its sale price to the final consumer is 29 percent. The difference between the ex-factory price and the final sale price to the consumer in Türkiye is 116 percent. Moreover, while GST is levied at different rates in second-hand car sales in India according to the technical criteria of the vehicle, in Türkiye, VAT is levied at different rates, not GST, according to criteria such as the type of use of the vehicle, the tax liability structure of the vehicle owner and the purpose of use.

When the taxes levied on automobile sales in both countries are analyzed, we can characterize the practice in India as an extension of the practice in Türkiye within the scope of the general consumption tax. The technical criteria of the vehicle and the determination of tax rates according to vehicle types are similar in both practices. The fact that the Cess applied in India is determined at different rates according to the vehicle's intended use and technical criteria and added to the existing GST rate creates a similarity between Cess and ötv. When the tax rates in the two countries are analyzed, India's highest Cess rate is 50%, while Türkiye's rate is 220%. This shows that the final consumer pays more tax in Türkiye than in India.

In the first part of this study, the Indian tax system will be discussed in general. The second part will analyze the newly introduced goods and services tax and GST on automobile sales. In the third part, the excise tax levied on automobile sales in Türkiye will be analyzed, and then the GST and excise tax ET in India and Türkiye will be compared.

1. Giriş

Modern vergi sistemlerinin ana hedefi, mükelleflerin kamu harcamalarına gönüllü olarak katılımını sağlamaktır. Bu sistemlerin hâkim olduğu ülkelerde vergiler; gelir, tüketim ve servet üzerinden alınmaktadır (Taylar, 2010: 438). Bu üç temel unsurun vergi sistemleri içindeki ağırlıkları, ülkelerin toplumsal, ekonomik ve siyasal yapısına göre değişmektedir (Aslanpay & İnneci, 2023: 42). Genel olarak bakıldığında, gelir üzerinden alınan vergiler, mükelleflerin üretim faktörleri sonucunda elde ettiği gelirlerini vergilendirirken; servet üzerinden alınan vergiler mükelleflerin çeşitli iktisadi varlıklara sahip olma durumunu, yani servetini yükümlendirmektedir (Turhan, 1998:170). Tüketim üzerinden alınan vergiler ise mükelleflerin gelir ve servetleri dışında tüketim harcamalarını vergilendirmektedir (Akkaya & Aktuğ, 2021: 4).

Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler yapıları itibariyle, mükelleflerin gelir ve servet seviyelerini dikkate almalarına karşın tüketim üzerinden alınan vergiler mükelleflerin ekonomik koşulları ile şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almamaktadır. Bu yüzden tüketim vergileri üretim, tüketim ve değişim gibi iktisadi olaylara dayanan, üretilen, satılan ve tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır (Edizdoğan, 1981: 1).

Tüketim üzerinden alınan vergiler literatürde genel olarak iki ana başlık altında “mal ve hizmetler üzerinden alınan genel tüketim vergileri” ile “spesifik mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergileri” şeklinde incelenmektedir. Genel tüketim

vergileri, ülke sınırları içindeki tüm mal ve hizmetleri vergilendirirken; özel tüketim vergileri çeşitli sınıflandırma ve önceliklerle belirlenmiş mal ve mal gruplarını vergilendirmektedir. Bu husus, genel ve özel tüketim vergilerini birbirinden ayıran en temel özelliktir.

Ülke uygulamaları incelediğinde, bazı ülkelerde tüketim üzerinden alınan vergilerdeki ayırım net bir şekilde belirlenmişken, bazı ülkelerde ise bu ayırımın tam olmadığı, birbiriyle entegre olmuş tüketim vergilerinin kullanıldığı görülmektedir. Maliye literatüründe “commodity taxes” (genel ve özel tüketim vergilerini birlikte kapsayan emtia vergileri) ile “consumption taxes” (tüketim vergileri) bu türde yer alan ve tüketim üzerinden alınan vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır (Edizdoğan, 1981: 1). Günümüzde ise genel tüketim ve özel tüketim vergilerini bir arada ele alan “Good and Sales Tax (GST)” (mal ve hizmet vergisi) kavramı kullanılmaktadır. Yapısı itibarıyla emtia vergilerine benzeyen bu vergi tüketim üzerinden alınan vergileri genel itibarıyla tek bir çatı altında toplamaktadır¹.

Hindistan, bağımsızlığını kazandığı 1947 yılından günümüze kadar vergi sistemlerinde düzenlemeler yapmaya devam etmiştir. Bu durum, kendini tüketim üzerinden alınan vergilerde de göstermiştir. Hindistan, 2017 yılında tüketim üzerinden alınan vergileri tek bir çatı altında toplayarak GST uygulamasına geçmiştir. Bu geçişle birlikte federal yönetimden kaynaklı vergi gelirleri paylaşımındaki zorluklar ortadan kaldırılmaya çalışılmış, daha basit ve anlaşılır bir vergi sistemi kurarak hem mükelleflerin vergiyi daha iyi kavraması sağlanmak istenmiş hem de vergi idaresinin iş yükü hafifletilmeye çalışılmıştır. Ayrıca getirilen yeni sistemle mal ve hizmet fiyatlarında yaşanacak bir düşüş neticesinde enflasyon baskısının da azaltılması amaçlanmıştır.

Hindistan’da tüketim vergilerinde yapılan bu reform, tüm sektörlerle birlikte otomobil sektörünü de etkilemiştir. Vergi reformu öncesi merkezi yönetim otomobil satışları üzerinden CENVAT² alırken, eyaletler ve birlik topraklarında farklı oran ve yapılarla VAT³ ve Octroi⁴ adı verilen vergiler alınmaktaydı. GST’nin yürürlüğe girmesiyle merkezi yönetim, eyalet yönetimi ve birlik topraklarında tüketim üzerinden alınan vergilerde uygulama birliği sağlanmıştır. Şöyle ki merkezi yönetimin belirlediği GST oranına ek olarak, otomobil satışları için tespit edilen vergi dışında eyalet ve birlik topraklarında ilave bir vergi alınmamıştır (Ashokbhai, 2022: 92).

¹ GST, genel itibarıyla tüm tüketim vergilerini bir arada toplamıştır. Ancak Hindistan’da uygulanan GST, alkol, tütün ve petrol ürünlerini kapsamı dışına almıştır. Bu ürünler CENVAT ile vergilendirilmeye devam etmektedir.

² CENVAT, Hindistan Merkezi Hükümeti tarafından 2005-2017 yılları arasında uygulanan bir tüketim vergisidir. GST’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte yalnızca alkol, tütün ve petrol ürünlerini vergilendirmek için kullanılmaktadır.

³ VAT, Hindistan’da 2005 yılından itibaren eyalet tarafından toplanan bir tüketim vergisidir. Sales Tax (ST) yerine yürürlüğe girmiştir.

⁴ Octroi, kelime kökeni olarak Fransızcaya dayanan, antik çağdan beri çeşitli ülke ve bölgelerde kullanılan, tüketim amacıyla bir bölgeye getirilen çeşitli mallardan toplanan yerel bir vergi türüdür.

Türkiye’de ise otomobil satışları üzerinden alınan vergiler Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Hindistan ve Türkiye’de otomobil satışları üzerinden alınan vergiler karşılaştırıldığında, vergi tekniği açısından benzerlik ve farklılıklar görülmektedir. Bu çalışmanın ilk kısmında, Hindistan vergi sistemi genel olarak ele alınacaktır. Çalışmanın ikinci kısmında Hindistan’da yeni uygulamaya giren GST incelenecektir. Çalışmanın üçüncü kısmında Hindistan’da otomobil satışları üzerinden alınan GST, dördüncü kısımda Türkiye’de otomobil satışları üzerinden alınan ÖTV ele alınacaktır. Çalışmanın devamında ise Hindistan uygulanan GST ile Türkiye’de uygulanan ÖTV karşılaştırılacaktır.

2. Hindistan Vergi Sistemi

Hindistan'da vergilendirme konusunda bilinen en eski kaynaklar, Hint destanları olan Ramayana ve Mahabharata'dır. Hint kültürünün bu önemli eserleri, devlet yönetimi ve adil vergilendirme konuları ile ilgili önemli bilgiler sunmaktadır (Shome, 2021: 15). Manu tarafından yazılmış olan “Manusmriti” ve Kautilya tarafından yazılmış olan “Arthashastra” tarihi açıdan Hint vergi sistemini şekillendiren önemli kaynaklar arasındadır (Arıkan & Önkan, 2020: 2471).

Hindistan'da ilk gelir vergisi 1860 yılında Sir James Wilson tarafından 1857 Askeri İsyanı sırasında hükümetin uğradığı mali kayıpları gidermek amacıyla uygulamaya konmuştur (Shinde & Jadhav, 2017: 49). 1886 yılında yeni bir gelir vergisi kanunu yürürlüğe girmiş ve 1918 yılına kadar çeşitli değişikliklerle yürürlükte kalmıştır. 1918'de yeni bir Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanun, 1922'de başka bir kanun ile değiştirilene kadar yürürlükte kalmıştır. Mevcut Gelir Vergisi Kanunu 1961'de kabul edilmiş ve 1 Nisan 1962'den itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, Sikkim, Jammu ve Keşmir de dahil olmak üzere tüm Hindistan’da uygulanmaya başlamıştır (Deepti & Goel, 2022: 437-438).

Son otuz yılda dünya ekonomisinde yaşanan gelişim ve teknolojik dönüşümler, farklı ideolojik sistem ve gelişmişlik seviyesine sahip ülkeleri olduğu gibi Hindistan’ı da etkisi altına almış ve vergi sisteminde de bu doğrultuda değişiklikler yapılmaya başlamıştır. Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki ekonomik ve ticari faaliyetlerin gelişmesi, gelişmekte olan ve geçiş ekonomilerine sahip ülkelerde uluslararası vergi rekabetinin gerekliliklerini karşılayacak şekilde bir vergi sistemine geçebilmek için vergi reformları yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Ayrıca bu ülkeler tarafından vergi tabanının genişletilmesi, vergi oranlarının düşürülmesi, vergi oran farklılıklarının azaltılması, vergi sistemini basit tutma ve dijitalleşme gibi uluslararası eğilimlerle uyumlu hedefler belirlenerek vergi reformları yapılmaya çalışılmıştır (Arıkan & İnneci, 2023: 14). Federal siyasi yapının karmaşıklığı ve nüfus yoğunluğunun fazlalığı ile birlikte dünyada yaşanan gelişmeler Hindistan’ı da diğer ülkeler gibi vergisel reformlar yapmak zorunda bırakmıştır.

Hindistan merkezi yönetim, yirmi dokuz eyalet yönetimi ve yedi birlik toprağıyla birlikte federal bir yönetime sahiptir. Hindistan’da vergi gelirlerinin bazıları merkezi yönetime, bazıları ise eyaletlere bırakılmıştır. Ayrıca birlik topraklarından elde edilen bazı vergi geliri de merkezi bütçeye aktarılmaktadır. Gelir, kurumlar, servet ve gümrük vergilerinden elde edilen gelirler merkezi yönetime bırakılırken, emlak ve damga vergilerinden elde edilen gelirler ise eyaletlere bırakılmıştır (Arıkan & Önkan, 2020: 2472). GST gelirleri ise bazı durumlarda eyaletler ile merkezi yönetim arasında paylaştırılırken, bazı durumlarda ise elde edilen gelirler doğrudan merkezi yönetime aktarılmaktadır (Groww, 2024).

Tablo 1: 2023 Yılında Hindistan’da Toplanan Vergilerin Vergi Türlerine Göre Dağılımı

VERGİ GELİRLERİ	
(a) Mal ve Hizmet Vergisi	853.900,57 ₹
Merkezi Mal ve Hizmet Vergisi (CGST)	718.521,75 ₹
Birlik Bölgesi Mal ve Hizmet Vergisi (UTGST)	4.768,12 ₹
Entegre Mal ve Hizmet Vergisi (IGST)	4.748,29 ₹
Mal ve Hizmet Vergisi Tazminat Kesintisi	125.862,41 ₹
(b) Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Harcamalar	1.634.008,03 ₹
Kurumlar Vergisi	825.833,64 ₹
Gelir Vergisi	808.221,32 ₹
Gelir Üzerinden Alınan Diğer Vergiler ve Yapılan Harcamalar	-46,93 ₹
(c) Mülkiyet ve Sermaye Üzerinden Alınan Vergiler	25.076,35 ₹
Damga Vergisi ve Noter Harçları	0,2 ₹
Emlak Vergisi	1,06 ₹
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	-10,28 ₹
Menkul Kıymet İşlem Vergisi	25.085,37 ₹
(d) Emtia Üzerinden Alınan Vergiler ve Mal ve Hizmet Vergisi Dışındaki Gelirler	537.263,52 ₹
Bankacılık Nakit İşlem Vergisi	736,3 ₹
Gümrük Vergisi	213.372,09 ₹
Özel Tüketim Vergileri	319.000,11 ₹
Genel Hizmet Vergisi	430,77 ₹
Diğer Vergi ve Harçlar, Emtia ve Hizmetler	3.724,25 ₹
(e) Yasama Organı Olmayan Birlik Bölgelerinin Vergileri	3.943,17 ₹
TOPLAM	(on milyon rupi) 3.054.191,64 ₹

Kaynak: Government of India Ministry of Finance verileri alınarak oluşturulmuştur. <https://www.indiabudget.gov.in/doc/AFS/afs1.pdf>, Erişim Tarihi: 06.08.2024.

Tablo 1 incelendiğinde, Hindistan’da 2023 yılında toplanan vergi gelirlerinin yarısından fazlasının gelir üzerinden alınan vergilerden elde edildiği görülmektedir. Buna karşın tüketim üzerinden alınan vergilere bakıldığında ise elde edilen vergi gelirlerinin;

gelir üzerinden alınan vergilerin üçte ikisi kadardır. Mülkiyet ve servet üzerinden alınan vergilere bakıldığında, servet üzerinden pozitif olarak vergi tahsil edilemediği görülmektedir.

Hindistan'da toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payı incelendiğinde, yaklaşık 1,5 milyar nüfusa sahip bir ülke için servet vergilerinden elde edilen gelirlerin oldukça düşük olduğu görülmektedir. Bu duruma vergi sistemindeki boşluklar, yüksek tahsilat maliyetleri, bireyler arasında servet vergisine ilişkin farkındalığın düşük olması ve gelir dağılımının adil olmaması gibi çeşitli etkenler neden olmaktadır (Aditya Birla Capital, 2024). 2015-2016 mali yılından itibaren merkezi hükümet, bir bireyin serveti 3.000.000⁵ rupiyi aşmadığı sürece servet üzerinden vergi almamaktadır (Finance Bill, 2015: 16). Bunun yerine hükümet, yıllık beyan edilen kazançları belirli bir eşiği aşan vergi mükelleflerinden mevcut gelir vergilerine ek olarak %2 ila %12 arasında değişen oranlarda ek gelir vergisi almaktadır (Groww, 2024).

Tablo 2: 2023 Yılı Hindistan Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımı

Vergi Türü	Elde Edilen Gelir (on milyon rupi)	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranı
Mal ve Hizmet Vergisi	853.900,57₹	%28
Kurumlar Vergisi	825.833,64₹	%27
Gelir Vergisi	808.221,32₹	%26
Mülkiyet ve Sermaye Üzerinden Alınan Vergiler	25.076,35₹	%0,87
Emtia Üzerinden Alınan Vergiler ve Mal ve Hizmet Vergisi Dışındaki Gelirler	537.263,52₹	%18
Yasama Organı Olmayan Birlik Bölgelerinin Vergileri	3.943,17₹	%0,13
TOPLAM	3.054.191,64₹	%100

Kaynak: Government of India Ministry of Finance verileri alınarak oluşturulmuştur. <https://www.indiabudget.gov.in/doc/AFS/afs1.pdf>

Erişim Tarihi: 06.08.2024.

Tablo 2’de, Hindistan’da 2023 yılında tahsil edilen vergilerin dağılımına bakıldığında; dolaysız vergilerin oransal ağırlığının, dolaylı vergilere göre daha fazla olduğu görülmektedir. Bu durum hem mükelleflerin vergi sistemine olan gönüllü uyumunu hem de vergi tabanının daha geniş bir alana yayıldığını göstermektedir. Bir vergi sistemi içerisinde dolaysız vergilerin oranının, dolaylı vergilerin oranından yüksek olması, modern vergi sistemlerinde ulaşılmak istenen bir hedeftir.

⁵ Her yıl 31 Mart tarihi itibarıyla net 3.000.000 rupinin üzerinde olan her servet için %1 oranında servet vergisi uygulanmaktadır.

3. Hindistan Tüketim Vergileri

Hindistan’da GST yürürlüğe girmeden önce tüketim üzerinden birçok vergi alınmaktaydı. Bu vergilerin bir kısmı merkezi yönetim tarafından bir kısmı ise eyalet yönetimi tarafından toplanmaktaydı.

Hindistan’da modern anlamda tüketim vergilerinin gelişimi, 1956 yılında yürürlüğe giren “Central Sales Tax” (CST) ile başlamıştır (Shome, 2021: 262). CST, eyaletler arasında yapılan mal alışverişleri ile Hindistan’dan ihraç edilen mallar üzerinden alınan bir vergi olarak uygulanmıştır. Bu verginin amacı, mal satışından elde edilen gelirin merkezi ve eyalet hükümetleri arasında adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamıştır. CST, aynı eyalet içinde yapılan satış işlemlerinden alınmamıştır. Bunun yerine bu işlemlerde “Sales Tax” (ST) alınmıştır. 2005 yılında yapılan kanuni düzenleme ile 26 Eyalette ST yerine VAT alınmaya başlanmıştır (Nayyar & Singh, 2018: 60). CST ve VAT, GST yürürlüğe giresiye kadar Hindistan’da uygulanmaya devam etmiştir (Shome, 2021:263). Bunun yanı sıra merkezi hükümet hizmet ve gümrük vergileri, eyalet yönetimi ise local body tax⁶ (LBT)/Octroi gibi vergiler de alınmıştır (Nayyar & Singh, 2018: 60).

1986 yılında Hindistan merkezi hükümeti, ülkede üretilen belirli mal ve mal gruplarına MODVAT (modified value-added tax) adı verilen yeni bir tüketim vergisi yürürlüğe koymuştur (Aggarwai 1996: 2). Seçili mal ve mal grupları üzerinden alınmasıyla ÖTV karakteri gösteren bu vergi, üzerinde yapılan bazı değişikliklerle 2005 yılında yerini CENVAT (central value-added tax)’a bırakmıştır (Shome, 2021: 261). Hindistan’da 2017 yılına yapılan vergi reformu ile GST yürürlüğe girmiş ve vergi sisteminde yer alan tüketim vergileri günümüzdeki halini almıştır (Kapoor & Singh, 2023: 6).

GST'nin yürürlüğe girmesi tüketim vergilerinde önemli değişiklikler getirmiştir. Hizmet vergisi tamamen kaldırılmış ve alkol, tütün ve petrol ürünlerinin vergilendirilmesi dışında CENVAT tamamen kaldırılmıştır. Ayrıca, bazı gümrük vergileri kaldırılmış (CVD⁷ ve SAD⁸) ve bu vergiler GST çatısı altında toplanmıştır (Mukherjee, 2020: 238).

Günümüzde Hindistan’da tüketim üzerinden alınan vergiler temel olarak GST, sınırlı mallar üzerinde alınan CENVAT ve gümrük vergisi (BCD⁹)’dir. Bu vergilerin dışında da bütçeye küçük gelirler getiren eyalet ve birlik bölgeleri tarafından toplanan vergiler ve harçlar bulunmaktadır (Sharma & Sharma, 2018: 146).

⁶ Local Body Tax (LBT), Hindistan’da eyalet yönetimi tarafından uygulanan, tüketim, kullanım veya satış için yerel bir bölgeye mal girişi üzerine alınan bir vergidir. Bu vergiyle birlikte mal üzerinden ayrıca satış vergisi (VAT)’de alınmaktadır.

⁷ CVD (Countervailing Duty) ithalat sübvansiyonlarının olumsuz etkilerine karşı yerli üreticileri korumak amacıyla uygulanan gümrük vergilerini ifade etmektedir.

⁸ SAD (Special Additional Duty) gümrüklerde uygulanan ek gümrük vergisini ifade etmektedir.

⁹ BCD (Basic Customs Duty) temel gümrük vergilerini ifade etmektedir.

3.1. Mal ve Hizmet Vergisi

Hindistan, yönetim şekli, kalabalık nüfus yapısı ve büyük yüz ölçümünden dolayı tüketim üzerinden aldığı vergilerde ideal bir vergi sistemi oluşturamamıştır. Hindistan, 29 Mart 2017 tarihinde, tüketim vergilerini tek bir çatı altında toplayan GST'yi kabul etmiş ve bu Kanun 1 Temmuz 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (Mukherjee, 2020: 226).

GST, ulusal düzeyde mal ve hizmetlerin üretimi, satışı ve tüketimi üzerinden alınan kapsamlı bir vergidir. GST'nin alınmasında mallar ve hizmetler arasında herhangi bir ayırım yapılmamaktadır. GST, Hindistan'da merkez ve eyalet hükümetleri tarafından mal ve hizmetler üzerinden alınan bütün dolaylı vergilerin yerine geçen bir vergidir ve sistem tamamen merkezi yönetimin kontrolü altındadır. Hindistan, vergi tahsilatında verimliliği artırmak, yolsuzluğu azaltmak, malların eyaletler arasında kolay dolaşımını sağlamak, enflasyonu düşürmek ve vergi sistemini daha şeffaf hale getirmek için GST'yi hayata geçirmiştir. (Shinde & Jadhav, 2017: 52). Tablo 3'de GST'nin yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kalkan vergiler gösterilmektedir.

Tablo 3: Mal ve Hizmet Vergisi'nin Yürürlüğe Girmesiyle Yürürlükten Kalkan Vergiler

Merkezi Vergiler	Eyalet Vergileri
Merkezi Özel Tüketim Vergisi	Eyalet KDV / Satış Vergisi
İlave Özel Tüketim Vergileri	Merkezi Satış Vergisi
Tıbbi Atıklar İçin Alınan Özel Tüketim Vergisi	Alım Vergisi
Gümrük İlave Vergileri (CVD & SAD)	Eğlence Vergisi (Yerel yönetimler hariç)
Hizmet Vergisi	Lüks Vergisi
Ek Vergiler ve Harçlar	Giriş Vergisi (tüm türler)
	Piyango, bahis ve kumar vergileri
	Ek Vergiler ve Harçlar

Kaynak: Government of India Ministry of Finance verileri alınarak oluşturulmuştur.

<https://www.indiabudget.gov.in/doc/AFS/afs1.pdf>, Erişim Tarihi: 06.08.2024.

GST uygulaması Hindistan'da, federal yönetim sisteminden kaynaklı ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununun çözümüne yönelik bir adımdır. GST, mal ve hizmetlerin üretimi ve dağıtımını üzerindeki vergilerin basamaklı etkilerini ortadan kaldırarak, vergi sistemindeki adaleti arttırmaktadır. Bu da nihai tüketiciye kadar vergi üzerine vergi alınmayacağına yanı sıra ürünlerin de piyasadaki rekabet gücünün önemli ölçüde artacağı anlamına gelmektedir. Böyle bir değişim sadece vergilendirme sistemini düzene sokmakla kalmayacak, aynı zamanda ekonomiyi canlandırarak GSYİH büyümesine de yol açacaktır. Özetle, Hindistan'da GST'ye geçiş sadece vergisel bir reform değil; ülke ekonomisi açısından da olumlu bir adımdır (Nayyar & Singh, 2018: 71). Tablo 4, otomobil satışları üzerindeki vergilerin GST'den önce ve sonra nasıl hesaplandığını karşılaştırmaktadır.

Tablo 4: Mal ve Hizmet Vergisi ile Önceki Vergi Uygulamasının Karşılaştırılması

Kategori	GST Öncesi	GST
Üretici		
Mal Bedeli	0	0
Ekle: Değer Artışı	10.000₺	10.000₺
Temel Fiyat	10.000₺	10.000₺
Ekle: CENVAT %12,5	1.250₺	0
Ekle: GST %18	0	1.800₺
Toplam Fiyat	11.250₺	11.800₺
Toptancı/Dağıtıcı		
Mal Bedeli	11.250₺	11.800₺
Çıkar: GST İndirimi	0	-1.800₺
Ekle: Değer Artışı	5.000₺	5.000₺
Temel Fiyat	16.250₺	15.000₺
Ekle: VAT %12,5	2.031₺	0
Ekle: GST %18	0	2.700₺
Toplam Fiyat	18.281₺	17.700₺
Perakendeci		
Mal Bedeli	18.281₺	17.700₺
Çıkar: VAT İndirimi	-2031₺	0
Çıkar: GST İndirimi	0	-2700₺
Ekle: Değer Artışı	2000₺	2000₺
Temel Fiyat	18.250₺	17000₺
Ekle: VAT %12,5	2.281₺	0
Ekle: GST %18	0	3.060₺
Tüketici Tarafından Ödenen Toplam Fiyat	20.531₺	20.060₺
Sistemde Toplam Değer Artışı	17.000₺	17.000₺
Ödenen Toplam Vergiler	3.531₺	3.060₺
Değer Artışı (%)	21	18

Kaynak: Nayyar & Singh, 2018: 68.

GST uygulamasında, Merkezi Mal ve Hizmet Vergisi (CGST), Eyalet Mal ve Hizmet Vergisi (SGST) ve Entegre Mal ve Hizmet Vergisi (IGST) olmak üzere üçlü bir yapıya sahiptir. Ayrıca birlik topraklarında da SGST ile aynı şartlara sahip Birlik Bölgesi Mal ve Hizmet Vergisi (UGST) toplanmaktadır. Merkezi yönetim eyalet içi mal ve hizmet işlemlerinde CGST tahsil eder. Bu vergi, SGST veya UGST ile birlikte tahsil edilir ve toplanan gelirler merkez ve eyalet arasında eşit olarak paylaşılır. Eyalet yönetimi ise, mal ve hizmetlerin eyalet içi işlemlerine SGST uygular (Srivastava & Srivastava & Kumar & Kumar, 2022: 9951). Toplanan gelirler, bu işlemin gerçekleştiği eyalet hükümetinin bütçesine aktarılır. Birlik bölgelerinde (Chandigarh ve Puducherry adaları vb.) SGST yerine aynı şart ve koşullarda UGST alınır. Mal ve hizmet işlemleri eyaletler arası nitelikte olduğunda, bunlar üzerine bir IGST uygulanır. Bu vergi ithalat ve ihracat için de geçerlidir. Bu vergiden elde edilen gelirler eyalet ve merkezi hükümetler arasında paylaşılır (Naeem

& Khan, 2020: 76). Tablo 5’te GST türlerinin birbirleriyle olan karşılaştırılması gösterilmektedir.

Tablo 5: Mal ve Hizmet Vergisinin Türlerinin Birbirleriyle Olan Karşılaştırılması

GST Türleri	Toplama Yetkisi	Vergiye Doğuran Olay	Yararlanma Yetkisi
SGST	Eyalet Yönetimi	Eyalet içi işlemler/tek bir eyalet içindeki işlemler	Eyalet Yönetimi
UGST	Birlik Bölgesi (UT) Yönetimi	Birlik Bölgesi içindeki işlemler	Birlik Bölgesi (UT) Yönetimi
CGST	Merkezi Yönetim	Eyalet içi işlemler/tek bir eyalet içindeki işlemler	Merkezi Yönetim
IGST	Merkezi Yönetim	Eyaletler arası işlemler/iki eyalet veya bir eyalet ile bir Birlik Bölgesi (UT) arasındaki işlemler	Eyalet ve Merkezi Yönetim

Kaynak: “Growwn” adlı internet sitesinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

<https://groww.in/p/tax/types-of-gst>, Erişim Tarihi: 10.08.2024.

Hindistan'da GST oranları, her biri vergi sisteminde farklı bir amaca hizmet eden birden fazla dilime ayrılmıştır. Normal vergi mükellefleri için birincil GST dilimleri şu anda %0, 5, %12, %18 ve %28 olarak belirlenmiştir. Daha az kullanılan %3 ve %0,25 gibi birkaç GST oranı da bulunmaktadır (Sharma vd., 2018: 490). Bu oranlar, mal ve hizmetlerin türüne, kullanım amacına ve piyasada bulunurluğuna göre belirlenir. Mal ve hizmetler üzerinden oran farklılaştırması yapılarak vergi alınması, adil ve dengeli bir vergi sisteminin sürdürülmesi için önemlidir. Örneğin, gelir dağılımında adaleti sağlamak için temel tüketim ürünleri üzerinden daha düşük oranlarda vergi alınırken, lüks tüketim malları üzerinden daha fazla gelir elde etmek ve aşırı tüketimi engellemek için yüksek oranlarda vergi alınmaktadır. Ayrıca, yukarıdaki GST oranlarına ek olarak, GST yasası sigara, tütün, gazlı su, benzin ve motorlu taşıtlar gibi belirli ürünlerin satışına %1 ile %204 arasında değişen oranlarda ek bir vergi uygulamaktadır (Good and Service Tax Council, 2017).

Tablo 6: Mal ve Hizmet Vergisinin Türleri Bakımından İşleyişi

SGST	CGST	IGST
Bir tüccar, aynı eyaletteki bir tüketiciye 10.000 rupi değerinde mal satsın. Bu durumda elde edilecek vergi geliri SGST ve CGST arasında paylaşılır.	Bir tüccar, aynı eyaletteki bir tüketiciye 10.000 rupi değerinde mal satsın. Bu durumda elde edilecek vergi geliri SGST ve CGST arasında paylaşılır.	A eyaletindeki bir tüccar, B eyaletindeki bir tüketiciye 10.000 rupi değerinde mal satarsa uygulanacak GST, IGST olacaktır.
GST oranı %18 ise, SGST ve CGST arasında %9'ar oranında paylaşılır. Bu durumda tüccarın tahsil ettiği toplam tutar 11.800 rupidir.	GST oranı %18 ise, SGST ve CGST arasında %9'ar oranında paylaşılır. Bu durumda tüccarın tahsil ettiği toplam tutar 11.800 rupidir.	GST oranının %18 olması halinde tutarın tamamı IGST olarak ödenir. Tüccarın tahsil ettiği toplam tutar 11.800 rupidir.

Hesaplanan vergi 1800 rupidir.	Hesaplanan vergi 1800 rupidir.	Hesaplanan vergi 1800 rupidir.
SGST 900 rupi, CGST 900 rupidir.	CGST 900 rupi, SGST 900 rupidir.	IGST 1800 rupidir.
Eyalet yönetimi, SGST geliri olarak 900 rupi, merkezi yönetim CGST geliri olarak 900 rupi bütçelerine gelir aktarır.	Merkezi yönetim, CGST geliri olarak 900 rupi bütçesine gelir aktarır	Merkezi yönetim IGST olarak 1800 rupi bütçesine gelir aktarır

Kaynak: “Growwn” adlı internet sitesinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

<https://growwn.in/p/tax/types-of-gst>, Erişim Tarihi: 10.08.2024.

Tablo 6, Hindistan'da GST sisteminin alt kategorilerine göre nasıl işlediğini örneklerle açıklamaktadır. Aynı eyaletteki bir ticari işlemde elde edilen GST geliri SGST ve CGST olarak merkez ve eyalet hükümetleri arasında paylaştırılırken, farklı eyaletler arasındaki bir ticari işlemde elde edilen GST geliri IGST olarak merkezi hükümet bütçesine aktarılmaktadır.

4. Hindistan’da Otomobil Satışlarının Vergilendirilmesi

Hindistan’da 1990’lı yılların başından itibaren başlayan ekonomik serbestleşme, tüm sektörleri olduğu gibi otomotiv sektörünü de olumlu yönde etkilemiştir. Serbestleşme ile birlikte küresel pazarlara açılma imkânı bulan otomotiv sektörü, pazarın gerektirdiği tüm global şartlara hızla uyum sağlamış ve Hindistan, dünyada otomotiv sektöründe önemli bir aktör haline gelmiştir.

Hindistan, dünyada otomotiv sektöründe en hızlı büyüyen ülkeler arasındadır. İki ve üç tekerlekli motorlar, traktörler, otomobiller, ticari araçlar ve diğer ağır vasıtalar dahil olmak üzere geniş bir üretim yelpazesine sahiptir. Hindistan’da otomotiv sektörünün asıl gelişimi, bağımsızlığını kazanmasından sonra başlamıştır. Otomotiv sektörü, 1991’e kadar korumacı ve kapalı ekonomi politikaları uygulanması sebebiyle toplam talebi karşılayabilecek şekilde gelişmemiştir. 1991’de ekonomik serbestleşmenin başlaması ile birlikte doğrudan yabancı yatırım girişi başlamış ve şirket birleşmelerinin, satın almaların ve ortak girişimlerin önü açılmıştır (Chauhan & Bhutada, 2022: 30).

Hindistan, 2022 verilerine göre yılda 5.456.857 adet motorlu araç üretimi yaparak, Çin, ABD ve Japonya’dan sonra dünyada en fazla araç üreten dördüncü ülke konumundadır. Yıllık otomobil üretiminde dünyada üçüncü sırada olan Hindistan, ticari araç üretiminde ise yedinci sıradadır (OSD, 2023: 7). Hindistan’da otomotiv sektörünün GSYİH içindeki payı %7,1 ve ihracattaki toplam payı %4,3’tür. Ayrıca bu sektör ülkede 35 milyondan fazla kişiye istihdam sağlamaktadır (Nayaka, 2021: 1). Otomotiv Misyon Planı'na (AMP2026) göre Hindistan'ın öncelikli hedefleri dünyanın önde gelen otomotiv üreticilerinden biri olmak, otomotiv sektörünün GSYİH içindeki payını %12'ye, imalat sektörü içindeki payını ise %40'a çıkartmak ve bu sektörde 65 milyon kişiye doğrudan ve dolaylı istihdam sağlamaktır (AMP 2016-26, 2016: 3).

Hindistan’da otomotiv sektörü demir ve çelik, alüminyum, kurşun, kauçuk, plastik, cam gibi mal; lojistik, bankacılık, sigorta gibi hizmet sektörleri başta olmak üzere birçok sektörün de akıbetini doğrudan etkilemektedir. Sektörün bu denli büyük olması, devletin elde ettiği vergi gelirlerini de doğrudan etkilemektedir. Hindistan’da tüketim üzerinden toplanan vergilerin yaklaşık %13’ü otomotiv sektörü üzerinden toplanmaktadır (AMP 2016-26, 2016: 3).

GST'nin yürürlüğe girmesi, çeşitli sektörlerde olduğu gibi otomotiv sektörü üzerinde de köklü bir etki yaratmıştır. Hindistan’da GST yürürlüğe girmeden önce, tüketim vergilerindeki temel sorun, merkezi yönetim, eyalet yönetimi ve birlik topraklarında uygulamada birliğin sağlanamamış olmasıydı. Çünkü her eyalet ve birlik yönetimi kendi sınırları içinde kendi belirledikleri vergi ve vergi oranları üzerinden vergi alıyordu. Bu da sonuç olarak aynı ürünün ülkenin farklı eyaletlerinde veya bölgelerinde farklı fiyatlara satılmasına neden olmaktaydı.

GST yürürlüğe girmeden önce otomobil satışları üzerinden eyaletlerde KDV, Excise Duty¹⁰ ve Octroi adında vergiler alınmaktaydı. Bu vergilerin oranları hem eyaletlere göre farklılıklar göstermekte hem de eyaletin vergi kanunlarına göre bu vergilere ek olarak farklı adlar altında maktu veya spesifik vergiler de alınabilmekteydi. Merkezi yönetim ise fabrika çıkış fiyatının üzerine eyalete ödenecek vergiler eklendikten sonra oluşan yeni tutar üzerinden CENVAT almakta ve aracın nihai satış fiyatı ortaya çıkmaktaydı.

Tablo 7: Mal ve Hizmet Vergisi’nin Yürürlüğe Girmesinin Araç Fiyatlarına Etkisi

	Oran (%)	GST Öncesi	GST Sonrası
Aracın Fabrika Çıkış Fiyatı (rupi)	–	220.000₹	220.000₹
Yerel Yönetim Ortalama Vergi Oranı (Excise Duty+VAT+Octroi)	47,23%	103.906₹	–
Toplam	–	323.906₹	220.000₹
Merkezi Yönetim (CENVAT)	12,50%	40.488₹	–
CGST	14,50%	–	31.900₹
SGST (UGST)	14,50%	–	31.900₹
Nihai Tüketici Fiyatı (rupi)	–	364.394₹	283.800₹

Kaynak: Jain, 2018:351.

GST’nin yürürlüğe girmesiyle eyaletlere (birlik bölgelerine) göre farklılık gösteren başta ÖTV, KDV ve Octroi olmak üzere çeşitli vergiler yürürlükten kaldırılarak merkezi yönetim tarafından belirlenen tek bir oran üzerinden hem eyalete (birlik bölgelerine)

¹⁰ Eyalet yönetimi tarafından tahsil edilen ve özel tüketim vergisi karakteri taşıyan bir tüketim vergisidir.

hem de merkezi yönetime pay veren daha sade, şeffaf ve anlaşılır bir vergi sistemi oluşturulmuştur. Yukarıdaki Tablo 7’de yer alan örnekte GST öncesi ve GST sonrası aynı teknik özelliklere sahip bir aracın (1200 cm³ silindir hacmine sahip boyu 4 metreden kısa benzinli binek araç) nihai tüketici fiyatı yer almaktadır. Tablo değerlendirildiğinde, GST sonrası aracın satış fiyatında %22,18’lik düşüşün meydana geldiği görülmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde GST’nin yürürlüğe girmesi sadece merkezi yönetim açısından getiriler sağlamamakta bunun yanı sıra vatandaşların aynı ürüne daha uygun fiyatla sahip olmasına imkân tanımaktadır.

Tablo 8: Sıfır Binek Araçlarda Uygulanan Mal ve Hizmet Vergisi Oranları

Araç Tipi (Binek)	GST Oranı	Ek Vergi	Toplam Vergi Oranı
1200cc'den az ve uzunluğu 4 metreden az olan Benzinli/CNG/LPG'li araçlar	%28	1	%29
1200cc'den az ve uzunluğu 4 metreden fazla olan Benzinli/CNG/LPG'li araçlar	%28	15	%43
1200cc üzeri Benzin/CNG/LPG'li araçlar (uzunluk fark etmeksizin)	%28	22	%50
1500cc'den küçük ve uzunluğu 4 metreden az olan dizel otomobil	%28	3	%31
1500cc'den küçük ve uzunluğu 4 metreden fazla olan dizel otomobil	%28	20	%48
Motor hacmi 1500cc'nin üzerinde, uzunluğu 4 metreden fazla ve yerden yüksekliği 170mm veya daha fazla olan dizel otomobil	%28	22	%50
Hibrit araçlar	%28	15	%43
Elektrikli araçlar (2 ve 3 tekerlekli dahil tüm boyutlar)	%5	–	%5
Ambulans olarak kullanılmak üzere donatılmış araçlar	%28	–	%28
Üç tekerlekli motorlu taşıtlar	%28	–	%28
Hidrojen yakıt hücreli araçlar dahil olmak üzere Yakıt Hücreli Araçlar	%12	–	%12
Motor hacmi 350cc'ye kadar olan motosikletler/mopedler	%28	–	%28
Motor hacmi 350cc'den büyük olan motosikletler	%28	3	%31

Kaynak: Hindistan Hükümeti, Maliye Bakanlığı, Gelirler Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur. <https://cbic-gst.gov.in/gst-goods-services-rates.html>, Erişim Tarihi: 11.08.2024.

GST, temel olarak sıfır araçlar ve kullanılmış araçlar olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. Sıfır araçlar ise kendi içinde binek ve ticari araçlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi tarifesinde uygulanan GST oranları %5, %12, %18 ve %28 olmak üzere dört tanedir. Binek araçlarda uygulanan GST’nin oranı, aracın silindir hacmi, kullandığı yakıt türü, aracın uzunluğu ve yüksekliği ve tekerlek sayısı gibi kıstaslara göre belirlenmektedir. Belirlenen GST oranlarına ek olarak ise “Cess” adı altında yine aracın tarifede belirtilen kıstaslarına göre ek bir vergi daha alınmaktadır. Araç için ödenecek nihai vergi oranı ise GST oranı ve varsa Cess toplanarak bulunmaktadır. Tablo 8 ve 9’da günümüzde uygulanan vergi oranları verilmektedir.

Binek araçlarda olduğu gibi ticari araçlarda da belirli kıstaslara göre GST oranları belirlenmiştir. Ancak buradaki kıstaslar incelendiğinde binek araçlardaki kıstaslarla benzerlikler ve farklılıklar taşıdığı görülmektedir.

Tablo 9: Sıfır Ticari Araçlarda Uygulanan Mal ve Hizmet Vergisi Oranları

Araç Tipi (Ticari)	GST Oranı	Ek Vergi	Toplam Vergi Oranı
Motor hacmi 1800cc'yi geçen yarı römorklar için yol traktörleri hariç traktörler	%12	–	%12
Tarımsal amaçlı kendi kendini yükleyen/kendi kendini boşaltan römorklar	%12	–	%12
Sadece Bio yakıtla çalışan ve toplu taşıma amaçlı kullanılan otobüsler	%18	–	%18
Soğutmalı motorlu taşıtlar	%18	–	%18
Vinçli kamyonlar, kurtarıcılar, beton mikserleri vb. gibi özel amaçlı araçlar.	%18	–	%18
Havaalanları, limanlar, fabrikalar, depolar vb. yerlerde kısa mesafelerde yük taşımacılığında yaygın olarak kullanılan, elleçleme/kaldırma ekipmanı olmayan, kendinden tahrikli iş kamyonları.	%18	–	%18
Şanzıman aksamı, akslar, fren aksamı, tamponlar, debriyaj aksamı, radyatör aksamı vb. dahil olmak üzere çeşitli traktör parçaları.	%18	–	%18
Motor hacmi 1800cc'nin üzerinde olan yarı römorklar için yol traktörleri	%28	–	%28
10 veya daha fazla kişiyi taşımaya yarayan motorlu taşıtlar (bio yakıtla çalışan toplu taşıma otobüsleri hariç)	%28	–	%28
Mal taşımacılığına mahsus motorlu taşıtlar (soğutmalı motorlu taşıtlar hariç)	%28	–	%28
Çeşitli motorlu taşıt parçaları ve aksesuarları (çeşitli traktör parçaları hariç)	%28	–	%28
Sürücü dahil 13 kişiye kadar taşıma kapasitesine sahip ticari araçlar	%28	%15	%43

Kaynak: Hindistan Hükümeti, Maliye Bakanlığı, Gelirler Müdürlüğü verileri kullanılarak oluşturulmuştur. <https://cbic-gst.gov.in/gst-goods-services-rates.html>, Erişim Tarihi: 11.08.2024.

GST oranları belirlenirken ticari araçlar için belirlenen kıstaslar taşıtın silindiri hacmi, kullandığı yakıt türü, kullanım amacı ve taşıyabileceği yolcu sayısı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ticari araçlarda, binek araçlarda olduğu gibi Cess genellikle uygulanmamaktadır¹¹.

Hindistan'daki GST uygulamasının diğer ülkelerdeki uygulamalara kıyasla önemli bir farkı, sadece yeni araçları değil ikinci el araçları da vergilendirmesidir. Burada alınan vergi sadece otomobiller için olup, aracın motor hacmi ve kullandığı yakıt türüne göre belirlenmektedir. Benzinli araçlarda oranın değişmesi için 1200 cc olan bu sınır, dizel araçlar 1500cc'dir. Tablo 10'da da gösterildiği üzere bu hacimlerin aşağısında olan benzinli ve dizel araçlar %12 oranında vergilendirilirken, bu hacmin üzerinde olan araçlar

¹¹ Ticari araçlarda "Cess" (ek vergi) sadece "sürücü dahil 13 kişiye kadar taşıma kapasitesine sahip ticari araçlar" için uygulanmaktadır. Uygulanan ek vergi oranı %15'dir.

%18 oranında vergilendirilmektedir. İkinci el araçlardan herhangi bir Cess alınmamaktadır.

Tablo 10: İkinci El Araçların Satışında Uygulanan Mal ve Hizmet Vergisi Oranları

Kullanılmış Araba Türü	GST Oranı	Ek Vergi	Toplam Vergi Oranı
Motor hacmi 1200cc'ye kadar olan benzinli otomobil	%12	–	%12
Motor hacmi 1200cc'nin üzerinde olan benzinli otomobil	%18	–	%18
Motor hacmi 1500cc'ye kadar olan dizel otomobil	%12	–	%12
Motor hacmi 1500cc'nin üzerinde olan dizel otomobil	%18	–	%18

Kaynak: Hindistan Hükümeti, Maliye Bakanlığı, Gelirler Müdürlüğü verileri kullanılarak tarafımızca oluşturulmuştur. <https://cbic-gst.gov.in/gst-goods-services-rates.html>, Erişim Tarihi: 11.08.2024.

5. Türkiye’de Otomobil Satışlarının Vergilendirilmesi

Cumhuriyetin ilanı ile birlikte tüketim üzerinden Umumi İstihlak, Eğlence ve Hususi İstihlak ve Muamele Vergileri alınmıştır. Ancak bu vergilerde otomobil satışlarının vergilendirilmesiyle ilgili ayırt edici bir vergileme yapılmamıştır (Akkaya & Aktuğ, 2021: 14).

Otomobil satışlarının vergilendirilmesi spesifik olarak 1956'da istihsal vergilerinin yürürlüğe girmesi ile başlamıştır. Bu vergi yerini 1970 yılında taşıt alım vergisine bırakmıştır. 1988 yılında ise taşıt alım vergisine ek olarak ek bir taşıt alım vergisi daha alınmaya başlamıştır. Aynı dönemde ise bu iki verginin yanı sıra çevre kirliliği önleme fonu, trafik tescil harcı, eğitime katkı payı gibi vergi benzeri fon, harç ve paylar da süreç içerisinde otomobil satışları üzerinden tahsil edilmiştir. 2002 yılında ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte yukarıda sayılan vergiler ve vergi benzeri mali yükümlülükler yürürlükten kaldırılmış ve otomobil satışları tek bir çatı altında vergilendirilmeye başlanmıştır.

5.1. Özel Tüketim Vergisi Öncesi Dönem

Türkiye'de ÖTV'den önce otomobil satışları spesifik olarak 1956 yılında kabul edilen 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun birinci kısmında yer alan “İstihsal Vergileri” kapsamında vergilendirilmiştir. Verginin uygulanması açısından ÖTV ile de benzerlik taşıyan İstihsal Vergileri, tıpkı ÖTV gibi dört adet listeden oluşmaktadır. İlgili Kanunu’nun 1. maddesine göre Türkiye’de elde edilen ve üretilen, ilgili Kanuna ekli Tablo I, II ve III’te listelenen maddelerin teslimi ve kendi üretimlerinde kullanılması istihsal vergisine tabi tutulmuştur. Aynı zamanda Tablo IV’te belirtildiği gibi yabancı ülkelerde elde edilen ve üretilen ürünlerin ithalatı için de bu durum geçerlidir. İstihsal vergisi tek aşamalı bir vergi olup, ilgili tablolarda belirtilen oran ve limitlerde uygulanmıştır. II sayılı listede yer alan otomobiller %25 oranında vergiye tabi tutulmuştur. Otomobil satışlarında istihsal

vergileri yerini 1970 yılında 1318 sayılı Finansman Kanunu ile yürürlüğe giren “Taşıt Alım Vergisi” (TAV)’a bırakmıştır. 1984 yılında kabul edilen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte istihsal vergileri yürürlükten tamamen kalkmıştır.

TAV, istihsal vergileri gibi tek aşamalı olmayıp, taşıtların her el değiştirmesinde alınan bir vergi olarak uygulanmıştır. Toplamda beş adet tarife listesinden oluşan bu vergi, tarife yapısı olarak günümüzde uygulanan Motorlu Taşıtlar Vergisi’ne benzemektedir. TAV maktu bir vergi olup, ödenecek verginin tutarı taşıtın cinsi (kullanım amacı), yaşı, lükslük derecesi (binek araçlar için), ağırlığı ve motor gücüne göre belirlenmekte idi. Bu vergiye ek olarak 1988 yılında bir de Ek Taşıt Alım Vergisi getirilmiştir. Bu vergi TAV’dan farklı olarak tıpkı istihsal vergilerinde olduğu gibi taşıtın ilk tescilinde veya ithalle ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce ve sabit bir oranda (%12) tahsil edilmiştir. 1995 yılında yapılan düzenleme ile ek taşıt alım vergisinin oranları güncellenmiş; 1600 cm³’ü aşmayanlardan %12, 1600 cm³ – 2000 cm³ arasında olanlardan %18 ve 2000 cm³ aşanlar için %24 oranında vergi tahsil edilmeye başlanmıştır. Ek taşıt alım vergisi yürürlüğe on yıllık süre için girmiş, 4369 sayılı Kanun ile bu süre on yıldan on beş yıla çıkartılmıştır (Kükrer, 1999: 89).

ÖTV öncesi dönemde, TAV ve ek taşıt alım vergileri dışında otomobil satışları üzerinden bazı vergi benzeri mali yükümlülükler de alınmıştır. 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 9. maddesi ile yürürlüğe giren Trafik Tescil Harcı, aracın tescil işlemlerinde alınan maktu bir mali yükümlülük olarak uygulanmıştır. Çevre Kirliliği Önleme Fonu, 2872 sayılı Çevre Kanunu’nun 17. maddesiyle kurulmuştur. Bu fon, bir defaya mahsus olmak üzere taşıt alım vergisinin $\frac{1}{4}$ ’ü oranında tahsil edilmiştir. Eğitime katkı payı ise 1997 yılında yürürlüğe giren 4306 sayılı Kanun’un Geçici 1. maddesine göre, taşıt alım vergisine tabi araçların kayıt, tescil ve devir işlemlerinden maktu bir vergi olarak tahsil edilmiştir (Oktar, 2008: 22-23).

ÖTV yürürlüğe girmeden önce otomobil satışlarının vergilendirilmesinde yaşanan bir başka özellikli durum ise KDV oranlarının farklılaştırılmasıdır. Otomobil satışlarında da uygulanan ve KDV’nin kanuni oranı olan %10, 87/12469 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile ilk önce %15’e; bu oran sonra 90/919 sayılı Kararname ile %20’ye ve 92/3896 sayılı Kararnameyle de %23’e çıkartılmıştır. 95/7612 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile silindir hacmi kıstası getirilmiş ve silindir hacmi 2000 cm³ ve üzerinde olan araçlar için farklılaştırılmış oran, bu hacmin altında olan araçlar için ise KDV’nin genel oranının uygulanması kararlaştırılmıştır. Devamında ise çıkan yeni kararnamelerle yükseltilmiş KDV oranı, ilk önce %25’e, sonra %26’ya ve en sonunda bu oran %40’a (sadece silindir hacmi 2000cm³ ve üzeri araçlar için uygulanmıştır) kadar çıkmıştır (Türk, 1996: 56-57).

Mevzuatta yaşanan bu karmaşık süreç 2002 yılına kadar devam etmiş ve ÖTV’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte bu vergiler tek bir çatı altında toplanmıştır.

5.2. Özel Tüketim Vergisi Sonrası Dönem

Türkiye’de 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 22/06/2002 tarih ve 24783 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış, 01/08/2002 tarihinde ise yürürlüğe girmiştir. Kanunun yürürlüğe girmesiyle toplamda 16 adet çeşitli vergi, harç, fon ve benzeri mali yükümlülükler yürürlükten kaldırılmıştır (Somuncu, 2022: 32).

ÖTV’ye geçişin iki ana nedeni vardır. Bunlardan birincisi KDV dışında kalan birtakım vergi, harç, fon ve benzeri mali yükümlülüklerin oluşturduğu karmaşık yapıyı ortadan kaldırarak daha sade ve anlaşılır bir vergi sistemi oluşturmaktır. Ayrıca yapılacak böyle bir düzenleme idarenin yükünü hafifletecek ve verginin toplanma maliyetlerini azaltacaktır. ÖTV’ye geçişin diğer bir nedeni ise AB mevzuatına uyumu sağlamaktır. 1996 yılında AB gümrük birliğine geçiş ve 1999 yılında gerçekleşen Helsinki Zirvesi’nde AB’ye aday adaylığının kabulü ile vergi sistemlerinin uyumlaştırılması zorunlu hale gelmiş ve ÖTV yürürlüğe girmiştir (Oktar, 2008: 8-9).

Otomobil satışlarının vergilendirilmesinde ÖTV'nin yanı sıra KDV de alınmaktadır. Sıfır otomobil satışlarında KDV matrahı ÖTV dahil tutardır. KDV Kanunu'nun 24. maddesinin b bendine göre “ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay ve fon karşılıkları gibi unsurlar” vergi matrahına dahildir. Ayrıca ÖTV Kanunu'nun 11. maddesinin 3. fıkrasında “(II), (III) [(B) cetvelinde yer alanlar hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki malların matrahı, bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç olmak üzere katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan meydana gelir.” hükmü yer almaktadır.

Türkiye’de ÖTV sadece Kanun’a ekli listelerde sayılan mallar üzerinden alınmaktadır. ÖTV kapsamında olan mallar, ilgili kanunun 1. maddesinde dört ayrı listede tespit edilmiştir. I sayılı listede akaryakıt ürünleri ile solventler ve solvent benzerleri, II sayılı listede motorlu taşıt araçları, III sayılı liste alkollü içkiler ve kolalı gazozlar, IV sayılı liste ise idare tarafından tespit edilen diğer mallar yer almaktadır (Tosuner & Arıkan & Bay, 2024: 449).

ÖTV yürürlüğe girdiği tarihten itibaren vergi gelirleri içinde önemli bir rol oynamaktadır. Özellikle son beş yıldaki toplam vergi gelirleri içindeki payı incelediğinde, bu gelirlerinin %21,22’si yani yaklaşık beşte biri ÖTV gelirlerinden oluşmaktadır. Bu durum ÖTV’nin vergi sistemimiz ve kamu harcamalarımızın finansmanı için ne kadar önemli bir vergi olduğunu ortaya koymaktadır¹².

Otomobil satışları üzerinden alınan ÖTV’nin tarife yapısı, çeşitli mali, ekonomik, çevresel ve sosyal nedenlerle toplam otuz sekiz kere değişikliğe uğramıştır (GİB, 2024). II sayılı listedeki mallara uygulanan ilk vergi tarifesinin, kıstaslar açısından daha sade ve anlaşılır; oranlar bakımından ise günümüzdeki oranlara kıyasla sayı olarak daha az ve düşük oranlardan oluştuğu görülmektedir. Ancak ülke ekonomisinde ve otomobil

¹² Tablo 12’deki veriler dikkate alınarak, son beş yılındaki oransal verilerin aritmetik ortalaması alınarak bulunmuştur.

sektöründeki yaşanan gelişmeler mevcut tarifenin Cumhurbaşkanı tarafından defalarca güncellenmesine yol açmıştır.

Tablo 11: Otomobil Satışları Üzerinden Alınan İlk Özel Tüketim Vergisi Tarifesi

Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar. [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]	Vergi Oranı
Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	%27
Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	%46
Motor Silindir hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler	%50

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) verileri kullanılarak oluşturulmuştur. https://www.gib.gov.tr/admin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/01_08_2002_II_sayili_liste.htm, Erişim Tarihi: 12.08.2024

Tablo 11’de de görüldüğü üzere otomobil satışları üzerinden alınan ÖTV’de matrah, Kanununun yürürlüğe girdiği tarih olan 2002 yılında sadece konvansiyonel motorlu¹³ araçların silindir hacimlerine göre %27’den %50’ye artan oranlı şekilde belirlenmiştir. 2009 yılında tarifede yapılan düzenleme ile 2002 yılındakinden farklı olarak, elektrikli motorlu araçlar da ÖTV kapsamına alınmıştır. 2016 yılında yapılan düzenleme ile de aracın silindir hacmi ve motor türünün yanı sıra fabrika çıkış fiyatı kıstası da tarifeye eklenmiştir. Bununla birlikte tarifeye hibrit¹⁴ motora sahip araçlar da eklenerek %45’ten %160’a kadar artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanmaya başlanmıştır. 2016’dan günümüze kadar yapılan düzenlemelerde ise ağırlıklı olarak dolar kuru ve enflasyonun etkisiyle aşınan matrah tutarlarının yenilenmesi ve bazı ürün gruplarının teknik kıstas ve oranlarında düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. 26.07.2024 tarih ve 7521 sayılı Resmî Gazete’de yapılan son düzenleme ile şarj edilebilir hibrit¹⁵ (PHEV) otomobillerin ÖTV oranları belirlenmiş ve II Sayılı Listeye dahil edilmiştir. Bu düzenlemenin önceki düzenlemelerden en büyük farkı II Sayılı Listeye “ağırlıklı birleşik kilometre başına karbondioksit emisyonu” kıstası getirilmesidir. Bu düzenleme ile şarj edilebilir hibrit (PHEV) araçların havaya saldığı zararlı gazların oranına bakılarak ÖTV oranları tespit edilecektir. Günümüzde yürürlükte olan liste ise Tablo 12’de yer almaktadır.

¹³ Konvansiyonel motorlu araçlar, fosil yakıt hücresine sahip içten yanmalı motorlu araçlardır.

¹⁴ Hibrit motorlu araçlar, konvansiyonel ve elektrikli motorun bir arada çalıştığı motorlu araçlardır.

¹⁵ Şarj edilebilir(plug-in) hibrit (PHEV) motorlu araçlar, çalışma prensibi olarak hibrit motorlu araçlarla aynıdır. Ancak hibrit motorlu araçlardan farkı, batarya kapasitesi hibrit motorlu araçlardan fazladır ve dışarıdan bir elektrik kaynağına bağlanarak (“plug-in”) şarj edilir.

Tablo 12: Otomobil Satışları Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi Tarifesi

Motor Silindir Hacmi (cm ³) Motor Türü (KM/HEV/PHEV/EV)	ÖTV Matrahı (TL)	Vergi Oranı (%)
Konvansiyonel Motor		
1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	184.000 TL'yi aşmayanlar	45
1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	184.000 TL'yi aşp, 220.000 TL'yi aşmayanlar	50
1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	220.000 TL'yi aşp, 250.000 TL'yi aşmayanlar	60
1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	250.000 TL'yi aşp, 280.000 TL'yi aşmayanlar	70
1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	Diğerleri	80
HEV (Hibrit araçlar) (Elektrik motor gücü 50 kW'ı geçip motor silindir hacmi 1800 cm³'ü geçmeyenler)		
1600 cm ³ 'ü geçen fakat 1800 cm ³ 'ü geçmeyenler	228.000 TL'yi aşmayanlar	45
1600 cm ³ 'ü geçen fakat 1800 cm ³ 'ü geçmeyenler	228.000 TL'yi aşp, 350.000 TL'yi aşmayanlar	50
1600 cm ³ 'ü geçen fakat 1800 cm ³ 'ü geçmeyenler	Diğerleri	80
Konvansiyonel Motor		
1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	170.000 TL'yi aşmayanlar	130
1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	Diğerleri	150
HEV (Hibrit araçlar) (Elektrik motor gücü 100 kW'ı geçip motor silindir hacmi 2000 cm³'ü geçen fakat 2500 cm³'ü geçmeyenler)		
2000 cm ³ 'ü geçen fakat 2500 cm ³ 'ü geçmeyenler	170.000 TL'yi aşmayanlar	130
2000 cm ³ 'ü geçen fakat 2500 cm ³ 'ü geçmeyenler	Diğerleri	150
Konvansiyonel Motor		
2000 cm ³ 'ü geçen	Diğerleri	220
PHEV (Şarj edilebilir hibrit otomobiller)		
1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	1.350.000 TL'yi aşmayanlar	30
1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	Diğerleri	60
1600 cm ³ 'ü geçen fakat 1800 cm ³ 'ü geçmeyenler	1.350.000 TL'yi aşmayanlar	70
EV (Elektrik Motorlu)		
160 kW'ı geçmeyenler	1.450.000 TL'yi aşmayanlar	10
160 kW'ı geçmeyenler	Diğerleri	40
160 kW'ı geçenler	1.350.000 TL'yi aşmayanlar	50
160 kW'ı geçenler	Diğerleri	60

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) verileri kullanılarak oluşturulmuştur. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/26072024_II_sayili_liste.pdf, Erişim Tarihi: 12.08.2024

Otomobil satışları üzerinden elde edilen ÖTV gelirleri incelendiğinde; elde edilen vergi gelirlerinin toplam ÖTV vergi gelirleri içindeki payının son dört yılda ciddi şekilde arttığı görülmektedir. Bunun en büyük nedeni, 2020 yılı itibarıyla yaşanan ve tüm dünyayı etkileyen Korona virüs pandemidir. Pandemi sürecinde artan döviz kuru ve üretimde yaşanan aksaklıklar (yedek parça sorunu, çip krizi, üretime ara verilmesi vb.) nedeniyle sıfır araç üretiminde ciddi sıkıntılar yaşanmıştır. Bu durum araç sahibi olmak isteyen kişileri ikinci el otomobillere yöneltse de döviz kurunun ve üretim maliyetlerinin artması nedeniyle sıfır araçların fiyatları çok yükselmiştir. Bu da Tablo 13'den de anlaşıldığı üzere otomobil satışlarından elde edilen vergi gelirini ciddi şekilde arttırmıştır (Hürriyet Bigpara, 2020).

Tablo 13: Yıllık Özel Tüketim Vergisi Gelirleri

	Toplam Vergi Gelirleri (TL)	Toplam ÖTV Gelirleri (TL)	ÖTV II Sayılı Liste Gelirleri (TL)	ÖTV Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	ÖTV II Sayılı Liste Gelirlerinin ÖTV Gelirleri İçindeki Payı
2018	738.180.401	135.133.359	17.437.541	%18,31	%12,90
2019	820.148.186	148.196.355	13.953.130	%18,07	%9,42
2020	983.258.493	209.090.420	46.730.871	%21,27	%22,35
2021	1.395.725.545	206.996.127	66.700.898	%14,83	%32,22
2022	2.709.130.767	421.929.807	167.640.311	%15,57	%39,73
2023	5.128.894.160	932.228.026	443.015.736	%18,18	%47,52

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) verileri kullanılarak oluşturulmuştur. <https://teknoloji.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>, Erişim Tarihi: 12.08.2024.

Otomobil üretimindeki iyileşmeler pandeminin etkisinin azalmasıyla birlikte Ocak 2023 itibarıyla normale dönmeye başlamıştır (HaberTürk, 2023). Ağustos 2023 itibarıyla tüketicilerin sıfır araç talebi tam anlamıyla karşılanabilmeye başlamıştır (CNNTÜRK, 2023).

Toplam araç satışlarında yaşanan artıştaki en büyük pay Tablo 14'de de gösterildiği üzere otomobil satışlarındadır. Özellikle son yıldaki artış, bir önceki yıla göre yaklaşık %64 civarındadır. Otomobil satışlarındaki bu artış, vergi gelirlerinde de önemli artışları beraberinde getirmiştir. Aynı dönemde gerçekleşen satışlardan elde edilen vergi geliri, bir önceki yılın vergi gelirine göre yaklaşık %265 oranında artmıştır. 2024 yılının ilk yedi ayında gerçekleşen otomobil satışları da dikkate alındığında, bu yıl da bir önceki yıla benzer tutarda bir vergi geliri elde edileceği düşünülmektedir.

Tablo 14: Yıllık Araç Satış Adetleri

	Otomobil Satış Adedi	Hafif Ticari Araç (HTA) Satış Adedi	Ağır Vasıta Satış Adedi	Toplam Araç Satış Adedi (Otomobil- HTA- Ağır Vasıta)
2018	486.321	134.616	20.613	641.550
2019	387.256	91.804	12.849	491.909
2020	610.109	162.679	23.362	796.150
2021	561.853	175.497	35.500	772.850
2022	592.660	190.623	43.864	827.147
2023	967.341	265.294	51.536	1.284.171
2024 (Ocak – Temmuz)	536.351	135.667	30.454	702.472

Kaynak: Otomotiv Distribütörleri ve Mobilite Derneği (ODMD) verileri kullanılarak oluşturulmuştur. <https://www.odmd.org.tr/folders/2837/categorial1docs/4701/Makroekonomik%20De%c4%9ferlendirm e%20May%c4%b1s%202024.pdf>, Erişim Tarihi: 12.08.2024.

6. Hindistan ve Türkiye’de Otomobil Satışları Üzerinden Alınan Vergilerin Karşılaştırılması

Hindistan ve Türkiye, belirgin siyasi, ekonomik, sosyal ve kültürel farklılıklara sahip olsalar da vergi sistemleri açısından büyük benzerlikler barındırmaktadır. Her iki ülkede otomobil satışlarına uygulanan vergiler incelendiğinde, farklılıklarına rağmen vergi uygulamalarının belirgin benzerlikler içerdiği görülmektedir.

Hindistan’da otomobil satışlarının vergilendirilmesinde uygulanan GST, ülke sınırları içerisinde tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan, tıpkı Türkiye’de uygulanan KDV gibi genel tüketim vergisi karakterinde bir vergidir. Ancak Türkiye’de otomobil satışlarının vergilendirilmesinde uygulanan ÖTV, ülke sınırları içindeki tüm mal ve hizmetler üzerinden değil, listeler halinde tespit edilmiş belirli mal grupları üzerinden ilk iktisap aşamasında ve tek aşamada alınan bir vergidir.

Hindistan’da otomobil satışları üzerindeki GST oranı silindir hacmi, araç uzunluğu ve yüksekliği, kullanım amacı, yakıt türü gibi kriterlere göre farklılaştırılarak belirlenirken, Türkiye’de otomobil satışları üzerindeki ÖTV oranı silindir hacmi, motor tipi ve fabrika çıkış fiyatı temelinde belirlenmektedir.

Hindistan’da otomobil satışları üzerinden %5, %12, %18 ve %28 olmak üzere dört farkı oranda GST alınmaktadır. Ayrıca aracın teknik durumu ve kullanım amacına göre Cess adında bir ek vergi daha alınmaktadır. Türkiye’de ise %10’dan %220’ye kadar on bir farklı vergi oranı bulunmaktadır.

Hindistan’da, Türkiye’deki ÖTV’ye benzer bir uygulama ise, araçlardan yukarıda saydığımız kıstaslar çerçevesinde GST oranı belirlenirken, yine aynı kıstaslar

çerçevesinde Cess'in araç satın alan mükelleflerden tahsil edilmesidir. Bu duruma ülkemizdeki "KDV matrahına ÖTV'nin dahil olmasını" benzetebiliriz. Ancak Hindistan'da aracın kriterlerine göre kanunla belirlenen vergi oranı ile cess oranı toplanarak toplam vergi oranı bulunur ve matraha uygulanır. Türkiye'de ise ÖTV matrahına kanunla belirlenmiş vergi oranı uygulandıktan sonra ÖTV dahil yeni tutar üzerine KDV uygulanmaktadır.

Hindistan'da uygulanan GST ile Türkiye'de uygulanan ÖTV arasındaki bir başka fark da Hindistan'da ikinci el araç satışlarından, aracın teknik durumuna göre GST alınırken, Türkiye'de ikinci el araç satışları üzerinden ÖTV alınmamasıdır. Ancak Türkiye'de ikinci el araç satışları üzerinden %0, %1 ve %20 oranında alıcının ve satıcının mükellefiyet durumuna, aracın işyerindeki kullanım amacı ve türüne göre KDV alınmaktadır¹⁶. Bu açıdan bakıldığında iki ülkede de ikinci el araç satışları üzerinden farklı metotlar kullanılarak genel tüketim vergisi alındığı görülmektedir.

Tablo 15: Hindistan ve Türkiye'de Sıfır Otomobillerin Vergilendirilmesi

	(%)Oran	Hindistan (GST)	Türkiye (ÖTV)
Aracın Fabrika Çıkış Fiyatı (TL)	–	350.000	350.000
ÖTV Oranı (Türkiye)	%80	–	280.000
GST Oranı (Hindistan)	%29	101.500	–
Toplam	–	451.500	630.000
KDV Oranı (Türkiye)	%20	–	126.000
KDV Oranı (Hindistan)	–	–	–
Nihai Tüketici Fiyatı (TL)	–	451.500	756.000
Fiyat Değişimi Oranı	–	%29	%116

Kaynak: Örnek, literatür araştırmaları sonucunda oluşturulmuştur.

Tablo 15'te fabrika çıkış fiyatı 350.000 TL (10.000\$)¹⁷ olan ve iki ülkede de satışta bulunan benzinli, 1.200 cm³ silindir hacmini geçmeyen ve 4 metreden kısa B segment bir binek aracın, iki farklı vergi sisteminde nihai tüketici fiyatı hesaplandığında, iki fiyat arasında yaklaşık %68'lik bir fark olduğu ortaya çıkmaktadır. İki aynı otomobil üzerinden yapılan bu hesaplama, Hindistan'da fiyat değişiminin fabrika çıkış fiyatı üzerinden sadece

¹⁶ 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. Maddesinin 1. Fıkrasında uygulanacak vergi oranları, 5. Fıkrasında ise I Sayılı Listesinin 9. Bendinde yer alan araçların ÖTV'ye tabi olmadığı açıklanmıştır. Aynı Karar'ın I Sayılı Listesinin 9. Fıkrasında "kullanılmış araçlar" ikinci el araçların satışlarının (mükellef olmayanlar hariç) KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. 07/07/2023 tarih ve 32241 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile de bir önceki kararda yer alan ürünlere uygulanacak yeni vergi oranları belirlenmiştir.

¹⁷ Dolar kuru, hesaplamaların daha kolay ve anlaşılır şekilde yapılması adına 35 TL olarak dikkate alınmıştır.

%29 olduğunu, Türkiye'de ise bu oranın %116 olduğunu göstermektedir. Bu bakımdan Türkiye'deki ÖTV-KDV sistemi, Hindistan'daki GST sistemine kıyasla nihai tüketiciler üzerinde daha yüksek bir vergi yükü oluşturmaktadır.

7. Sonuç ve Değerlendirme

Hindistan ve Türkiye kendilerine özgü ekonomik, siyasi, sosyal ve kültürel özelliklere sahip iki ülkedir. Ayrıca yüzölçümü ve nüfus yoğunluğu açısından kıyaslanamayacak kadar farklı olan bu iki ülke, uyguladıkları vergi sistemleri açısından ise benzer özelliklere sahiptir.

Hindistan, 2017 yılında yapılan bir düzenleme ile otomobil satışları üzerinden alınan tüketim vergilerini, GST adı verilen genel tüketim vergilerinin içine almıştır. Türkiye ise otomobil satışları üzerinden alınan tüketim vergilerini, 2002 yılında yapılan bir düzenleme ile ÖTV kapsamına almıştır. Uygulanan her iki vergide de tarife yapısı, birbirine benzer çeşitli kıstaslara göre belirlenmiştir. Ancak Hindistan'da sıfır araçların satışında uygulanan vergi tarifesinin, Türkiye'dekine benzer kıstaslar içermesine rağmen; Hindistan'da bir otomobilin fabrika çıkış fiyatı ile nihai tüketiciye satış fiyatı arasındaki fark %29'dur. Türkiye'de ise otomobil satışları üzerinden alınan vergilerin, fabrika çıkış fiyatı ile tüketiciye nihai satış fiyatı arasındaki fark %116'dır. Ayrıca ikinci el otomobil satışları üzerinden Hindistan'da aracın teknik kıstaslarına göre farklı oranlarda GST alınırken, Türkiye'de aracın kullanım türü, araç sahibinin mükellefiyet yapısı ve kullanım amacı gibi kıstaslarla farkı oranlarda ÖTV değil, KDV alınmaktadır.

Her iki ülkede otomobil satışlarından alınan vergiler incelendiğinde, Hindistan'da otomobil satışlarında GST uygulamasının Türkiye'deki KDV'nin bir benzeri olarak değerlendirilebileceği görülmektedir. İki uygulamada da belirlenen araca ait teknik kıstaslar ve araç türlerine göre vergi oranlarının belirlenmesi birbirlerine oldukça benzemektedir. Hatta Hindistan'da uygulanan Cess'in aracın kullanım amacı ve teknik kıstaslarına göre farklı oranlarda belirlenerek mevcut GST oranına eklenmesi de Cess ile ÖTV arasında bir benzerlik olduğunu göstermektedir. İki ülkedeki vergi oranları incelendiğinde Hindistan'da en yüksek oran Cess dahil %50 iken, Türkiye'de %220'dir. Bu da Türkiye'de nihai tüketicinin otomobil alımlarında Hindistan'a göre daha fazla vergi ödediğini göstermektedir.

Türkiye'de otomobil satışlarından alınan ÖTV, beyan yapısı nedeniyle vergi kaçakçılığına neredeyse imkân tanımamaktadır. Ancak, Türkiye'de otomobil satışları üzerinden alınan ÖTV'nin yüksek oranlara sahip olması, mükelleflerin vergiden kaçınma isteğini arttırmaktadır. Mükellefler, ilgili Kanun ile tanınan istisna ve muafiyetlerden yüksek bir motivasyonla yararlanmaya çalışmaktadır. Engelliler için tanınan istisna ve belirli aralıklarda yürürlüğe giren hurda araç teşviği gibi uygulamalar mükelleflerin sıfır araç alma isteklerini arttırırken, vergi gelirlerinde de ciddi bir azalışa neden olmaktadır.

Sonuç olarak, Hindistan'da olduğu gibi Türkiye'de de otomobil satışları üzerindeki vergilerin, ülkenin mali ve ekonomik şartları göz önünde bulundurularak düşürülmesi uygun olacaktır. Bu durum vatandaşların sahip oldukları mali güçleriyle, istedikleri otomobillere ulaşabilmeleri için ise önemli bir adım olacaktır. Ayrıca vergi oranlarında yapılacak herhangi bir indirim, vatandaşların vergiye gönüllü uyumunu da artıracaktır. Bu bağlamda, yürürlükteki tarifenin mevcut mali ve ekonomik şartlara göre gözden geçirilmesi yerinde olacaktır.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Furkan Kılıncı ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Eleştirel İnceleme, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Süpervizörlük, Genel Katkı Düzeyi - % 50

Zeynep Arıkan ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Eleştirel İnceleme, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Süpervizörlük, Genel Katkı Düzeyi - % 50

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Kaynakça

- Aditya Birla Capital, *What is Wealth Tax? Meaning, Calculation & Its Abolition in India*, <https://www.adityabirlacapital.com/abc-of-money/everything-you-need-to-know-about-wealth-tax>. Erişim Tarihi:28.10.2024
- Akkaya, Ş., & Aktuğ, M., (2021). “Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi”. *Maliye Çalışmaları Dergisi*. (65), 1-23. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-884927>.
- Aras, İ.K., & Acar, Y., (2022). “Türkiye’de Otomotiv Sektörüne Verilen Vergi Teşvikleri Etkin Mi? Ekonometrik Bir Analiz”. *International Journal of Public Finance*. 7(1), 51 – 72. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1022621>.
- Arıkan, Z., & İnneci, A., (2023). “Küresel Asgari Kurumlar Vergisi “Dibe Doğru Yarış”ı Sona Erdirebilecek Mi?”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 412, 13-20.
- Arıkan, Z., & Önkan, Ö., (2020). “Hindistan Vergi Sistemi”. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 9(3), 2466-2491. <https://doi.org/10.15869/itobiad.755409>.

- Ashokbhai, S., B., (2022). "The Impact of GST on The Indian Automobile Industry". *Grand Academic Portal (GAP) Research Journals, A Global Journal of Interdisciplinary Studies*. 5(4), 90-96.
- Aslanpay, E., & İnneci, A., (2023). "Kanada Vergi Sisteminin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Bakımından Değerlendirilmesi". *Vergi Dünyası*. 42(501), 44-53.
- Chauhan, P. M., & Bhutada, P. R., (2022). "The Impact of The Goods And Services Tax (GST) On The Indian Automobile Industry". *Dogo Rangsang Research Journal & UGC Care Group I Journal*. 09(01), 29-37. ISSN: 2347-7180.
- CNNTÜRK.com. Küresel çip krizinin sonu geldi!, <https://www.cnnturk.com/otomobil/kuresel-cip-krizinin-sonu-geldi-2031841?page=1>. Erişim Tarihi: 14.08.2024.
- Deepti., & Goel, M., (2022). "Evolution of Indian Tax System – Tax Policy". *E-Initiatives And Administrative Reforms, Specialusis Ugdymas / Special Education*. 2(43), 436-444.
- Edizdoğan, N., (1981). *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri*. Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No:6, Bursa Üniversitesi Basımevi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuat/otv_oranlari_tum/ozel-tuketimoranlari. Erişim Tarihi: 12.08.2024.
- Good and Service Tax Council. <https://gstcouncil.gov.in/sites/default/files/All-rate-notification/notfctn-1-compensation-cess-english.pdf>. Erişim Tarihi: 10.08.2024.
- Government of India Ministry of Finance. Finance Bill, 2015 Provisions Relating to Direct Taxes, <https://www.indiabudget.gov.in/budget2015-2016/ub2015-16/memo/mem1.pdf>. Erişim Tarihi: 25.10.2024.
- Groww, Types of GST, <https://groww.in/p/tax/types-of-gst>. Erişim Tarihi: 06.08.2024.
- Groww, *Understanding Wealth Tax in India*, <https://groww.in/blog/wealth-tax-in-india>. Erişim Tarihi: 10.08.2024.
- HaberTürk.com. Opel Türkiye Genel Müdürü Özocak: Çip krizi bizim için bitti, <https://www.haberturk.com/opel-turkiye-genel-muduru-ozocak-cip-krizi-bizim-icin-bitti-3560624-ekonomi>, Erişim Tarihi: 14.08.2024.
- Hürriyet Bigpara. İkinci el otomobil piyasası hareketlenmeye başladı, <https://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/ikinci-el-otomobil-piyasasi-hareketlenmeye-basladi-41527736>. Erişim Tarihi: 14.08.2024.
- Jadhav, P. S., & Shinde, K. H., (2017). "GST Worldwide". *Dyasparya International Journal of Commerce and Management*. II, 48-52. ISSN : 2394-742X.
- Jain, A., (2018). "Impact of goods and service tax (GST) on small business enterprise in reference to automobile industry". *International Journal of Applied Research*. 4(7), 349-352.
- Kapoor, S., & Singh, A., (2023). "Development of Indian Tax System: Pre and Post-Colonial Influences". *FIIB Business Review*. 1-11. <https://doi.org/10.1177/23197145231164816>.

- Kükrer, A. S., (1999). “Türkiye’de Siyasal Süreçte Vergi Reformuna Genel Bir Bakış”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 2(Haziran), 81-96.
- Mitchell, D. J., (2011). “Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması”. Çukurçayır, S. (Çev.), *Maliye Dergisi*, 161(Temmuz-Aralık), 326-336.
- Mukherjee, S., (2020). “Goods and Services Tax Efficiency Across Indian States: Panel Stochastic Frontier Analysis”. *Indian Economic Review Springer*. 55, 225–251. <https://doi.org/10.1007/s41775-020-00097-z>
- Naeem, S. S. & Khan, J., (2020). “The Social & Economical Impact of GST on Indian Economy”. *The International Journal of Business Management and Technology*. 4(2), 74-85.
- Nayaka B., (2021). “Analysis of Goods Services Tax (GST) Impact on Indian Automobile Industry”. *SSRN Electronic Journal Published*. 1-15. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3851580>.
- Nayyar A., & Singh I., (2018). “A Comprehensive Analysis of Goods and Services Tax (GST) in India”. *Indian Journal of Finance*. 58-73.
- Oktar K., (2008). *Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları (II) Sayılı Liste Taşıt Araçları*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Otomobil Distribütörleri ve Mobilite Derneği (ODMD) (2024). Makroekonomik Değerlendirme Mayıs 2024, <https://www.odmd.org.tr/folders/2837/categorial1docs/4701/Makroekonomik%20De%c4%9ferlendirme%20May%c4%b1s%202024.pdf>. Erişim Tarihi: 11.08.2024.
- Otomobil Sanayicileri Derneği (OSD) (2023). Küresel Değerlendirme Raporu. <https://www.osd.org.tr/saved-files/PDF/2023/09/14/2022%20Kuresel%20Degerlendirme%20Raporu.pdf>. Erişim Tarihi: 11.08.2024
- Sharma, A., & Sharma D., (2018). “Impact of GST on Automobile Industry in India”. *International Research Journal of Management Science & Technology*. 9(3), 145-155.
- Sharma, B., & Singh, M., & Kharub, M., (2018). “GST in India: Concept and SWOT Analysis”. *Iaetsd Journal for Advanced Research In Applied Sciences*. 5(2), 489-497.
- Shome, P. (2021). “Taxation in Ancient India. In: Taxation History, Theory, Law and Administration”. Springer Texts in Business and Economics. 15-27. https://doi.org/10.1007/978-3-030-68214-9_2
- Society of Indian Automobile Manufacturers (SIAM). (2016). The Automotive Mission Plan (AMP) 2016-26, <https://www.siam.in/uploads/filemanager/47AUTOMOTIVEMISSIONPLAN.pdf>. Erişim Tarihi: 11.08.2024.
- Somuncu, A., (2022). “Türkiye’de Otomobil ve Ticari Araçlardan Alınan Özel Tüketim Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çevresel Etki ve Vergi Adaleti Bakımının Değerlendirilmesi”. *Ankara Üniversitesi Çevre Bilimleri Dergisi*. 9(2), 29-43.
- Srivastava, B., & Srivastava, H., & Kumar, S., & Kumar Rai, M., (2022). “GST and Automotive Sector in India: Issues and Challenges Addressed so far”. *International Journal of Health Sciences*. 6(S4), 9950–9959. <https://doi.org/10.53730/ijhs.v6nS4.10870>.

- Taylar Y., (2010). “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 12, 435-467.
- Tosuner M. & Arıkan Z. & Bay H., (2024). *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Turhan S., (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Türk, Y.K., (1996). *Gümrük Birliği'ne Giderken Türk Otomotiv Sektörü* (Yayın No. 53566) [Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.



Sayıştay ve Danıştay Yargısı Bağlamında Uyuşmazlık Çözümü Üzerine Bir Tartışma

Murat İnce¹ 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 11.12.2024

Düzeltilme : 29.05.2025

Kabul : 02.06.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik
oranı: %20

JEL Kodu:

H83, K30, M42

Anahtar Kelimeler:

Sayıştay Yargısı,
Uyuşmazlık
Mahkemesi, Danıştay,
Kamu Zararı

Ö Z E T

Sayıştay hesap yargılamasının Türk yargı sistemindeki yeri ve konumu, idare hukuku ve mali hukuk literatüründe yeterince tartışılmamış son derece önemli bir konudur. Sayıştay yargısının mahiyetine ilişkin olarak öne sürülen düşünceler, genellikle Sayıştay hesap yargılamasının sui generis niteliğine vurgu yapmakla yetinmekte, bu alanda yürütülen tartışmalar Sayıştay yargısının idare hukuku ve mali hukuk bağlamındaki özellikli konumunu belirginleştirmekten uzak görünmektedir. Anayasa Mahkemesi 2013 ve 2014 yıllarında verdiği kararlarda; Sayıştay'ın bir mahkeme olduğunu vurgulamış, böylece Sayıştay kararlarının yargısal anlamda kesin hüküm niteliğinde olduğu yani yargısal kimliğe sahip olduğu teyit edilmiştir. Bu çalışmada spesifik olarak sadece “vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler dışındaki” hususlara, yani kabaca kamu zararı müessesine ilişkin hususlara münhasır olmak üzere, Sayıştay kararları ile Danıştay kararları arasında doğabilecek hüküm uyuşmazlıklarının Uyuşmazlık Mahkemesi nezdinde çözüme kavuşturulması gereğine işaret edilmiştir. Bu kapsamda Anayasada ve ilgili mevzuatta herhangi bir değişiklik yapılmasına gerek olmaksızın söz konusu hüküm uyuşmazlıklarının Uyuşmazlık Mahkemesince çözüme kavuşturulmasında hukuki bir engel bulunmadığı vurgulanmıştır. Kanaatimizce Uyuşmazlık Mahkemesi, Sayıştayı geniş anlamda idari yargı rejiminin içinde faaliyet gösteren bir yargı mercii olarak mütalaa ederek Danıştay ve Sayıştay kararları arasındaki hüküm uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturabilir. Nitekim Anayasanın 160'ıncı maddesinde yer alan Sayıştayın kesinleşmiş kararları dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamayacağı hükmü esasında Anayasa koyucunun Sayıştay yargısını geniş anlamda idari yargı rejiminin bir parçası olarak kavradığının açık bir göstergesidir.

Citation: İnce, M. (2025). “Sayıştay ve Danıştay Yargısı Bağlamında Uyuşmazlık Çözümü Üzerine Bir Tartışma”. *International Journal of Public Finance*. 10(1), 165–182. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1599784>

¹ Assoc. Prof. PhD., Expert Auditor, Turkish Court of Accounts, Ankara, Türkiye, ORCID: 0000-0003-1519-0321, muratince@sayistay.gov.tr

A Discussion on Dispute Resolution in the Context of the Court of Accounts and the Council of State

ARTICLE INFO

Submitted : 11.12.2024
 Revised : 29.05.2025
 Accepted : 02.06.2025
 Available : 30.06.2025

iThenticate similarity
 score: 20%

JEL classification:

H83, K30, M42

Keywords:

Judicial Power of
 Turkish Court of
 Accounts, Court of
 Jurisdictional Disputes,
 Council of State, Public
 Loss

ABSTRACT

The status and position of the Turkish Court of Accounts' trial of account in the Turkish judicial system is a critical issue that has not been sufficiently discussed in the administrative and financial law literature. Thoughts put forward regarding the nature of the Court of Accounts generally only emphasize the sui generis nature of the trial of account of the Court of Accounts, and the discussions in this area seem far from clarifying the specific position of the Court of Accounts' judicial function in the context of administrative and financial law. Through its decisions in 2013 and 2014, the Constitutional Court emphasized that the Court of Accounts is a court, thus confirming that the Court of Accounts' decisions are final in judicial terms; that is, they have a judicial identity. In this study, it is specifically pointed out that the disputes of judgment that may arise between the Court of Accounts' decisions and the Council of State's decisions should be resolved before the Court of Jurisdictional Disputes, specifically only for matters "other than taxes, similar financial obligations and duties," that is roughly to the matters related to the institution of public loss and in this context it has been also emphasized that there is no legal obstacle to the resolution of the said disputes by the Court of Jurisdictional Disputes without the need for any legal amendments. In our opinion, the Court of Jurisdictional Disputes can resolve the disputes of judgment between the decisions of the Council of State and the Court of Accounts by considering the Court of Accounts as a judicial authority operating within the administrative, judicial regime in a broad sense. The provision in Article 160 of the Constitution that no applications for judicial review of the finalized decisions of the Court of Accounts shall be filed in administrative courts clearly indicates that the Constitution-maker broadly understands the Court of Accounts as a part of the administrative, judicial regime.

Extended Summary

As the first and last instance court in the judicial process regarding determining and compensating public damages, the Turkish Court of Accounts assumes an extremely important and central function. However, due to the nature of our legal system, various judgment disputes may arise between the Court of Accounts and other judicial authorities on issues related to public damages. In our country, the competent body for the final resolution of various jurisdictional and judgment disputes between judicial and administrative judicial authorities is the Court of Jurisdictional Disputes. The Court of Accounts is not listed by name among the judicial authorities that will be a party to the dispute of judgment in the Constitution and the Law on the Establishment and Operation of the Court of Jurisdictional Disputes. However, considering that the Court of Accounts jurisdiction is an element of the administrative, judicial regime in a broad sense in terms of legal systematics, judgment disputes may also arise between the Court of Accounts jurisdiction and administrative or judicial jurisdictions. Based on a comprehensive literature review, this study specifically points out the need for the resolution of the disputes of judgment that may arise between the decisions of the Court of Accounts and the

decisions of the Council of State, exclusively for matters “other than tax, similar financial obligations and duties,” that is, roughly, matters related to the institution of public loss, before the Court of Jurisdictional Disputes, and emphasizes that there is no legal impediment to the resolution of the disputes of judgment in question by the Court of Jurisdictional Disputes without the need for any amendments to the Constitution and the relevant legislation. In our opinion, the Court of Jurisdictional Disputes can resolve disputes of judgment between the decisions of the Council of State and the Court of Accounts by considering the Court of Accounts as a judicial authority operating within the administrative, judicial regime in a broad sense. Indeed, the provision in Article 160 of the Constitution that administrative judgment cannot be resorted to due to the final decisions of the Court of Accounts is a clear indication that the Constitutional Court legislator conceived the jurisdiction of the Court of Accounts as a part of the administrative, judicial regime in a broad sense. When the situation is accepted in this way, the Court of Jurisdictional Disputes can resolve the disputes between the Court of Accounts and the Court of Cassation using the same procedure.

1. Giriş

Sayıştay hesap yargılamasının Türk yargı sistemindeki yeri ve konumu, idare hukuku ve mali hukuk literatüründe yeterince tartışılmamış son derece önemli bir konudur. Sayıştay yargısının mahiyetine ilişkin olarak öne sürülen düşünceler, genellikle Sayıştay hesap yargılamasının *sui generis* niteliğine vurgu yapmakla yetinmekte, bu alanda yürütülen tartışmalar Sayıştay yargısının idare hukuku ve mali hukuk bağlamındaki özellikli konumunu belirginleştirmekten uzak görünmektedir.

Sayıştay tarafından yürütülen denetimler sonucunda hazırlanan Yargılamaya Esas Raporlar, temelde mali iş ve işlemleri yürütmekle sorumluluğu bulunan kamu görevlilerinin mali sorumluluklarını belirlemeyi ve sorumluların kasıt, kusur ve ihmallerinden kaynaklanan kamu zararının tazminini sağlamayı amaçlamaktadır. Yargılamaya Esas Raporlarda öne sürülen kamu zararı iddiaları birer mahkeme sıfatıyla Sayıştay dairelerince karara bağlanmakta ve bu kararlar da ilk derece ve son derece yargı mercii olarak Sayıştay bünyesinde kesinleşmektedir. Öte yandan, Anayasa Mahkemesi 2013 ve 2014 yıllarında verdiği kararlarda²; Sayıştayın bir mahkeme olduğunu vurgulamış, böylece Sayıştay kararlarının yargısal anlamda kesin hüküm niteliğinde olduğu yani yargısal kimliğe sahip olduğu teyit edilmiştir.

Bu çalışmanın amacı; “*vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler dışındaki hususlara*” yani kabaca kamu zararı müessesine ilişkin hususlara münhasır olmak üzere Danıştay ve Sayıştay kararları arasında ortaya çıkabilecek olası hüküm uyumsuzluklarının Uyuşmazlık Mahkemesi nezdinde çözüme kavuşturulabilmesini tartışmaya açmaktır.

² ANAYASA MAHKEMESİ KARARI (2013): Esas Sayısı: 2011/21, Karar Sayısı: 2013/36, Karar Günü: 28.2.2013 R.G. Tarih-Sayı: 06.03.2014-28933, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2013-36-nrm.pdf>; ANAYASA MAHKEMESİ KARARI (2014): Esas Sayısı: 2014/172, Karar Sayısı: 2014/170, Karar Günü: 13.11.2014, R.G. Tarih-Sayı: 10.1.2015-29232, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/170?EsasNo=2014%2F172>.

Bununla birlikte bu makalede yer alan tespit ve önerilerin Sayıştay ile Yargıtay arasındaki hüküm uyumsuzluklarının çözümü için de uygulanabileceğini dikkate almak gerekir. Konu, idare hukuku ve mali hukuk bağlamında tartışmacı bir yöntem izlenerek geniş kapsamlı bir değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde, Sayıştayın anayasal konumuna kısaca değinilmekte, ikinci bölümde Sayıştay'ın kamu zararı tespitine yönelik uygulamalarına yer verilmekte, üçüncü bölümde, kamu zararının tahsili konusunda adli ve idari yargı yerleri arasında doğan hüküm uyumsuzlukları örnek bir vaka üzerinden incelenmekte, dördüncü bölümde Sayıştay ve Danıştay kararları arasındaki hüküm uyumsuzluklarının çözümü üzerine bir tartışma yürütülmekte ve son bölümde de çalışmada varılan sonuçlar özetlenmektedir.

2. Sayıştayın Anayasal Konumu

Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli anayasal bir kuruluştur. Anayasanın 160'ıncı maddesi hükmü gereği, Sayıştayın kesinleşmiş kararları dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.

Anayasa Mahkemesinin 27.12.2012 tarih ve E. 2012/102, K. 2012/207 sayılı kararında; *“Sayıştayın sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama görevi yönünden yargısal bir faaliyet icra ettiği ve bu çerçevede verilen kararların maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden yargı kararı niteliğinde olduğu, kesin hüküm vermesi nedeniyle bunu sonuçsuz veya etkisiz kılacak şekilde gerek idari gerekse yargısal makamlar nezdinde herhangi bir karar alınmasının söz konusu olamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.”* denilmiştir.

Yine Anayasa Mahkemesinin 28.02.2013 tarih ve E. 2011/21, K. 2013/36 sayılı kararında da aynı *değerlendirmelere* yer verildikten sonra, Sayıştay *“yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi”* olarak tanımlanmıştır. Aynı hususa Anayasa Mahkemesinin, 10.01.2015 tarih ve E. 2014/172, K. 2014/170 sayılı kararında da değinilerek, Sayıştay yargı dairesinin somut norm denetimi bağlamında *“bir davaya bakmakta olan mahkeme”* kapsamında mütalaa edilmesi gerektiği vurgulanmıştır³.

³ Anayasa Mahkemesinin bu kararları Sayıştayın yargısal konumunun belirlenmesi bakımından kritik bir eşik oluşturmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi uzun süre Sayıştayın yargısal nitelikli bir kurum olmadığı görüşünü esas almıştır. Örneğin; Anayasa Mahkemesince 1982 Anayasa'sı döneminde verilen bir kararda, Sayıştayın kendine özgü bir yapısı olduğu kabul edilmekle birlikte yargı organı olmadığına hükmedilmiştir. Yine Anayasa Mahkemesinin 1996 yılında verdiği bir başka kararında da Sayıştayın kendine özgü bir anayasal kurum olduğu görüşünü sürdürdüğü ve Sayıştayı mahkeme olarak nitelemekten özenle kaçındığı görülmektedir (Kılıç, 2022: 27-38). Konu hakkında daha fazla tartışma için bkz. Akyel, R. (2015); Akyel ve Baş H. (2010); Çetin, İ. (2020); Işıklar, C. (2025), Karabeyli, L. ve Eski Çaylak, Ş. (2024), Uzun Çam, M. (2018).

3. Sayıştayın Kamu Zararı Tespitine Yönelik Uygulamaları

“Kamu zararı müessesesi”, gerek kamu idarelerinin kontrol, denetim ve inceleme faaliyetleriyle gerekse de (Sayıştay yargısı dâhil) mahkeme kararlarıyla tespit olunan *kamu zararlarının* ilgililerinden tahsil ve/veya tazmin edilmesi süreçlerini kapsayan oldukça geniş kapsamlı bir mekanizmadır (Aksoy vd., 2018: 97-118; Taytak, 2022:46-53). Söz konusu mekanizmayla ilgili olan asli düzenlemeler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda ve ikincil mevzuatta düzenlenmiştir.

Sayıştay hesap yargılamasında kamu zararının tespiti, denetçiler tarafından düzenlenen sorgu maddeleriyle başlayıp Sayıştay yargısı (daireler ve temyiz kurulu) tarafından kesin hüküm tesis edilmesiyle sona eren yargısal bir süreci kapsamaktadır. Sayıştay tarafından yürütülen denetimler sonunda hazırlanan Yargılamaya Esas Raporlar, temelde mali iş ve işlemleri yürütmekle sorumluluğu bulunan kamu görevlilerinin mali sorumluluklarını belirlemeyi ve sorumluların kasıt, kusur ve ihmallerinden kaynaklanan kamu zararının tazminini sağlamayı amaçlamaktadır. Başka bir ifadeyle, bir kişi hakkında Sayıştay hesap yargılamasında sorumlu sıfatıyla tazmin hükmüne karar verilebilmesi için söz konusu kişinin, mali iş ve işlemin yerine getirilmesinde görev ve sorumluluğunun bulunması veya kamu zararına sebebiyet veren resmi evrakta (ödeme emri, muhasebe işlem fişi vb.) imzasının bulunması ya da kamu zararına taalluk eden işlemin kamu görevliliği statüsü çerçevesinde kendisiyle ilişkilendirilebilmesi gerekmektedir. Kural olarak, kamu görevlisi olmayan ya da bir harcamanın yapılmasında görev ve yetkisi olmayan bir kişi hakkında “sorumlu” sıfatıyla kamu zararının tazmini yönünde karar verilmemektedir (Aksoy vd. 2018: 107-108; Geçgel, 2015: 33-36). Bazı durumlarda, sorumlu kamu görevlileri sorguya alınmış olan ancak hakkında henüz hüküm tesis edilmemiş olan kamu zararı tespitlerini kendi takdir yetkilerine dayalı olarak ve kamu gücünü kullanmak suretiyle ilgililerinden/ahizlerden⁴ tahsil cihetine gidebilmektedir. Böyle bir zorunlulukları bulunmadığı halde bu yola başvurmalarının en önemli nedenlerinden biri, kamu zararının tazmin edilmesinde nihai sorumluluğun üzerlerinde kalmasından duydukları endişe yahut çekincedir.

Esasen Sayıştay hesap yargılaması bağlamında haklarında hüküm tesis edilen sorumluların oluşan kamu zararını rayiç bedeliyle bizzat kendilerinin ödemesi gerekmektedir. Nitekim Devlet Memurları Kanunu’nun 13’üncü maddesinde; “*Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır.*” hükmü yer almaktadır. Ödemeyi yapan sorumlu kamu görevlisinin normal şartlarda sonradan (adli mahkemelere müracaat ederek sebepsiz zenginleşme hükümlerine istinaden) ahizlere

⁴ TDK tarafından hazırlanan Köken Bilgisi Sözlüğü’ne göre Arapça kökenli bir kelime olarak “ahiz” sözcüğü “alma”, “kabul etme”, “üstüne alma”, “ele geçirme” gibi anlamlara gelmektedir. Sayıştay hesap yargılamasında “ahiz” kavramı; kendilerine hukuka aykırı ödemenin yapıldığı kişileri ifade etmektedir. Bkz. Köken Bilgisi Sözlüğü (Deneme Sürümü), <https://tdk.gov.tr/icerik/basindan/koken-bilgisi-sozlugu-a-harfi-deneme-surumuyle-yayimlandi/>

rücu etmesi gerekmektedir. Ancak pratikte süreç bu şekilde işlememekte; kamu görevlileri, henüz hüküm tesis edilmemiş hususlarda (örneğin denetçisi tarafından sorgu konusu yapılmış hususlarda) kamu gücünü kullanarak ve resen ahizlerden tahsilat yapma yoluna müracaat etmektedir. Bu konuda karmaşaya neden olan başka bir husus da sorgu üzerine yapılan tahsilatların mevzuatın amir hükmü olduğunun düşünülmesidir. Nitekim Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te, Sayıştayca düzenlenen sorguların ilgili kamu idaresince ihbar kabul edilmesi gerektiği öngörülmektedir. Ancak anılan yönetmelikte, kamu zararının oluşumuna dair nihai kararın son tahlilde ilgili kamu idaresinin değerlendirmesine bağlı bir işlem olduğu da açıkça ifade edilmektedir. Dolayısıyla, Sayıştayca düzenlenen sorguların ihbari niteliği, kamu görevlilerinin kamu zararına ilişkin takdir ve değerlendirme yetkilerini ortadan kaldıran bir husus değildir. Bununla birlikte, sorgu üzerine kamu görevlilerince yapılan tahsilatların çoğu durumda Sayıştay hesap yargılamasının etkinliğini (burada esas olarak kastedilen yargılama öncesi etkinliktir) gösteren bir uygulama olduğunu da kabul etmek gerekir. Kuşkusuz kamu zararına ilişkin Sayıştay ilamlarının infazını (yani yargılama sonrası sonuçları) ayrı bir başlık altında ele almak gerekir.

Sayıştay yargısıyla ilgili en önemli sorun alanlarından biri, yargılamaya ilişkin özel bir usul kanununun bulunmamasıdır. Her ne kadar 6085 Sayıştay Kanunu'nun 61'inci maddesinde; bu Kanunda yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı öngörülmekteyse de Sayıştay hesap yargılamasına ilişkin özel bir kanunun bulunmaması, hukuki belirlilik ve adil yargılama ilkelerine aykırılık teşkil eden son derece önemli bir eksikliktir.⁵ Herşeyden önce 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ya da bu kanunun yerine geçmek üzere 12/01/2011 tarihinde yürürlüğe konan 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu⁶, adli ve idari yargılama süreçlerinde riayet edilmesi gereken genel usul hükümlerini düzenleyen bir çerçeve kanundur. Hukuki belirlilik ve adil yargılama ilkelerinin bir gereği olarak Türk Hukukunda, bu çerçeve kanun dışında bazı özel usul kanunları da yürürlüğe konulmuş bulunmaktadır. Örneğin idari davalara ilişkin özel usul hükümleri İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, ceza davalarına ilişkin özel usul hükümleri ise Ceza Muhakemesi Kanunu'nda⁷ düzenlenmiştir. Bu itibarla, adil yargılama ve hukuki belirlilik ilkelerinin zorunlu bir gereği olarak tıpkı diğer özel yargılama usullerinde olduğu gibi

⁵ Sayıştay hesap yargılama usulüne ilişkin hükümler dağınık bir biçimde sırasıyla; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda, "Sayıştay Denetim Yönetmeliği"nde, "Sayıştay Genel Kurulu, Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları"nda ve "Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları"nda yer almaktadır. Dikkat edilirse 6085 sayılı Kanun, 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na genel bir atıf yapmakla yetinmekte ancak yargılama usullerine ilişkin birçok ayrıntı özel bir kanunla değil, Sayıştay Başkanlığı tarafından yayımlanan yönetmelik ya da usul ve esaslarla düzenlenmektedir. Bkz. Sayıştay İkincil Mevzuatı, <https://www.sayistay.gov.tr/pages/22-sayistay-ikincil-mevzuati>.

⁶ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun getirdiği yeni düzenlemelere ilişkin kapsamlı bir değerlendirme için bkz. (Yılmaz, 2011).

⁷ Eski adıyla Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu.

Sayıştay yargısı bağlamında da sadece Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na genel bir atıf yapılmasıyla yetinilmemeli, özel bir Sayıştay Muhakemesi Usul Kanunu mutlaka tanzim edilmelidir⁸.

Esasında, Anayasa'nın 142'nci maddesinde; mahkemelerin kuruluşunun, görev ve yetkilerinin, işleyişinin ve de yargılama usullerinin kanunla düzenlenmesi gerektiği açıkça vurgulanmıştır. Dolayısıyla *ad hoc* bir yargılama rejimi niteliği taşıyan Sayıştay yargısının özel bir usul kanunuyla düzenlenmemiş olması, yukarıda zikredilen Anayasa hükmüne açıkça aykırılık taşımaktadır. Bu durum, aynı zamanda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde öngörülen *mahkemelerin kanuniliği* ve *tabii hakim* ilkeleriyle de çelişmektedir. Tanrıver'in ifadesiyle; "Kanunilik ilkesi, mahkemelerin kuruluş, görev, işleyiş ve yargılama usullerinin, ancak kanunla yapılabileceğini; idarenin düzenleyici idarî işlemleri aracılığıyla mahkeme kurmasının; kurulmuş olan mahkemelerin ise, görevlerini, yetkilerini, işleyiş ve yargılama usullerini değiştirmesinin mümkün olamayacağını ifade eder. Mahkemelerin görev ve yetkilerinin kanunla belirlenmiş bulunması, tek başına yetmez; ayrıca, kanunla yapılmış bu belirlemenin, yargılanacak uyuşmazlığın ortaya çıkmasından önce gerçekleştirilmiş olması da şarttır. Çünkü, Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin öngördüğü anlamda "kanunî mahkemeden" maksat, *tabii hâkim* ilkesine (doğal yargı ilkesine) uygun bir biçimde kuruluşları gerçekleştirilmiş olan yargı yerleridir. Yargılanacak olan uyuşmazlığın gerçekleşmesinden önce, yürürlükte bulunan kanunlar aracılığıyla görevi ve yetkisi belirlenmiş bulunan mahkemenin hâkimine, *tabii hâkim* denir ve bunu öngören ilke, kişilerin, hangi mahkeme önünde yargılanacaklarını kesin olarak bilmelerini mümkün kılmak, bağımsız ve tarafsız mahkemeler önünde yargılanmalarını güvence altına almak, yargıya güveni sağlamak ve yürütmenin yargıya olan müdahalesini olabildiğince önlemek amaçlarına yönelmiştir" (Tanrıver, 2004: 194).

Sayıştay yargısıyla ilgili tartışma konusu olan bir başka önemli husus da kamu zararına ilişkin uyuşmazlıklarda (davalarda) Sayıştay'ın ilk derece ve son derece yargı yeri olarak görev yapmasıdır. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve adil yargılamanın temin edilmesi bakımından mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları ya da kanun yollarının belirli hale getirilmesi son derece önem taşımaktadır. 2016 yılından itibaren üç dereceli bir yapıya kavuşturulan Türk yargı sisteminde olağan kanun yollarına genellikle ilk derece

⁸ Bu sorun, 832 sayılı eski Sayıştay Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde de varlığını sürdürmüştür. Nitekim Yılmaz ve İnan tarafından 1998 yılında kaleme alınan bir makalede; temel hak ve özgürlüklerle ilgili bir alan olduğu için yargılama usulünün kanunlara dayanmasının şart olduğu vurgulanarak Sayıştay hesap yargılamasına ilişkin olarak bir "Sayıştay Yargılama Usulü Kanun Taslağı" hazırlanması gereğinden söz edilmiştir. Yılmaz ve İnan'a göre; "Sayıştay Kanunu'nda ayrıntılı yargılama usulü kuralları yer almadığı gibi, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan yollama da, sadece kanun yolları ile sınırlı olup, bu atıf dahi sorunları çözememektedir. Oysa, tüm çağdaş yargı organları gibi Sayıştay'ın da ayrıntılı yargılama usulü yasası olması, öncelikle hukuki güvenliğin sağlanması, maddi gerçeğin ve adaletin teminine hizmet edeceği gibi, Sayıştay'ın da daha rasyonel çalışmasını temin edecektir" (Yılmaz ve İnan, 1998: 81). Sayıştay hesap yargılama sürecine ilişkin olarak bu makalede dile getirilen sorunların birçoğu, 2010 yılında yürürlüğe konulan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu bakımından da halen geçerliliğini korumaktadır. Konuya ilişkin güncel bir tartışma için bkz. (Avci, 2022a; 2022b).

yargı yerlerinde, olağanüstü kanun yollarına ise son derece yargı yerlerinde başvurulmaktadır. Genel anlamda kanun yolları; yargı yerlerince verilen ve hukuka aykırı ya da yanlış olduğu öne sürülen nihai kararların, bir üst mahkeme tarafından yeniden incelenmesini, değerlendirilmesini, denetlenmesini ve gerektiğinde de değiştirilmesini/düzeltilmesini sağlamak amacıyla uyuşmazlığın taraflarına tanınan hukukî başvuru yolları ve imkanlarını ifade etmektedir (Günday, 2022: 479; Gözübüyük, 2020: 468). Bununla birlikte 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda öngörülen kanun yollarının (temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltme) tamamı adli ve idari yargı sisteminden farklı olarak Sayıştay bünyesinde tekemmül etmektedir. Başka bir ifadeyle; “Sayıştay yargısında idarî ve adlî yargıda olduğu gibi dereceli ve bölgesel (mahallî) bir yargı sistemi ve ağı öngörülmemiş, nitelik bakımından hem ilk hem de üst (son–hukukî) derece Sayıştay bünyesindeki yargı yerleri tarafından üstlenilmiştir. Dolayısıyla denetimler neticesinde hazırlanan yargılamaya esas raporlara istinaden hesap mahkemeleri olan Daireler (zımnen de olsa), ilk derece mahkeme sıfatıyla hesap yargılaması yapmakta ve kanun yolları da olağan ve olağanüstü ayrımı olmaksızın ilgili Sayıştay yargı yerlerince tekemmül ettirilmektedir” (Avci, 2022b: 12). Anılan soruna sistematik bir çözüm önerisi olarak Avci, adil yargılanma hakkının ve hak arama hürriyetinin korunması için Sayıştay yargısının da idari ve adli yargıda olduğu gibi kanun yollarının dereceli yargılama sistemine uyar şekilde düzenlenmesi gerektiğine dikkat çekmektedir. Ancak Avci’ya göre; “bu sistemin ihdası için sui generis yapıdaki hesap yargılamasına ve Sayıştay yargısına yönelik belli başlı sorunsalların bütüncül bir biçimde ele alınması, değerlendirilmesi ve çözüme kavuşturulması gerekir. Bunun için de hesap yargısına yönelik dereceli hesap yargısı sistemi, bu sistemin oluşumu ve yargı yerleri içerisinde olası yeri, sistem için bir usul kanunu, idarî ve adlî yargıdaki dava türleri itibarı hesap yargılamasının tipolojisi ve alternatif çözüm yolları boyutunda olasılık değerlendirmelerine ihtiyaç vardır” (Avci, 2022b: 15)⁹.

4. Kamu Zararının Tahsili Konusunda Adli ve İdari Yargı Yerleri Arasında Doğan Hüküm Uyuşmazlıklarına İlişkin Örnek Bir Vaka İncelemesi

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’te kamu zararının; a) Kontrol, denetim veya inceleme, b) Sayıştayca kesin hükme bağlama ve c) Yargılama sonucunda tespit edileceği öngörülmüştür. Buna göre *kamu zararı* ilke olarak; ***kamu idareleri tarafından icra edilen kontrol, denetim veya incelemeler sonucunda idari bir işlemle, Sayıştay tarafından yapılan yargılama sonucunda*** ve son olarak da ***adli ve idari yargı yerlerinin yargılamaları sonucunda*** tespit edilebilmektedir. Sayıştay ile adli ve idari yargı organları arasında olası hüküm uyuşmazlıkları, genellikle Sayıştay ilamını infaz etmek maksadıyla, kamu idarelerince/sorumlularca kamu zararının tahsil

⁹ Konu hakkında daha fazla tartışma için bkz. Bayar, D. (2005), İpek, E. A. Ş. ve Hepaksaz, E. (2017). Parlak, N. (2016; 2018); Taytak, M. ve Sakıncı, S. (2018), Tercan, E. (2014).

edilmesi üzerine (yani kamu zararının tahsili amacıyla bir idari işlemin tesis edilmesi üzerine), ilgililerin adli ve/veya idari yargı yerlerinde dava yoluna gitmeleri ve adli/idari yargı yerlerinin de yapılan kamu zararı tahsilatının yersizliğine/iadesine hükmetmesiyle açığa çıkmaktadır. Bu süreç içerisinde çoğu zaman ilgililer kendilerine yapılan tebliğata karşı idari yargıya başvurarak kamu zararının tahsiline ilişkin idari işlemin iptalini istemektedirler. Böylesi bir durumda ise süreç hem adli yargıda hem de idari yargıda devam etmektedir. Bu durum, kamu zararı konusunda yargıdaki hüküm uyuşmazlıklarının temelini oluşturmaktadır. Böylece yargı sürecinin iki ayrı koldan ilerlemesi sonucunda tarafları farklı olan ama konusu aynı olan davalarda farklı kararlar ortaya çıkabilmektedir (Koçberber, 2015: 62).

Uyuşmazlık Mahkemesi, kamu zararı ya da yersiz ödemelerin tahsili konusunda adli ve idari yargı yerleri arasında doğan hüküm uyuşmazlıklarını zaman zaman adli yargı mercii kararı yönünde zaman zaman da idari yargı merciinin kararı doğrultusunda çözüme kavuşturmaktadır. Uyuşmazlık konusu olan vakaya göre değişmekle birlikte, son zamanlardaki Uyuşmazlık Mahkemesi kararlarında, kamu zararının tahsiline ilişkin hüküm uyuşmazlıklarının çoğunlukla idari yargı mercii kararı doğrultusunda çözüme kavuşturulduğu görülmektedir. Örneğin Uyuşmazlık Mahkemesi'nin güncel tarihli (2021/224 Esas Nol'lu Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı) bir kararında¹⁰; yersiz olarak ödenen "denetim tazminatının" geri istenilmesine ilişkin idari işlemin hukuka uygun olmadığına idari yargı yerince saptanması karşısında; yersiz ödemenin geri alınması için idarece adli yargıda açılan alacak davası sonunda, davanın kabulüne ilişkin adli yargı mercii verilen kararın kaldırılmasına, hukuk ve usule uygun bulunan idari yargı mercii kararının ise kabulüne karar verilerek söz konusu hüküm uyuşmazlığının idari yargı mercii kararı yönünde çözüme kavuşturulmasına karar verilmiştir. Öte yandan Uyuşmazlık Mahkemesi'nin daha eski tarihli (2013/1607 Esas Nol'lu Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı) bir kararında¹¹ ise; Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) Edirne Bölge Müdürlüğü'nde sözleşmeli TÜİK Uzmanı olarak görev yapan ilgiliye (adli yargıda davalı, idari yargıda davacı) yersiz olarak ödenen denetim tazminatının geri istenilmesinin hukuka uygun olduğunun idari yargı yerince saptanması karşısında; yersiz ödemenin geri alınmasına ilişkin işlemin iptali için açılan davanın sonunda, davanın kabulüne karar veren idari yargı merciinin kararının kaldırılmasına, hukuk ve usule uygun bulunan adli yargı mercii kararının ise kabulüne karar verilerek söz konusu hüküm uyuşmazlığının adli yargı mercii kararı yönünde çözüme kavuşturulmasına karar verilmiştir. Hüküm uyuşmazlığının nitelik ve mahiyetini örnek bir vaka üzerinden kavramak bakımından aşağıda Uyuşmazlık Mahkemesi'nin güncel tarihli kararı üzerinde (2021/224 Esas Nol'lu Uyuşmazlık Mahkemesi Kararı) biraz daha ayrıntılı olarak durulacaktır.

¹⁰ Bkz. <https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/Karar/Content/2d3873e1-0229-4f20-a48b-255993c57573?highlightText=kamu%20zarar%C4%B1&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>

¹¹ Bkz. <https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/Karar/Content/860b7525-77f5-4037-b45d-646a74494087?highlightText=kamu%20zarar%C4%B1&excludeGerekce=False&wordsOnly=False>

İdari Yargıda Dava Süreci

- Davacı vekili, TÜİK Başkanlığı emrinde uzman olarak görev yapmakta iken davacıya ödenen denetim tazminatının geri istenmesine ilişkin idari işlemlerin, TÜİK uzmanlarına denetim tazminatı ödenmeyeceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmaması sebebiyle iptaline ve mahrum kalınan parasal haklarının yasal faizi ile birlikte tazminine karar verilmesi talebi ile idari yargı yerinde dava açmıştır.
- Ankara 1. İdare Mahkemesi, davanın denetim tazminatı ödemelerinin durdurulması kısmına ilişkin işlem yönünden reddine, ödenen denetim tazminatının yasal faizi ile birlikte geri istenilmesine ilişkin kısmı yönünden ise incelenmeksizin reddine karar vermiş; yapılan temyiz başvurusu üzerine de Danıştay 2. Dairesi, yerel mahkeme kararının **"ödenen denetim tazminatının yasal faizi ile birlikte geri istenilmesine ilişkin kısmı yönünden ise incelenmeksizin reddine"** dair kısmının bozulmasına diğer kısım yönünden ise kararın onanmasına hükmederek dosyayı mahalline iade etmiştir.
- Son olarak Ankara 1. İdare Mahkemesi, dava konusu işlemin iptaline karar vermiş; yine yapılan temyiz başvurusu üzerine de Danıştay 11. Dairesi kararın onanmasına ve karar düzeltme isteminin reddine hükmetmiştir. Böylece Danıştay 11. Dairesi'nin bozma kararı doğrultusunda hareket ederek ödenen denetim tazminatının geri istenmesine ilişkin idari işlemi iptal eden yerel mahkeme kararı kesinleşmiştir.

Danıştay tarafından onanan yerel mahkeme kararında; kamu görevlilerine sehven yapılan fazla ödemelerin geri alımında, tıpkı 5018 sayılı Kanun öncesinde olduğu gibi Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 22.12.1973 tarihli kararının¹² uygulanması gerektiği ifade edilerek özetle şu gerekçelere yer verilmiştir:

- *"Kamu görevlilerine daha önce sehven kanuna aykırı olarak yapılmış fazla ödemelerin geri alınmasında, 5018 sayılı Kanun'un uygulanmasının mümkün olmadığı sonucuna varılmakla, bu tür uyuşmazlıkların çözümünde anılan Kanun öncesi hukuki durumun değişmediği ortaya çıkmaktadır.*
- *Bu itibarla; kamu görevlilerine sehven yapılan fazla ödemelerin geri alımında, tıpkı 5018 sayılı Kanun öncesinde olduğu gibi Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 22.12.1973 günlü, E:1968/8, K:1973/14 sayılı kararının uygulanması gerektiğinde duraksama bulunmamaktadır.*
- *Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 22.12.1973 günlü, E:1968/8, K:1973/14 sayılı kararında ise; idarenin, hatalı işlemine dayanarak ödediği meblağın istirdadına, bir mahkeme kararına lüzum olmadan karar verebileceğine işaret edilmiştir.*

¹² Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 22.12.1973 tarih ve E:1968/8, K:1973/14 sayılı kararı. Bkz. <https://danistay.gov.tr/assets/pdf/upload/2021-12-30-11-42-9263481.pdf>

- *Buna göre; uyuşmazlığa konu fazla ödemenin yapılmasında davacının gerçek dışı beyanı ve hilesi bulunmadığı gibi açık bir hatadan da bahsedilemeyeceğinden, yapılan araştırma sonucunda 29.01.2005-14.01.2009 tarihleri arasına ilişkin olarak ortaya çıkarılan fazla ödemenin hatalı ödemenin yapıldığı tarihten başlamak üzere Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında öngörülen dava açma süresi içerisinde (60 günlük süre içerisinde) geri istenilmesi gerekirken, fazla ödemenin bu süre içerisinde davalı idarece geri istenilmediği, ve sürenin geçirilmesinin ardından dava konusu 12.05.2009 tarih 467 sayılı işlem ile davacıdan ödeme yapmasının talep edildiği anlaşıldığından, yapılan fazla ödemenin tahsiline ilişkin olarak tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.(...)”*

Adli Yargıda Dava Süreci

- Davacı TÜİK Başkanlığı vekili; TÜİK’de uzman kadrosunda görev yapmakta olan ve tarafına yersiz denetim tazminatı ödemesi yapılan başvurucunun hazine borcu bulunduğunu belirterek söz konusu alacağın ödeme tarihlerinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte davalıdan tahsiline karar verilmesi istemiyle davalıya karşı bu defa adli yargı yerinde dava açmıştır.
- Ankara 4. Sulh Hukuk Mahkemesi davanın reddine karar vermiş ve sonrasında da bu karara karşı temyiz yoluna başvurulmuştur.
- Davanın Yargıtay 3. Hukuk Dairesi tarafından yapılan temyizen incelemesinde; *“...mahkemece; herhangi bir şart tasarrufa dayanmayan salt hatalı ödemenin, Borçlar hukukunun haksız iktisap kuralları çerçevesinde istenip istenemeyeceği tartışılmadan, yazılı gerekçe ile davanın reddine karar verilmesi doğru görülmediği...”* gerekçesiyle kararın bozulmasına hükmedilerek dosya mahalline iade edilmiştir.
- Bozma kararı üzerine Ankara 4. Sulh Hukuk Mahkemesi tarafından verilen nihai kararda bu kez; davalının davacı kurumda sözleşmeli olarak çalışmakta iken kadrolu *personeler* ödenen Denetim Tazminatının davalıya da ödendiği, davalının sözleşmeli olması nedeniyle sadece özel hizmet tazminatı alabileceği, denetim tazminatının ödenmesinin yasal dayanağının bulunmadığı ve bu itibarla davacı idarenin ödenen bedeli sebepsiz zenginleşme hükümleri gereğince isteyebileceği gerekçe gösterilerek **davanın kabulüne ve alacağın temerrüt tarihi tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte davalıdan alınarak davacıya ödenmesine** karar verilmiştir. Yerel mahkemenin bu kararı da Yargıtay 3. Hukuk Dairesi tarafından onanarak kesinleşmiştir.

Yargıtay tarafından onanan yerel mahkeme kararında; 07/01/1973 tarihli ve E.1972/6, K.1973/2 sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme kararına¹³ atıf yapılmakta olup anılan kararın sonuç kısmı aynen şu şekildedir:

- “1- Yokluk ile mutlak butlan halleri hariç ve kişinin gerçek dışı beyanı veya hilesi ile de sebebiyet vermemiş olmak kaydıyla idarenin yanlış şart tasarrufunu (özellikle yanlış intibak işlemini), ancak iptal davası süresi veya kanunlarda özel bir süre varsa bu süre içinde yahut iptal davası açılmışsa dava sonuna kadar, geriye yürür şekilde geri alabileceğine,
- 2-Bu süreler geçtikten sonra yanlış tasarrufun geriye yürür şekilde geri alınamayacağına,
- 3-Bu süreler geçtikten sonra yanlış tasarrufun geri alınması halinde geri alma gününe kadar doğmuş durumların, parasal sonuçları da dahil olmak üzere, hukuken kazanılmış durum olarak tanınması gerektiğine,
- 4-Bu nedenle yanlış işlemin (intibakın) bu süreler geçtikten sonra geri alınması durumunda, geri alma gününe kadar ödenmiş bulunan fazla paraların (aylıkların) hukuken geçerli bir nedenle ödenmiş bulunduğu kabulü gerekmesi karşısında, artık sebepsiz zenginleşme söz konusu olamayacağından, sebepsiz zenginleşme hükümlerine dayanılarak geri istenemeyeceğine ve içtihadların bu yolda birleştirilmesine...” karar verilmiştir.

Yukarıdaki örnek vakaya ilişkin olarak adli ve idari yargı yerlerindeki yargılama safahatını özetlemek gerekirse; ilgiliye ödenen denetim tazminatının geri istenmesine ilişkin olarak idari yargı mercii, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’nun 22.12.1973 günlü, E:1968/8, K:1973/14 sayılı kararına atıf yapmakta ve bu kapsamda kamu görevlilerine sehven yapılan fazla ödemelerin ancak dava açma süresi içerisinde (60 günlük süre içerisinde) geri istenebileceği, incelenen olayda fazla ödemenin bu süre içerisinde davalı idarece geri istenilmediği ve sürenin geçirilmesinin ardından dava konusu işlem ile davacıdan ödeme yapmasının talep edildiği gerekçesiyle **yapılan fazla ödemenin tahsiline ilişkin olarak tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna** varmıştır. Aynı konuya ilişkin adli yargı mercii ise, 07/01/1973 tarihli ve E.1972/6, K.1973/2 sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme kararına atıf yapmakta ve bu kapsamda kendisine denetim tazminatı ödenen davalının sözleşmeli olması nedeniyle, sadece özel hizmet tazminatı alabileceğine, denetim tazminatının ödenmesinin yasal dayanağının bulunmadığına ve bu itibarla da **davacı idarenin ödenen bedeli sebepsiz zenginleşme hükümleri gereğince geri isteyebileceğine** hükmetmiştir. Kısaca idari yargı mercii, ilgiliye fazla ödenen denetim tazminatının idarece geri alınması ya da tahsil edilmesi işlemini iptal etmekte, adli yargı mercii ise ilgiliye ödenen denetim tazminatının sebepsiz zenginleşme hükümleri gereğince idarece geri istenebileceğine hükmetmektedir. Daha önce de ifade edildiği üzere, bu örnek vakada Uyuşmazlık

¹³ Bkz. <https://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=68115>.

Mahkemesi, adli ve idari yargı yerlerinin kesinleşmiş kararları arasında doğan bu hüküm uyuşmazlığını idari yargı mercii kararı doğrultusunda çözüme kavuşturmuştur.

5. Sayıştay ve Danıştay Kararları Arasında Hüküm Uyuşmazlığı

Sayıştayın Anayasal statüsü ve yargı organı olup olmadığı konusunda uzun süredir devam etmekte olan tartışmalar Anayasa Mahkemesi'nin en son yaptığı içtihat değişiklikleri doğrultusunda nihai bir çözüme kavuşarak Sayıştayın *"yargısal sonuçlu kararlar veren bir hesap mahkemesi"* olduğu ve Sayıştay yargı dairelerinin somut norm denetimi bağlamında *"bir davaya bakmakta olan mahkeme"*¹⁴ niteliğinde olduğu tereddütten uzak bir biçimde ortaya konmuştur. Nitekim Sayıştay yargı kararlarının kesin hüküm niteliğinde olduğu Anayasada vurgulanmış ve 6085 Sayıştay Kanunu'nun 78'inci maddesinde de; adli, idari ve askeri mahkemelerce verilen hükümlerin, Sayıştayın denetim yapmasına ve hükme bağlamasına engel teşkil etmeyeceği açık bir biçimde düzenlenmiştir.¹⁵

Sayıştay yargısı ile diğer yargı mercileri arasında çeşitli hüküm uyuşmazlıklarının doğması hukuki belirlilik ve hukuk güvenliği ilkelerini tehdit eden son derece sakıncalı bir durumdur (Koçberber, 2015: 74). Kanaatimizce Sayıştay yargısı ile diğer yargı mercileri arasında oluşan hüküm uyuşmazlıklarının Uyuşmazlık Mahkemesi nezdinde çözüme kavuşturulması için Anayasada ve 2247 sayılı Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'da değişiklik yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Buna göre Anayasa Mahkemesinin Sayıştay yargısına ilişkin olarak yaptığı en son içtihat değişiklikleri karşısında Uyuşmazlık Mahkemesinin bu tür hüküm uyuşmazlıklarını esastan çözüme kavuşturması hususunda hukuki bir engel bulunmamaktadır.

Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'un 24'üncü maddesi gereğince; konusu, sebebi ve taraflarından da en az birisi aynı olan bir davanın, adli veya idari yargı mercilerinden her ikisinde açılması ve bunların aynı davanın esası hakkında çelişkili kararlar vermeleri ve bu kararların da kesinleşmeleri halinde hüküm uyuşmazlığının varlığı kabul edilmektedir (Tercan, 2015: 789-790). Açıktır ki, Anayasada ve anılan kanunda hüküm uyuşmazlığının tarafı olacak yargı mercileri arasında Sayıştay ismen sayılmamıştır. Ancak kanaatimizce hukuk sistemi açısından Sayıştay yargısının geniş anlamda idari yargı rejiminin bir unsuru olduğu dikkate alındığında Sayıştay yargısı ile idari veya adli yargı mercileri arasında da hüküm uyuşmazlığının doğabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Kamu zararı tespiti ve tazminine ilişkin uyuşmazlık süreçlerinde dikkat çekilmesi gereken önemli bir nokta, kendilerine yersiz ödeme yapılan ahizlerin Sayıştay hesap

¹⁴ Anayasa Mahkemesi'nin ilgili kararları için bkz. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2013-36-nrm.pdf>; <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2014/170?EsasNo=2014%2F172>

¹⁵ Konu hakkında daha fazla tartışma için bkz. Avci, 2022a: 312-319; Avci, 2022b: 9-23; Gedik, 2022: 72-92; Kılıç, 2022: 23-47.

yargılaması karşısındaki durumudur. Sayıştay yargısı karşısında ahiz konumunda olan kişilerin aynı zamanda sorumlu sıfatı taşımaları yahut ahizlerin aynı zamanda kamu görevlisi olmaları durumunda ahizler tarafından idari yargıda iptal davaları açılabilme ve bu tür davalar sonucunda Sayıştay ile Danıştay kararları arasında hüküm uyumsuzlukları doğabilmektedir (Aksoy vd. 2018: 213). Öte yandan ahizlerin kamu görevlisi ya da sorumlu sıfatı taşımayan özel hukuk kişileri olmaları durumunda da kamu zararının tahsilinde bir takım uyumsuzluklar doğabilmektedir. Bu gibi durumlarda sorumlular, kamu gücünü ve yetkilerini kullanarak kendilerine yersiz veya fazla ödeme yapılan ya da kendilerinden gerekenden daha az tahsilat yapılan özel hukuk kişilerinden kamu zararının tahsili yoluna gidebilmektedir. Normal koşullarda kamu zararının tahsili sağlandıktan sonra kamu görevlilerinin ahiz konumundaki kişilere sebepsiz zenginleşme hükümlerine istinaden ayrıca rücu davası açmaları gerekmekte ve rücu süreci de adli yargıda sonuçlandırılmaktadır. Böylelikle ahizlerle kamu zararını ödemek zorunda kalan kamu görevlileri arasında özel hukuk ilişkisine dayalı bir dava süreci işlemekte ve sonuç olarak Sayıştay yargısı ile adli yargı arasında da çeşitli hüküm uyumsuzlukları doğabilmektedir. Bu tür hüküm uyumsuzluklarına kamu idarelerinin hukuk birimleri tarafından adli yargıda ahizler aleyhine açılan sebepsiz zenginleşme davalarında da rastlanmaktadır. Bununla birlikte bu çalışma spesifik olarak sadece Sayıştay ile Danıştay kararları arasında doğabilecek hüküm uyumsuzluklarının Uyuşmazlık Mahkemesi nezdinde çözüme kavuşturulmasına odaklanmaktadır.

Anayasanın 160'ıncı maddesinde; *“Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.”* hükmü yer almaktadır. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere; Anayasa koyucunun Sayıştay ile Danıştay kararları arasında bir kıyaslama yapma ihtiyacı duyması ikisini de yargı organı olarak görmesinin bir sonucudur. Yine bu hükmün mefhumu muhalifinden; *“vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler dışındaki”* hususlar hakkında iki yargı organının kararları arasında bir uyumsuzluk olması durumunda Sayıştay kararlarının esas alınması gerektiği açıktır. Kanaatimizce kamu zararına ilişkin olarak Sayıştay hesap yargılamasında hükme bağlanan pek çok husus *“vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler dışındaki hususlar”* kapsamında olup bu gibi konularda Sayıştay ve Danıştay kararları arasındaki olası *“hüküm uyumsuzluklarının”* çözümünde Uyuşmazlık Mahkemesinin görevli ve yetkili kabul edilmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere; Uyuşmazlık Mahkemesi, aslen adli ve idari yargı merciileri arasındaki görev ve hüküm uyumsuzluklarını kesin olarak çözmeye yetkili bağımsız bir yüksek mahkemedir (Anıl, 1992: 45). Bununla birlikte, Anayasanın 160'ıncı maddesinde bir yargı mercii olduğu açık bir biçimde kabul edilen Sayıştayın da Uyuşmazlık Mahkemesinin çözüme kavuşturduğu hüküm uyumsuzluklarında idari yargı rejiminin bir parçası olarak bir yargı mercii olarak görülmesi gerekir. Uyuşmazlık Mahkemesi nezdinde bugüne kadar Sayıştay kararını konu edinen herhangi bir uyumsuzluk davası görülmemiştir.¹⁶ Uyuşmazlık Mahkemesinin

¹⁶ Uyuşmazlık Mahkemesi, Sayıştay ile diğer yargı organları arasındaki hüküm uyumsuzluklarını çözmek konusunda yetkisinin bulunmadığı düşüncesindedir. Nitekim Uyuşmazlık Mahkemesince verilen

Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'da yer alan tanım ve açıklamalar gereği, Danıştay ve Sayıştay kararları arasında olumlu ya da olumsuz görev uyuşmazlığı meydana gelmesi imkânı bulunmamaktadır. Zira olumlu ya da olumsuz görev uyuşmazlığının oluşabilmesi için tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir uyuşmazlıktan söz edilebilmesi gerekir. Danıştay ve Sayıştay kararları arasındaki olası uyuşmazlıklarda dava taraf, konu ve sebeplerinin tümüyle aynı olması işin tabiatı gereği mümkün değildir. Zira Sayıştay yargısı aslen "sorumlu kamu görevlileri" hakkında hüküm tesis etmektedir. Buna mukabil Danıştay ve Sayıştay kararları arasında hüküm uyuşmazlıklarının ortaya çıkması mümkündür; zira ilgili kanun ve mevzuat gereği konusu, sebebi ve taraflarından en az birinin aynı olduğu davalarda hüküm uyuşmazlığının varlığı kabul edilmektedir.

6. Sonuç

Kamu zararı müessesesi, gerek kamu idarelerinin kontrol, denetim ve inceleme faaliyetleriyle gerekse de (Sayıştay yargısı dâhil) mahkeme kararlarıyla tespit olunan kamu zararlarının ilgililerinden tahsil ve/veya tazmin edilmesi süreçlerini kapsayan oldukça geniş kapsamlı bir mekanizmadır.

Sayıştay hesap yargılamasında kamu zararının tespiti, denetçiler tarafından düzenlenen sorgu maddeleriyle başlayıp Sayıştay yargısı (daireler ve temyiz kurulu) tarafından kesin hüküm tesis edilmesiyle sona eren yargısal bir süreci kapsamaktadır. Sayıştay tarafından yürütülen denetimler sonunda hazırlanan Yargılamaya Esas Raporlar, temelde mali iş ve işlemleri yürütmekle sorumluluğu bulunan kamu görevlilerinin mali sorumluluklarını belirlemeyi ve sorumluların kasıt, kusur ve ihmallerinden kaynaklanan kamu zararının tazminini sağlamayı amaçlamaktadır.

Esasen Sayıştay hesap yargılaması bağlamında haklarında hüküm tesis edilen sorumluların oluşan kamu zararını rayiç bedeliyle bizzat kendilerinin ödemesi gerekmektedir. Nitekim Devlet Memurları Kanunu'nun 13'üncü maddesinde; "*Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır.*" hükmü yer almaktadır. Ödemeyi yapan sorumlu kamu görevlisinin normal şartlarda sonradan (adli mahkemelere müracaat ederek sebepsiz zenginleşme hükümlerine istinaden) ahizlere rücu etmesi gerekmektedir. Ancak pratikte süreç bu şekilde işlememekte; kamu görevlileri, henüz hüküm tesis edilmemiş hususlarda (örneğin denetçisi tarafından sorgu konusu yapılmış hususlarda) kamu gücünü kullanarak ve resen ahizlerden tahsilat yapma yoluna müracaat etmektedir. Bu konuda karmaşaya neden olan başka bir husus da sorgu

15.11.1993 gün ve E: 1993/46, K: 43 sayılı kararda; Sayıştayın, Anayasa'nın 158'inci ve 2247 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan yargı yerleri kapsamına girmediği gerekçesiyle Sayıştayca verilen karar ile adli yargı kararı arasında olduğu ileri sürülen hüküm uyuşmazlığının incelenmesinin Uyuşmazlık Mahkemesinin görevi dışında kaldığı ifade edilmiştir (Koçberber, 2015: 73). İlgili karar için bkz. <https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/Karar/Content/076a63ab-efc9-4c5c-b8d0-ab3c35a8bdf4?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>

üzerine yapılan tahsilatların mevzuatın amir hükmü olduğunun düşünülmesidir. Halbuki Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te, kamu zararının oluşumuna dair nihai kararın son tahlilde ilgili kamu idaresinin değerlendirmesine bağlı bir işlem olduğu da açıkça ifade edilmektedir. Dolayısıyla, Sayıştayca düzenlenen sorguların ihbari niteliği, kamu görevlilerinin kamu zararına ilişkin takdir ve değerlendirme yetkilerini ortadan kaldıran bir husus değildir.

Sayıştay yargısıyla ilgili en önemli sorun alanlarından biri, yargılamaya ilişkin özel bir usul kanununun bulunmamasıdır. Her ne kadar 6085 Sayıştay Kanunu'nun 61'inci maddesinde; bu Kanunda yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı öngörülmekteyse de Sayıştay hesap yargılamasına ilişkin özel bir kanunun bulunmaması, hukuki belirlilik ve adil yargılama ilkelerine aykırılık teşkil eden son derece önemli bir eksikliktir. Bu itibarla, adil yargılama ve hukuki belirlilik ilkelerinin zorunlu bir gereği olarak tıpkı diğer özel yargılama usullerinde olduğu gibi Sayıştay yargısı bağlamında da sadece Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na genel bir atıf yapılmasıyla yetinilmemeli, özel bir Sayıştay Muhakemesi Usul Kanunu mutlaka tanzim edilmelidir.

Sayıştay yargısıyla ilgili tartışma konusu olan bir başka önemli husus da kamu zararına ilişkin uyuşmazlıklarda (davalarda) Sayıştay'ın ilk derece ve son derece yargı yeri olarak görev yapmasıdır. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılması ve adil yargılamanın temin edilmesi bakımından mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları ya da kanun yollarının belirli hale getirilmesi son derece önem taşımaktadır. Bununla birlikte 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda öngörülen kanun yollarının (temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltme) tamamı adli ve idari yargı sisteminden farklı olarak Sayıştay bünyesinde tekemmül etmektedir. Anılan bu soruna sistematik bir çözüm önerisi olarak, adil yargılanma hakkının ve hak arama hürriyetinin korunması için Sayıştay yargısının da idari ve adli yargıda olduğu gibi kanun yollarının dereceli yargılama sistemine uyar şekilde düzenlenmesi gerektiğine dikkat çekilmektedir.

Kamu zararlarının tespit ve tazminine ilişkin yargısal süreçte ilk ve son derece mahkemesi olarak Sayıştay son derece önemli ve merkezi bir fonksiyon üstlenmektedir. Bununla birlikte hukuk sistemimizin özelliği gereği Sayıştay ile diğer yargı mercileri arasında kamu zararlarına ilişkin konularda çeşitli hüküm uyuşmazlıkları doğabilmektedir. Ülkemizde adli ve idari yargı mercileri arasındaki çeşitli görev ve hüküm uyuşmazlıklarının kesin çözüme kavuşturulmasında yetkili organ Uyuşmazlık Mahkemesidir. Anayasada ve Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluş ve İşleyişi Hakkında Kanun'da hüküm uyuşmazlığının tarafı olacak yargı mercileri arasında Sayıştay ismen sayılmamıştır. Ancak hukuk sistematigi açısından Sayıştay yargısının geniş anlamda idari yargı rejiminin bir unsuru olduğu dikkate alındığında Sayıştay yargısı ile idari veya adli yargı mercileri arasında da hüküm uyuşmazlığının doğabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu çalışmada spesifik olarak sadece “*vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler dışındaki*” hususlara yani kabaca kamu zararı müessesine ilişkin hususlara münhasır

olmak üzere Sayıştay kararları ile Danıştay kararları arasında doğabilecek hüküm uyumsuzluklarının Uyuşmazlık Mahkemesi nezdinde çözüme kavuşturulması gereğine işaret edilmiş ve bu kapsamda Anayasada ve ilgili mevzuatta herhangi bir değişiklik yapılmasına gerek olmaksızın söz konusu hüküm uyumsuzluklarının Uyuşmazlık Mahkemesince çözüme kavuşturulmasında hukuki bir engel bulunmadığı vurgulanmıştır. Kanaatimizce Uyuşmazlık Mahkemesi, Sayıştayı geniş anlamda idari yargı rejiminin içinde faaliyet gösteren bir yargı mercii olarak mütalaa ederek Danıştay ve Sayıştay kararları arasındaki hüküm uyumsuzluklarını çözüme kavuşturabilir. Nitekim Anayasanın 160'ıncı maddesinde yer alan Sayıştayın kesinleşmiş kararları dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamayacağı hükmü esasında Anayasa koyucunun Sayıştay yargısını geniş anlamda idari yargı rejiminin bir parçası olarak kavradığının açık bir göstergesidir. Durum bu şekilde kabul edildiğinde, Sayıştay ile Yargıtay arasındaki hüküm uyumsuzluklarının da Uyuşmazlık Mahkemesi tarafından aynı usulle çözüme kavuşturulması mümkündür.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Murat İnce ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Eleştirel İnceleme, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100

Çıkar Çatışması: Yazar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Kaynakça

- Aksoy, M., Geçgel, B. & Öz, Y. (2018). *Sayıştay Hesap Yargısı*. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Akyel, R., & Baş, H. (2010). "Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu". *Maliye Dergisi*. 158, 374-387.
- Akyel, R. (2015). "Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay". *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 6(23).
- Anıl, A. (1992). "Uyuşmazlık Mahkemesinin Kuruluşu ve İşleyişi". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 47(01), 45-50, DOI: 10.1501/SBFder_0000001558.
- Avcı, M. A. (2022a). "Türk Sayıştayının Yargı İşlevi ve Mali Sorumluluk". İçinde İnce M. & Taner A. (Ed.), *Kamu Yönetiminde Denetim ve Hesap Verebilirlik: Kavram, Teori ve Uygulamalar* (301-334). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Avcı, M. A. (2022b). "Kanun Yolları ve Sayıştay Yargısında Dereceli Sistem". İçinde Avcı M. A. (Ed.), *Sayıştay Hesap Yargısı ve Kamu Zararı Paneli*. (5-22). Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Bayar, D. (2005). "Sayıştayın Anatomisi". *Maliye Dergisi*. 148, 63-81.
- Çetin, İ. (2020). "Sayıştay Yargısının Etkinliği". *Türk İdare Dergisi*. (490), 61-92.

- Geçgel, B. (2015). "Sayıştayın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri". *Sayıştay Dergisi*. 93, 31-42.
- Gedik, Ö. (2022). "Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştayın Klasik Yorum Yöntemlerinden Hareketle Anayasal Görünümü". İçinde Avcı M. A. (Ed.), *Sayıştay Hesap Yargısı ve Kamu Zararı Paneli*. (68-98). Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Gözübüyük, Ş. (2020). *Yönetmelik Yargısı*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (2022). *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- İşıklar, C. (2025). "Sayıştay Kararlarının Hukuki Niteliği". 8. *Uluslararası Asos Congress Hukuk Sempozyumu Tam Metin Kitabı* (Asos-Congress-Bapçeşehir Üniversitesi, 15-16-17 Haziran 2022).
- İpek, E. A. Ş., & Hepaksaz, E. (2017). "Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Hesap Yargısı Açısından Kamu Zararı Unsurlarının Değerlendirilmesi". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (51), 93-114.
- Karabeyli, L., & Eşki Çaylak, Ş. (2024). "Sayıştay Yargısında Kamu Zararı ve Sorumluluk". *Amme İdaresi Dergisi*. 57(3).
- Kılıç, A. (2022). "Sayıştay ve Anayasa Mahkemesinin Norm Denetimi". İçinde Akyel R. (Ed.), *Anayasa Yargısı Bağlamında Sayıştay ve Sayıştay Kararları Paneli*. (21-52). Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Koçberber, S. (2015). "Kamu Zararı Kavramı Üzerine Yargı Kurumları Arasındaki Hüküm Uyuşmazlıklarında Uyuşmazlık Mahkemesinin Rolü ve Önemi". *Sayıştay Dergisi*. Sayı: 97, 55-75.
- Parlak, N. (2016). "Bidayeten Zimmettarlıktan Kusurlu Sorumluluğa Hesap Yargısı". *Sayıştay Dergisi*. (103), 1-20.
- Parlak, N. (2018). "Sayıştay Yargısında Kamu Zararı Kavramı: Sorunlar ve Öneriler". *Sayıştay Dergisi*. (108), 7-38.
- Tanrıver, S. (2004). "Hukuk Yargısı (Medenî Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı". *TBB Dergisi*. 53, 191-215, <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/ViewPDF-hukuk-yargisi-medeni-yargi-baglaminda-adil-yargılanma-hakki-44>.
- Taytak, M. (2022). "Kamu Zararı Kapsamında Mali Sorumluluk Müessesesi". İçinde Avcı M. A. (Ed.), *Sayıştay Hesap Yargısı ve Kamu Zararı Paneli*. (45-68). Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Taytak, M., & Sakınç, S. (2018). "Sayıştay'ın Yargılama Fonksiyonu ve Sayıştay Yargısında Kanun Yolları". *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 5(1), 81-105.
- Tercan, P. D. E. (2015). "Hüküm Uyuşmazlığında Uyuşmazlık Mahkemesince Esas Hakkında Yeni Bir Karar Verilmesi". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 0(5), 783-825.
- Tercan, E. (2014). "Farklı Yargı Kollarına Mensup Mahkemeler Arasındaki Hüküm Uyuşmazlığı". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. (2), 1-46.
- Uzun Çam, M. (2018). Hesap Yargısının Güncel Sorunları". *Journal of Turkish Court of Accounts/Sayıştay Dergisi*. (110).
- Yılmaz, E. (2011). "Hukuk Muhakemeleri Kanununun Getirdikleri". *Ankara Barosu Dergisi*. (2), 213-254.
- Yılmaz, E. & İnan, A. (1998). "Yargılama Usulü Kurallarının Önemi ve Sayıştayın Durumu". *Sayıştay Dergisi*. (30), 65-82.



Nüfus Artışının ve Nüfus Yoğunluğunun Şehirlere Mali Etkisi: İstanbul Örneği

Recep Emre Eriçok¹ 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 21.02.2025

Düzeltilme : 28.04.2025

Kabul : 22.05.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik oranı: %9

JEL Kodu:

H72, R20, R23

Anahtar Kelimeler:

Nüfus Artışı, Nüfus Yoğunluğu, Kamu Harcamaları, Mali Etki

Ö Z E T

Küresel nüfus artışı ve hızlı kentleşme eğilimleri, şehirlerin ekonomik ve mali dinamiklerini etkilemektedir. Bu çalışma, İstanbul örneği üzerinden nüfus artışı ve nüfus yoğunluğunun yerel ve merkezi yönetim bütçeleri üzerindeki mali etkilerini analiz etmektedir. 2008-2023 dönemine ait bütçe verileri ve demografik göstergeler kullanılarak, nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu ile kişi başına kamu harcamaları arasındaki ilişki değerlendirilmiştir. Çalışmadan elde edilen bulgular, İstanbul’da kişi başına kamu harcamalarının nüfus artışı ve nüfus yoğunluğundan daha hızlı arttığını, bu durumun yerel ve merkezi yönetim bütçeleri için büyük bir mali yük oluşturduğunu ortaya koymaktadır. Yerel yönetimlerin gelir kaynaklarının sınırlı ve mali bakımdan merkezi yönetime bağlı olması, artan nüfusun kamu maliyesine etkilerini daha da artırmaktadır. Bu nedenle şehir yönetiminin; planlı kentleşme, akıllı şehir uygulamaları, gelir kaynaklarının çeşitlendirilmesi, çevresel sürdürülebilirlik ve kapsayıcı sosyal politikalar gibi stratejilere öncelik vermesi gerekmektedir.

Citation: Eriçok, R.E. (2025). “Nüfus Artışının ve Nüfus Yoğunluğunun Şehirlere Mali Etkisi: İstanbul Örneği”. *International Journal of Public Finance*. 10(1), 183 – 206. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1644315>

¹ Assist. Prof. PhD., İstanbul University, Faculty of Economics, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8216-0398>, reericok@istanbul.edu.tr

The Fiscal Impact of Population Growth and Population Density on Cities: The Case of İstanbul

ARTICLE INFO

Submitted : 21.02.2025
Revised : 28.04.2025
Accepted : 22.05.2025
Available : 30.06.2025

iThenticate similarity
score: 9%

JEL classification:
H72, R20, R23

Keywords:

Population Growth,
Population Density,
Public Expenditures,
Fiscal Impact

ABSTRACT

Global population growth and rapid urbanisation trends affect the economic and fiscal dynamics of cities. This study analyses the fiscal impacts of population growth and population density on local and central government budgets through the case of İstanbul. Using budget data and demographic indicators for the 2008-2023 period, the relationship between population growth and population density and public expenditures per capita is evaluated. The findings of the study show that per capita public expenditures in İstanbul have increased faster than population growth and population density, and this situation creates a great fiscal burden for local and central government budgets. The limited revenue resources of local governments and their fiscal reliance on the central government further increase the impacts of population growth on public finance. Therefore, city governments should prioritise strategies such as planned urbanisation, smart city practices, diversification of revenue resources, environmental sustainability and inclusive social policies.

Extended Summary

Population growth and urbanisation affect economic, social and fiscal policies on a global scale. The United Nations estimates that the world population will reach 9.8 billion by 2050 and that approximately 7 out of every 10 people will live in cities. Rapid population growth and intensified urbanisation create a great fiscal burden on public expenditures, infrastructure investments and social services, especially in large cities.

By 2023, İstanbul is the most populous city in Türkiye with 15.7 million inhabitants, and its increasing population density leads to an increase in public expenditures, particularly in areas such as transport, infrastructure, education, health and environmental sustainability.

In this context, the main objective of this study is to analyse the relationship between population growth and population density and public expenditures in İstanbul and to show the fiscal impacts of this relationship. In the study, local governments and central government budget data and demographic indicators for the 2008-2023 period are used. The annual average growth rates of population growth, population density and real public expenditures per capita are calculated and the growth rates of these variables are compared. In addition, the relationship between population, population density and real public expenditures per capita in İstanbul for the period 2008-2023 is analysed by correlation and regression analyses.

The data show that there is a strong positive correlation (~ 0.785) between population and population density and real public expenditures per capita in İstanbul in the period 2008-2023. The results of the regression analysis reveal that an increase of 1 unit in population and population density in İstanbul leads to an increase of ~ 0.472 units in real public expenditures per capita.

According to the findings of the study, while İstanbul's population and population density increased by 0.6% and 1.4% annually on average in the 2008-2023 period, real local government budget expenditures per capita and central government budget expenditures per capita increased by 1.7% and 4.6%, respectively. This situation shows that increasing population density creates a great fiscal burden on public expenditures and this burden is tried to be met with central government support.

By 2023, İstanbul has a share of 25% in local government expenditures and 3.7% in central government expenditures in Türkiye. However, due to its high population density, the increase in public expenditures per capita remains relatively low. The limited revenue resources of local governments and their fiscal reliance on the central government make it difficult to respond to the needs of the city quickly and adequately.

In 2023, according to functional classification, the highest share of İstanbul Metropolitan Municipality (İMM) budget expenditures belongs to economic affairs and services with 34%. This group is followed by general public services with 22.7% and housing and community welfare services with 19.1%. In the central government budget expenditures to İstanbul, education expenditures with 32.7%, health expenditures with 21.2% and public order and security expenditures with 17.2% stood out. This situation shows that local governments focus on infrastructure and economic services while the central government focuses on basic services such as education and health.

The results of the study show that population growth and population density create a great fiscal burden on public expenditures in İstanbul. Population growth brings along the need for more investment in areas such as transport infrastructure, health, education and social services. However, the limited revenue resources of local governments and their fiscal reliance on the central government lead to fiscal imbalances.

For a sustainable fiscal structure and a liveable city layout in İstanbul, the following policy recommendations come to the fore:

- **Planned Urbanisation and Reverse Migration Policies:** New centres of attraction should be created on the peripheries of the city to spread the population from the centre to the outer regions, and reverse migration and local attraction incentives should be implemented.
- **Smart City Applications:** City management should be made more effective by using digital technologies and data analytics, and efficiency should be increased through smart city technologies in service delivery.
- **Increasing Fiscal Resources of Local Governments:** Coordination between central and local governments should be strengthened, revenue resources should be diversified and increased.
- **Utilisation of Cost-Effective Methods in Public Services:** Performance-based and effective budgeting models should be made widespread, resource allocation should be based on density analysis in public transport, housing and infrastructure projects, and public services should be restructured with cost-effective methods.
- **Environmental Sustainability and Inclusive Social Policies:** Protection of green areas, increasing energy efficiency and efficient management of water resources

should be ensured, and social policies focusing on the needs of poor and disadvantaged groups should be implemented.

In conclusion, the fiscal burdens of İstanbul's population growth and density should be balanced with a planned and sustainable management approach. Increasing infrastructure investments, managing public services more effectively and diversifying fiscal resources are important for the long term sustainable development of İstanbul. Therefore, the city administration should prioritise strategies such as planned urbanisation, smart city applications, diversification of revenue resources, environmental sustainability and inclusive social policies.

1. Giriş

Hızla artan dünya nüfusu ve kentleşme eğilimleri, şehirlerin ekonomik, sosyal ve çevresel yüklerini artırmakta, özellikle büyük şehirlerde kamu harcamalarını şekillendiren temel faktörlerden biri haline gelmektedir. Nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu, altyapı gereksinimlerinden sosyal hizmetlere kadar birçok alanda yerel yönetimlerin ve merkezi yönetimlerin bütçelerine büyük mali yükler getirmektedir. Bu durum, Türkiye'nin ekonomik, sosyal ve kültürel merkezi konumunda olan İstanbul'da da yoğun şekilde hissedilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu ile kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi İstanbul ili özelinde analiz ederek bu ilişkinin mali etkilerini ortaya koymaktır. Çalışmada, 2008-2023 dönemine ait bütçe verileri ve demografik göstergeler kullanılarak nüfus yoğunluğu ile kişi başına kamu harcamalarının yıllık artış hızları hesaplanmış, bu göstergeler arasındaki ilişki veri analizi ve istatistiki hesaplamalar ile nicel olarak incelenmiştir. Bu çalışma, nüfus artışı ve nüfus yoğunluğunun şehirler üzerindeki mali etkilerini somut verilerle ortaya koyması bakımından önem arz etmektedir.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu kavramlarının tanımlanmasının ardından nüfus artışı ve nüfus yoğunluğunu etkileyen küresel dinamikler incelenmiştir. İkinci bölümde, Türkiye'nin en kalabalık şehri olan İstanbul'da nüfus artışı ve nüfus yoğunluğunun genel görünümü ve ilçelere göre gelişimi demografik göstergeler ile ortaya konulmaya çalışılmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise, İstanbul iline yapılan kamu harcamalarının gelişimini incelemek amacıyla öncelikle mahalli idareler bütçe harcamaları ile merkezi yönetim bütçe harcamaları ekonomik ve fonksiyonel sınıflamaya göre analiz edilmiştir. Daha sonrasında, il bazında nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu ile kişi başına reel kamu harcamalarının 2008-2023 dönemi yıllık ortalama artış hızları hesaplanarak bu değişkenler arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca 2008-2023 dönemi için İstanbul'da nüfus ve nüfus yoğunluğu ile kişi başına reel kamu harcamaları arasındaki ilişki korelasyon ve regresyon analizleri ile incelenmiştir. Sonuç kısmında, çalışmadan elde edilen bulgular özetlenmiş, sürdürülebilir mali yapı ve yaşam kalitesi için bazı önerilere yer verilmiştir.

2. Nüfus Artışı ve Nüfus Yoğunluğu: Kavramlar ve Küresel Dinamikler

Nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu, bir ülkenin veya bölgenin sosyo-ekonomik yapısının şekillenmesinde önemli faktörlerden biridir. Bu iki kavram, ekonomik gelişme, altyapı ihtiyacı, çevresel etkiler ve sosyal hizmetler bakımından önem arz etmektedir. Bu nedenle söz konusu çalışmada öncelikle nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu kavramları kısaca tanımlanmış, daha sonrasında bu kavramların gelişimini etkileyen küresel dinamikler incelenmeye çalışılmıştır.

Nüfus artışı; belirli bir bölgede, genellikle bir yıllık süre içinde nüfus sayısındaki değişimin ölçülmesidir. Bu değişimin temel belirleyicilerini doğal nüfus artışı ve net göç hareketleri oluşturmaktadır. Doğal nüfus artışı, doğumlar ve ölümler arasındaki farktan kaynaklanırken, net göç ise göçmenlerden göç edenlerin çıkarılması ile elde edilmektedir (Eurostat, 2024). Nüfus artış oranı, nüfusun büyüklüğünün ne kadar hızlı değiştiğini ölçmekte ve genellikle şu formül kullanılarak hesaplanmaktadır:

$$\text{Nüfus Artış Oranı} = [(Doğumlar - Ölümler \pm \text{Net Göç}) / \text{Başlangıç Nüfusu}] \times 100$$

Nüfus yoğunluğu ise birim alanda yaşayan insan sayısını ifade etmektedir. Genellikle kilometre kare başına düşen kişi sayısı olarak ölçülmektedir (Eurostat, 2024). Bir bölgedeki yaşamın kalitesi ve bu yaşamın ne kadar sürdürülebilir olduğu hakkında fikir veren nüfus yoğunluğu şu formül ile hesaplanmaktadır:

$$\text{Nüfus Yoğunluğu} = \text{Toplam Nüfus} / \text{Toplam Alan (km}^2\text{)}$$

Günümüzde dünyayı şekillendiren dört önemli demografik değişim yaşanmaktadır. Bunlar; nüfus artışı, nüfusun yaşlanması, kentleşme ve uluslararası göçtür. Bu dört önemli demografik değişim; nüfusun büyüklüğü, yaş yapısı ve mekânsal dağılımını önemli düzeyde etkilemektedir (United Nations, 2024a: 6).

20. yüzyılın ortalarından bugüne dünya nüfusu üç katından fazla artmıştır. 2024'te 8,2 milyar kişi olan dünya nüfusunun, 30 yıl sonra 1,6 milyar kişi daha artarak 9,8 milyar kişiye ulaşması öngörülmektedir. Küresel nüfusun 2080'lerin ortasında yaklaşık 10,3 milyar insan ile zirveye ulaşmasının ardından kademeli olarak azalmaya başlayacağı ve yüzyılın sonunda 10,2 milyar insana geri döneceği tahmin edilmektedir (United Nations, 2024b).

Dünya nüfusu artmaya devam etmekle birlikte azalan doğurganlık nedeniyle nüfus artış hızı giderek yavaşlamaktadır. Doğurganlık hızlarındaki azalmanın yanı sıra refahın artması, tıp ve teknoloji alanındaki gelişmeler ve sağlık hizmetlerindeki iyileşmeler vb. faktörlerin etkisiyle ortalama yaşam süresi uzamakta ve daha yaşlı bir nüfus yapısı ortaya çıkmaktadır. Dünyada 2024 yılında çalışma çağındaki her 100 kişiye karşılık 16 yaşlı bulunurken, bu sayının 2054'te 28'e, yüzyılın sonunda ise 40'a ulaşacağı tahmin edilmektedir (United Nations, 2024b). Nüfusun yaşlanması; işgücü, sosyal güvenlik, sağlık sistemleri, yaşlı bakım hizmetleri gibi pek çok alanda olumsuz etkiler oluşturmaktadır.

Dünya nüfusu 1950'den bu yana hızlı bir kentleşme sürecinden geçmektedir. 2020 yılına ait verilere göre dünya nüfusunun %56'sı yani 4,4 milyar insan şehirlerde

yaşamaktadır. Kentsel nüfusun 2050 yılına kadar sürekli olarak artarak 6,7 milyar kişiye ulaşacağı yani her 10 kişiden yaklaşık 7'sinin şehirlerde yaşayacağı öngörülmektedir. Genel nüfusun yanı sıra kentsel nüfustaki artış, 2050 yılına kadar dünyanın kentsel nüfusuna 2,3 milyar kişinin daha eklenmesine yol açacaktır (United Nations, 2018a).

Ayrıca, gelişmiş ülkelerdeki nüfusun yaşlanması ve doğurganlığın azalmasıyla ortaya çıkan yüksek ve düşük nitelikli işgücü ihtiyacına bağlı olarak insan hareketliliği de ivme kazanmaktadır. Düzenli göçü teşvik eden politikalar çeşitlenerek artarken, savaş, iklim değişikliği, bölgesel istikrarsızlık, gelir dağılımındaki bozulma ve daha iyi yaşam koşullarına erişme isteği vb. nedenlerle yapılan düzensiz göç hareketleri de giderek hızlanmaktadır (TCCSBB, 2023: 12).

Son altmış yılda, dünya çapındaki uluslararası göçmenlerin sayısı neredeyse dört kat artarak 2020'de 281 milyona ulaşmıştır. Mevcut küreselleşme dalgası uluslar ötesi sosyal ağların ortaya çıkışı ve güçlenmesinin yanı sıra iletişim, ulaşım ve teknolojik yeniliklerin hızla yayılması ve artan temposu- insanların sınırlar arasında hareket etmesini daha kolay ve daha uygun maliyetli hale getirmiştir (United Nations, 2024c: 1).

Bütün bu gelişmelerin etkisiyle insanlar, temel gereksinimleri olan güvenlik, sağlık, eğitim ve istihdam ihtiyaçlarını karşılayabilmek için büyük kentlere göç ederek daha konforlu yaşam arayışlarına karşılık bulmayı umut etmektedir. Bu durum özellikle büyük şehirlerde nüfus yoğunluğunun artmasına yol açmakta, kontrolsüz büyüyen ve kalabalıklaşan şehirler ise her geçen gün daha fazla talep ve ihtiyacı karşılamak zorunda kalmaktadır. Şehirlerin nüfusunun artması, doğal kaynaklar üzerinde baskı oluştururken, çevre, gıda, su, sağlık ve güvenlik gibi pek çok alanda da çözülmesi güç sorunları beraberinde getirmektedir (Türkiye Belediyeler Birliği vd., 2021: 4).

Pek çok ülke, konut, ulaşım, enerji sistemleri ve diğer altyapıların yanı sıra istihdam, eğitim ve sağlık hizmetleri gibi temel hizmetler de dahil olmak üzere artan kentsel nüfuslarının ihtiyaçlarını karşılamada zorluklar yaşamaktadır. Bu bağlamda, kentsel ve kırsal alanlar arasındaki bağları güçlendiren, mevcut ekonomik, sosyal ve çevresel bağları geliştiren, hem kentte hem de kırsalda yaşayanların yaşamlarını iyileştirmeye yönelik politikaların uygulanması önem arz etmektedir. Kentleşmenin faydalarının tam olarak paylaşılmasını ve kapsayıcı olmasını sağlamak için, kentsel büyümeyi yönetmeye yönelik politikaların, herkes için altyapı ve sosyal hizmetlere erişimi güvence altına alması, kent yoksullarının ve diğer dezavantajlı grupların konut, eğitim, sağlık hizmeti, insana yakışır iş ve güvenli çevre ihtiyaçlarına odaklanması gerekmektedir (United Nations, 2018b).

Türkiye'deki demografik eğilimler, küresel dinamiklere benzer bir gelişim göstermektedir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre ülke nüfusu 2023 itibarıyla 85 milyon 372 bin 377 kişiye ulaşırken, nüfus artışı binde 1,1 olarak gerçekleşmiştir. Doğurganlık oranlarındaki düşüşün yanı sıra ortalama yaşam süresinin uzamasına bağlı olarak nüfus giderek yaşlanmaktadır. Yaşlı bağımlılık oranı 2008'de 10,2 iken 2023'te 15'e yükselmiştir. Yani ülkemizde çalışma çağındaki (15-64 yaş arası) her 100 kişi, 15 yaşlıya (65 yaş üstü) bakmaktadır. Türkiye, 2020 ve 2023 yılları hariç son

yıllarda sürekli olarak net dış göç almıştır. Ayrıca 2023 yılında Türkiye'de 3 milyon 450 bin 953 kişi iller arasında göç etmiştir. 1950'lerden bu yana yaşanan hızlı kentleşme sonucu nüfusun yaklaşık %93'ü kentsel alanlarda yaşamaktadır (TÜİK, 2024a; TÜİK, 2024b; TÜİK, 2024d). Kentsel nüfusun hızla artması, buna bağlı olarak kentlerin genişlemesi, alt yapı, ulaşım, konut, sanayi alanı, enerji ihtiyaçlarını arttırırken; atıksu, gürültü, hava kirliliği gibi çevre sorunlarını da beraberinde getirmektedir (TCÇŞİDB, 2024). Özellikle Türkiye'nin en kalabalık şehri olarak İstanbul'da, bu değişimlerin ekonomik ve sosyal etkileri en yoğun şekilde hissedilmektedir.

Literatür incelendiğinde, yapılan bazı çalışmaların nüfus artışı ve nüfus yoğunluğunun şehirlere büyük bir mali yük getirdiğine işaret ettiği görülmektedir. Bu etki genellikle hem kent sakinlerine hem de kamu kurumlarına etki biçiminde ortaya çıkmaktadır. Nitekim Holcombe & Williams'ın 50.000'den fazla nüfusu olan 487 belediye yönetiminden aldıkları verilerle yaptıkları ortak çalışma, 500.000'den fazla nüfusu olan şehirlerde nüfus yoğunluğunun kamu harcamalarını daha da artırdığını ifade etmektedir (Holcombe & Williams, 2008: 359). Buna benzer birçok çalışma bulunmaktadır. Bazı çalışmalarda ise, kentlerin büyük çoğunluğunda kentsel büyümenin (dolayısıyla nüfus artışı ve nüfus yoğunluğunun) kentler üzerinde mali bir etkisinin olmadığı belirtilmektedir. Kushner & Ogwang'ın 68 belediye yönetimine yönelik panel veri analizi yaparak gerçekleştirdikleri ortak çalışmayla elde edilen veriler de yoğunlukla bu durumu destekler niteliktedir (Kushner & Ogwang, 2017: 16). Bu konuda da, farklı verilerden örnekler sunarak farklı görüşler ortaya koyan birçok farklı çalışma yer almaktadır.

Bazı çalışmalarda, kentlerde artan nüfusla birlikte ortaya çıkan kalabalıklaşma/yoğunlaşma maliyetinin negatif dışsallıkların ortaya çıkmasını sağlayarak hizmetlerin Pareto Optimum şeklinde verilmesini zorlaştırdığı belirtilmektedir. Bu sorunun bazı durumlarda yerel mal ve hizmet miktarının arttırılması ile çözülebildiği, fakat çoğu zaman yeterli olmadığı ve sürecin devamında daha fazla kaynak kullanımını gerektirebildiği ifade edilmektedir. Bu durum sınırlı bütçeleri olan özellikle yerel yönetimler için zorlayıcı olmakla birlikte, bu nedenle artan yerel mal ve hizmet talebine nitelikli hizmet ya da rasyonel çözümler ile cevap vermenin kaynak kullanımının verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde gerçekleşmesine katkıda bulunacağı öngörülmektedir (Korlu & Akbulut, 2022: 1066).

Nüfus artışının şehirlere ve kamu kurumlarına mali etkisi olduğunu belirten çalışmalarda da genelde bu etkinin olduğuna ilişkin tespitler bulunmaktadır. Bazı çalışmalarda, bu konuda doğrudan bir etkinin bulunmadığı ifade edilmektedir. Bazı çalışmalarda ise, mevzuat değişiminin etkisine ilişkin bazı yorumlar yapılmıştır. Şöyle ki, 6360 sayılı Kanun ile özellikle il ve ilçe merkezi arasında uzaklığı fazla olan illerde hizmet maliyetine ek ulaşım maliyeti de ekleneceği, ayrıca büyük nüfuslu kentlerde hizmet maliyetine kalabalıklaşma/yoğunlaşma maliyetinin de eklenmesiyle hizmet maliyetinin artacağı beklenmektedir. Ayrıca, 6360 sayılı Kanun'la birlikte sınırların genişlemesi ekonomik, toplumsal, çevresel başta olmak üzere birçok sorunu beraberinde getirecektir. Bazı yazarlara göre ise, 6360 Sayılı Kanun'la belirlenen ölçekte büyükşehir belediyelerinin yetki alanının il sınırına kadar genişletilmesi sonucunda sunulan

hizmetlerin faydasında sürekli artışın sağlanabileceği yönünde bir kesinlik bulunmamakla birlikte, sunulan hizmet alanının büyümesiyle maliyetlerin belli bir aşamadan sonra azalmayıp, söz konusu azalışın artış yönünde değişime uğrayacağı öngörülmektedir (Tek & Karaoğlu, 2018: 721-722).

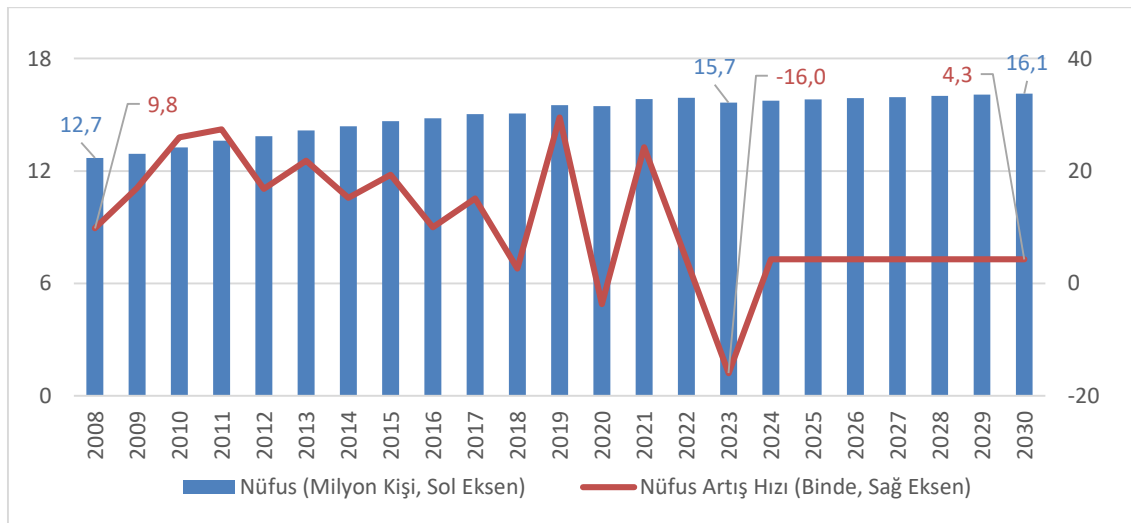
3. İstanbul'da Nüfus Artışı ve Nüfus Yoğunluğunun Genel Görünümü

İstanbul'un nüfusu, 2000'li yıllardan bu yana istikrarlı bir şekilde artmaktadır. Şehirdeki nüfus artışı sadece doğumlarla değil, Türkiye'nin farklı bölgelerinden ve yurtdışından gelen göçlerle de beslenmektedir. Bunun sonucunda, İstanbul, Türkiye genelinde en yoğun nüfusa sahip şehir olarak dikkat çekmektedir.

Nüfus artışı ve yoğunluğu, İstanbul'un ulaşım altyapısından sağlık hizmetlerine, eğitimden çevre yönetimine kadar pek çok alanda büyük bir maliyet oluşturmaktadır. Artan nüfus, şehrin mevcut altyapısına olan talebi artırırken, yeni yatırımların gerekliliğini de beraberinde getirmektedir. Bu durum, şehir bütçeleri üzerinde ağır bir yük oluşturmakta ve sürdürülebilir planlamayı zorunlu kılmaktadır.

Grafik 1'de yıllar itibarıyla İstanbul'da nüfus ve nüfus artış hızları yer almaktadır. İstanbul, 31 Aralık 2023 tarihi itibarıyla 15 milyon 655 bin 924 kişilik nüfusu ile Türkiye'nin en fazla nüfusuna sahip şehri konumundadır ve Türkiye nüfusunun %18,3'ünü barındırmaktadır. Kentin nüfusu 2023 yılında 252 bin 27 kişi azalmış ve nüfus artışı hızı binde 16 ile negatif gerçekleşmiştir. 2020'deki binde 3,7'lik (56 bin 815 kişilik) azalışın ardından İstanbul'un nüfusu Cumhuriyet tarihinde ikinci kez düşmüştür. Yapılan tahminlere göre, İstanbul nüfusunun yıllık ortalama binde 4,3 oranında artarak 2030 yılında 16 milyon 129 bin 457 kişiye ulaşması beklenmektedir (TÜİK, 2024a, c).

Grafik 1. İstanbul'da Nüfus ve Nüfus Artış Hızı

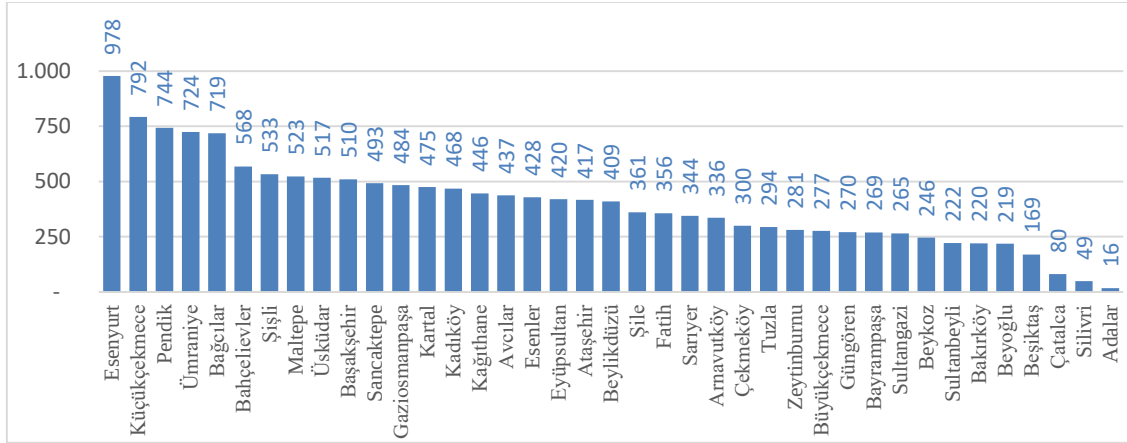


Kaynak: TÜİK, 2024a; TÜİK 2024c.

Not: 2024-2030 dönemi için TÜİK'in iller bazında açıklamış olduğu yıllık ortalama nüfus artış hızı kullanılmıştır.

İstanbul nüfusunun ilçelere göre dağılımı incelendiğinde Grafik 2’de de görüldüğü üzere 2023’te İstanbul’un en kalabalık ilçesi 978 bin kişilik nüfusu ile Esenyurt olmuştur. Bu ilçeyi 792 bin kişi ile Küçükçekmece, 744 bin kişi Pendik, 724 kişi ile Ümraniye, 719 kişi ile Bağcılar takip etmiştir. Bu 5 ilçe İstanbul nüfusunun ¼’ünü oluşturmaktadır. İstanbul’un en düşük nüfusa sahip ilçeleri ise 16 bin kişi ile Adalar, 49 bin kişi ile Silivri, 80 bin kişi ile Çatalca’dır (TÜİK, 2024a).

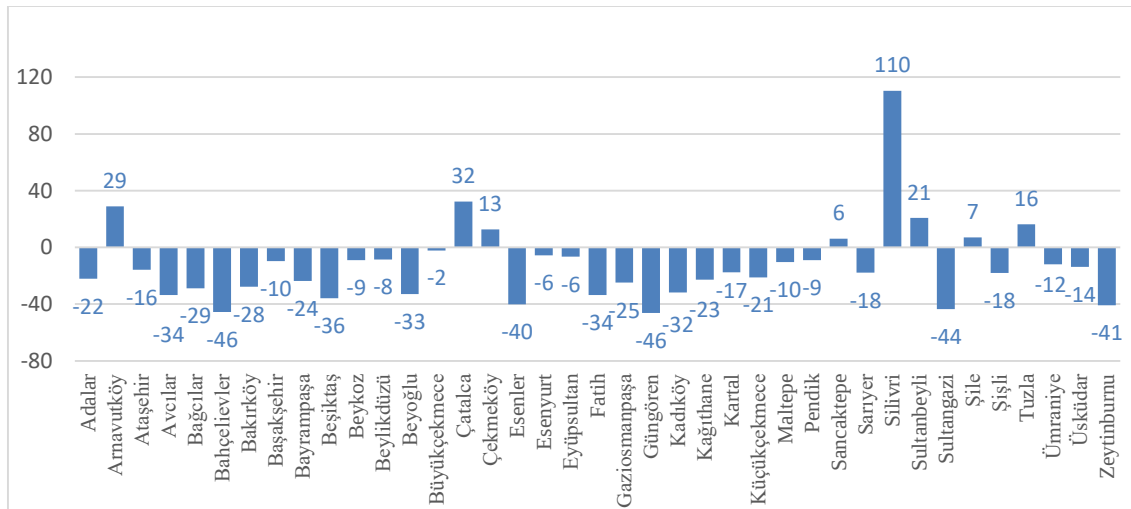
Grafik 2. İstanbul İlçelerinde Nüfus (Bin Kişi, 2023)



Kaynak: TÜİK, 2024a.

Grafik 3’te İstanbul ilçelerinde 2023 yılı nüfus artış hızları sunulmuştur. İstanbul ilçelerindeki nüfus artış hızı incelendiğinde özellikle şehrin dış çeperlerinde ve yeni gelişmekte olan bölgelerde (Silivri: %110, Çatalca: %32, Arnavutköy: %29) nüfus artış hızının yükseldiği dikkat çekmektedir. Negatif nüfus artış hızına sahip ilçeler arasında ise Bahçelievler, Güngören, Sultangazi, Zeytinburnu, Esenler gibi deprem riskinin yüksek olduğu bölgeler öne çıkmaktadır (TÜİK, 2024a).

Grafik 3. İstanbul İlçelerinde Nüfus Artış Hızı (Binde, 2023)

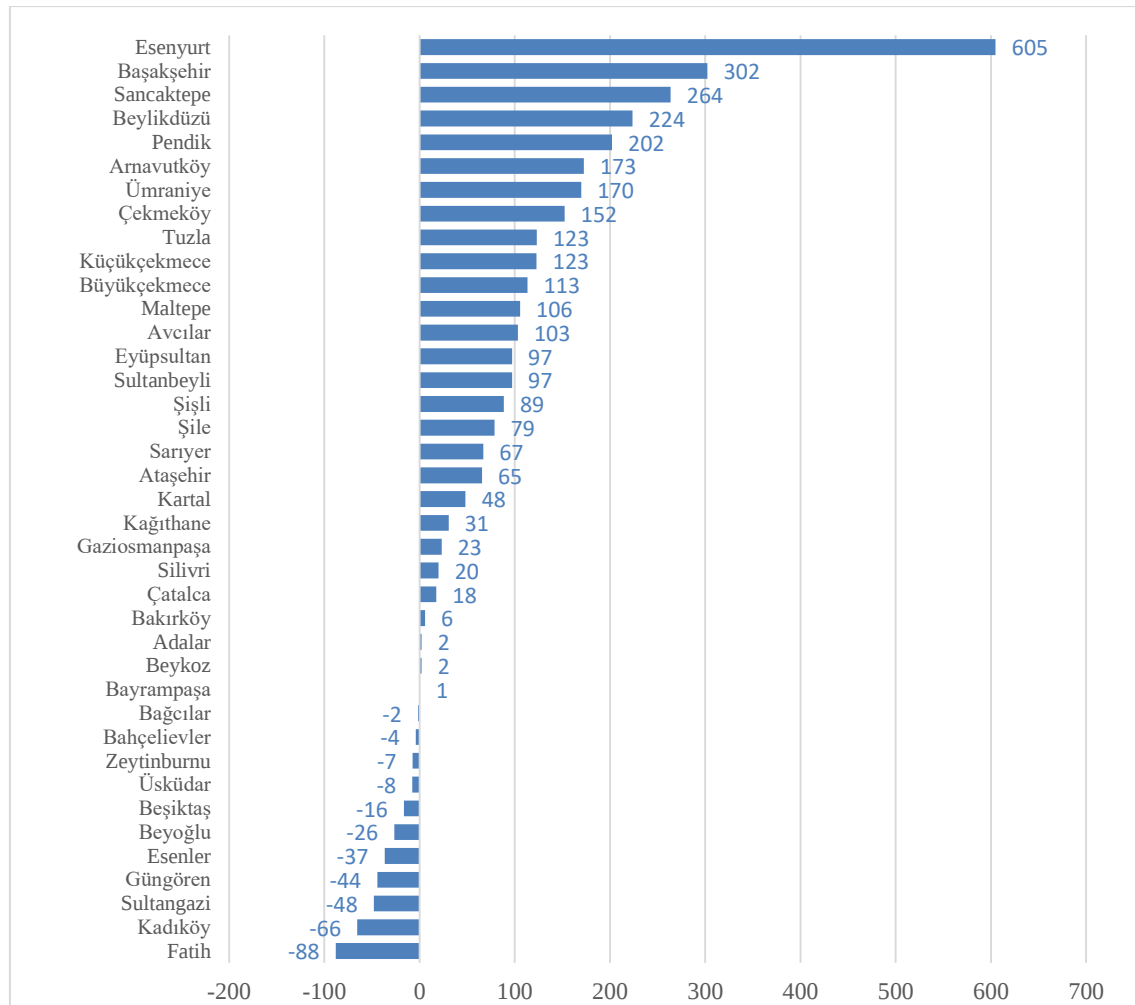


Kaynak: TÜİK, 2024a.

Grafik 4'te İstanbul ilçelerinde 2008-2023 döneminde yaşanan nüfus değişimleri incelenmiştir. 2008 ile 2023 yılı arasında nüfusu en fazla artan ilçe, 605 bin kişi ile Esenyurt olmuştur. Bu ilçeyi 302 bin kişi ile Başakşehir, 264 bin kişi ile Sancaktepe, 224 bin kişi ile Beylikdüzü, 202 bin kişi ile Pendik, 173 bin kişi ile Arnavutköy, 170 bin kişi ile Ümraniye, 152 bin kişi ile Çekmeköy takip etmiştir. Pozitif nüfus değişiminin şehrin merkezine uzak, fakat yeni yapılaşmanın yüksek olduğu bölgelerde yoğunlaşması dikkat çekmektedir (TÜİK, 2024a).

Nüfusu en fazla azalan ilçe ise 88 bin kişi ile Fatih olmuştur. Bu ilçenin ardından 66 bin kişi ile Kadıköy, 48 bin kişi ile Sultangazi, 44 bin kişi ile Güngören, 37 bin kişi ile Esenler son 15 yılda nüfusun değişiminin negatif gerçekleştiği ilçeler arasında yer almıştır. Bu değişimlerde deprem, kentsel dönüşüm, yabancı nüfus ile yüksek kira ve konut değerlerinin etkili olduğu düşünülmektedir (TÜİK, 2024a).

Grafik 4. İstanbul İlçelerinde 2008-2023 Döneminde Yaşanan Nüfus Değişimleri (Bin Kişi)



Kaynak: TÜİK, 2024a.

İstanbul'a yönelik uluslararası göç istatistiklerinin yer aldığı Tablo 1'de de görüldüğü üzere İstanbul 2016-2019 döneminde Türkiye'ye benzer şekilde sürekli olarak uluslararası net göç almıştır. Pandeminin etkisiyle ilk kez 2020 yılında net dış göç veren İstanbul, 2021'de 252 bine yakın göç aldıktan sonra 2022 ve 2023 yıllarında toplam 178 bine yakın net dış göç vermiştir. 2023 yılında hem Türk vatandaşları hem de yabancı uyruklular İstanbul'dan göç etmeyi tercih etmiştir. 2023'te İstanbul, hem Türkiye'ye göç edenlerin hem de Türkiye'den göç edenlerin illere göre dağılımında sırasıyla %29,2 ve %36,4 ile en yüksek paya sahip olmuştur (TÜİK, 2024d).

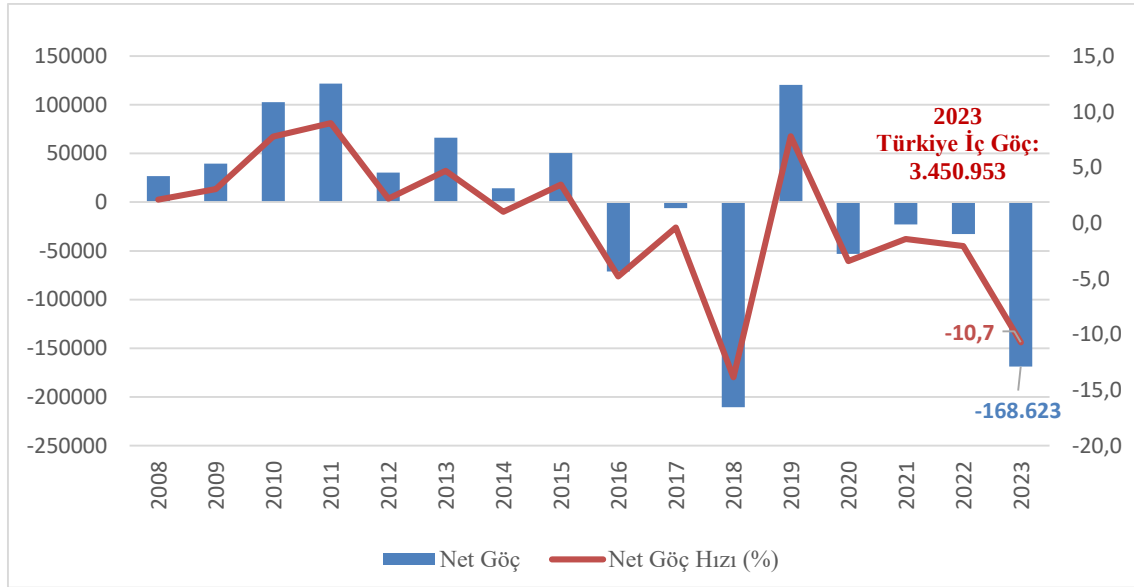
Tablo 1. İstanbul: Uluslararası Göç İstatistikleri

Yıllar	İstanbul'a Gelen Göç			İstanbul'dan Giden Göç			Net Göç
	Toplam	Türk	Yabancı	Toplam	Türk	Yabancı	Toplam
2016	106.957	18.088	88.869	57.955	17.031	40.924	49.002
2017	166.044	17.322	148.722	75.849	30.347	45.502	90.195
2018	201.957	19.242	182.715	113.430	34.378	79.052	88.527
2019	306.455	18.322	288.133	140.223	23.768	116.455	166.232
2020	116.229	15.654	100.575	200.211	18.697	181.514	-83.982
2021	353.141	19.320	333.821	101.350	28.308	73.042	251.791
2022	174.734	17.840	156.894	184.638	38.932	145.706	-9.904
2023	92.547	17.833	74.714	260.287	76.652	183.635	-167.740

Kaynak: TÜİK, 2024d.

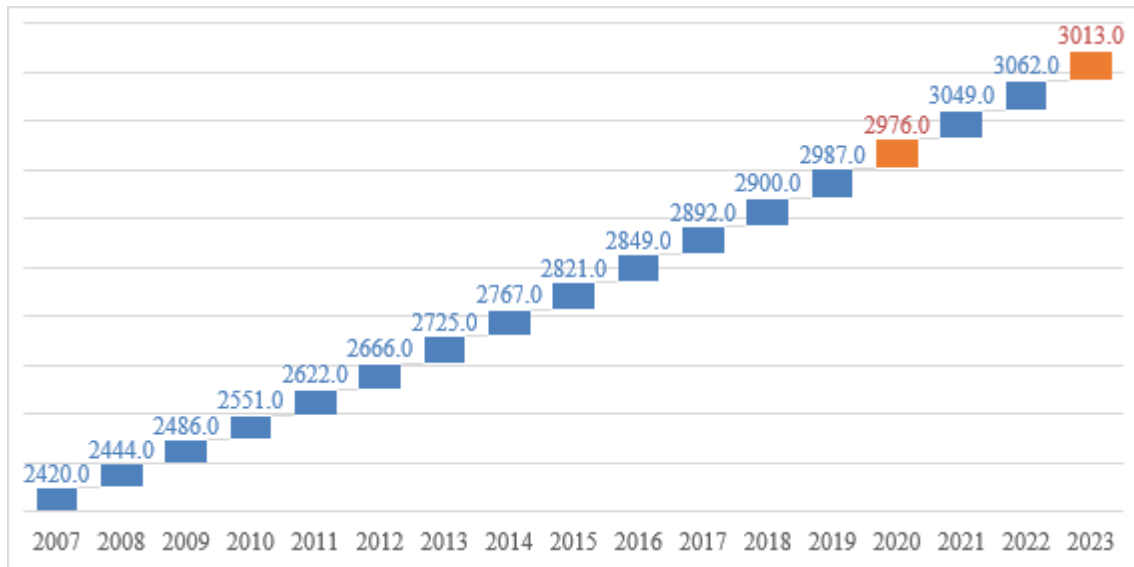
2023'te İstanbul'da ikamet eden yabancı nüfus bir önceki yıla göre 137 bin 162 kişi azalarak 599 bin 118 kişi olmuştur. İstanbul'da ikamet eden yabancı nüfus Türkiye'deki yabancı nüfusun %38,1'ini oluşturmaktadır (TÜİK, 2024a). T.C. İçişleri Bakanlığı Göç İdaresi Başkanlığı (TCİBGİB)'nin 10 Ekim 2024 tarihli verilerine göre İstanbul'da geçici koruma statüsündeki Suriyelilerin sayısı 528 bin 225 kişidir. Bu kişilerin toplam il nüfusuna oranı ise %3,26'dır (TCİBGİB, 2024).

Grafik 5'te İstanbul iline yönelik gerçekleşen net iç göç ve net iç göç hızı oranları yer almaktadır. 2023 yılında Türkiye'de 3 milyon 450 bin 953 kişi iller arasında göç etmiş ve iller arası göç eden nüfus oranı %4,04 olarak gerçekleşmiştir. 2023'te İstanbul hem en fazla iç göç alan hem de en fazla iç göç veren il olmuştur. 169 bin civarında diğer illere net göç yaşanmış ve net göç hızı -%10,7 olarak gerçekleşmiştir. Türkiye'de en fazla göç hareketliliği 20-24 yaş grubunda gerçekleşmiştir. Bu hareketliliğin en önemli nedenini eğitim oluştururken, işe başlamak/iş bulmak ile daha iyi konut ve yaşam koşulları da ilk sıralarda yer almıştır. 2023'te iller arası göçün en önemli nedenini hanedeki fertlerden birine bağımlı göç oluşturmuştur. Diğer göç etme nedenleri arasında daha iyi konut ve yaşam koşulları ile eğitim öne çıkmıştır (TÜİK, 2024b).

Grafik 5. İstanbul: Net İç Göç ve Net İç Göç Hızı (%)

Kaynak: TÜİK, 2024b.

İstanbul, sadece nüfus büyüklüğü ile değil, aynı zamanda nüfus yoğunluğu ile de öne çıkmaktadır. Grafik 6'da da görüldüğü üzere İstanbul kilometre kare başına 3 bin 13 kişi ile en yüksek nüfus yoğunluğuna sahip kent konumundadır. İstanbul'da nüfus yoğunluğu 2020 ve 2023 yıllarındaki küçük düşüşlerin dışında sürekli olarak artış göstermiştir (TÜİK, 2024a).

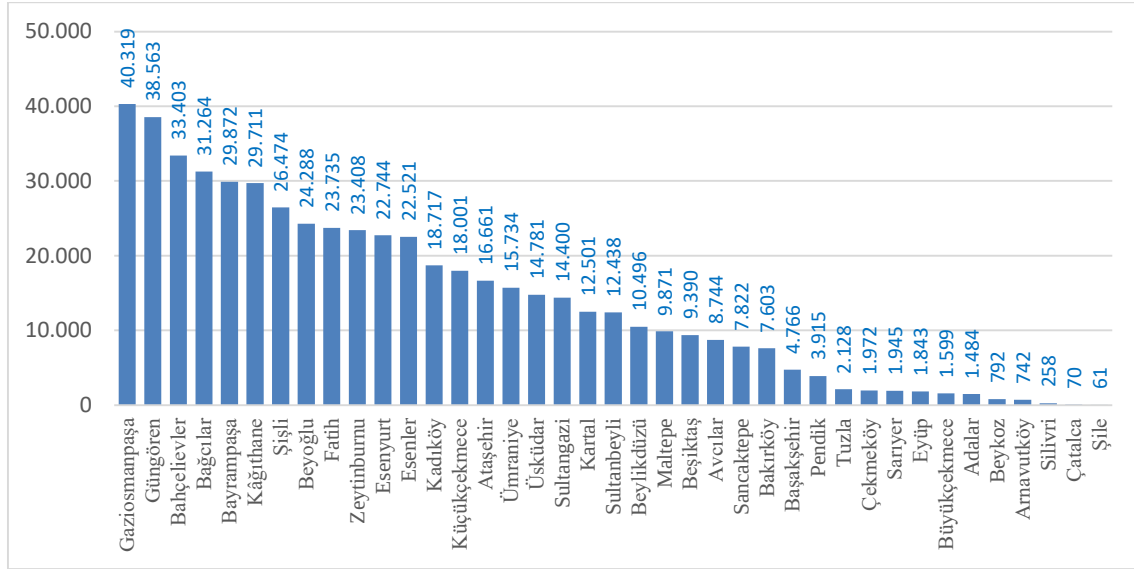
Grafik 6. İstanbul: Nüfus Yoğunluğu (Km²'ye Düşen Kişi Sayısı)

Kaynak: TÜİK, 2024a.

Grafik 7’de İstanbul’un ilçelere göre nüfus yoğunluğu verileri yer almaktadır. İstanbul’da yoğunluk, özellikle şehir merkezlerinde ve Avrupa Yakası’ndaki ilçelerde daha belirgindir. Gaziosmanpaşa, 40.319 kişilik nüfus yoğunluğu ile ilk sırada yer almaktadır. Bu ilçeyi 38.563 kişi ile Güngören, 33.403 kişi ile Bahçelievler, 31.264 kişi ile Bağcılar takip etmiştir. En az nüfus yoğunluğuna sahip ilçeler arasında ise ilk sıralarda Şile, Çatalca ve Silivri gibi şehir merkezinden uzak bölgeler öne çıkmıştır.

Nüfus yoğunluğunun ilçeler arasında dengesiz bir şekilde dağılması, kentsel hizmetlerin planlanmasını ve uygulanmasını daha da karmaşık hale getirmektedir. Bu durum, altyapı projelerinden eğitim ve sağlık hizmetlerine kadar birçok alanda maliyet artışlarına neden olmaktadır.

Grafik 7. İstanbul İlçelerinde Nüfus Yoğunluğu (Km²’ye Düşen Kişi Sayısı, 2023)



Kaynak: TÜİK, 2024a & TCMSBHGM, 2024’ten yararlanılarak hesaplanmıştır.

2023’tte İstanbul’da hem nüfus artış hızı hem de nüfus yoğunluğu bir önceki yıla göre azalsa da kentteki yaşanabilirlik düzeyinden memnuniyet konusunda pek çok sorun yaşanmaktadır. Bu sorunlar; konut ve yaşam maliyetlerinin artması, kentsel olanakların niteliğini kaybetmesi, ulaşım sürelerinin uzunluğu, kentteki yeşil alanların sınırlı ve niteliğinin düşük olması, konut ve nüfus yoğunluğunun yaşam kalitesini düşürmesi vb. pek çok başlıkta toplanmaktadır (Şentürk, 2024).

İstanbul yıllardır kapasitesinin çok üzerinde bir nüfusu taşımaktadır. Bu durum, kamu hizmetlerine olan talebi artırarak bu hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan kamu harcamalarını yükseltmektedir. Dolayısıyla nüfus artış hızı ve nüfus yoğunluğunun şehirlere mali etkisinin ortaya konulması önem arz etmektedir. Bu etkiyi ortaya koyabilmek amacıyla bir sonraki bölümde nüfus artışı ve nüfus yoğunluğunun şehirlere mali etkisi İstanbul örneği üzerinden değerlendirilmeye çalışılmıştır.

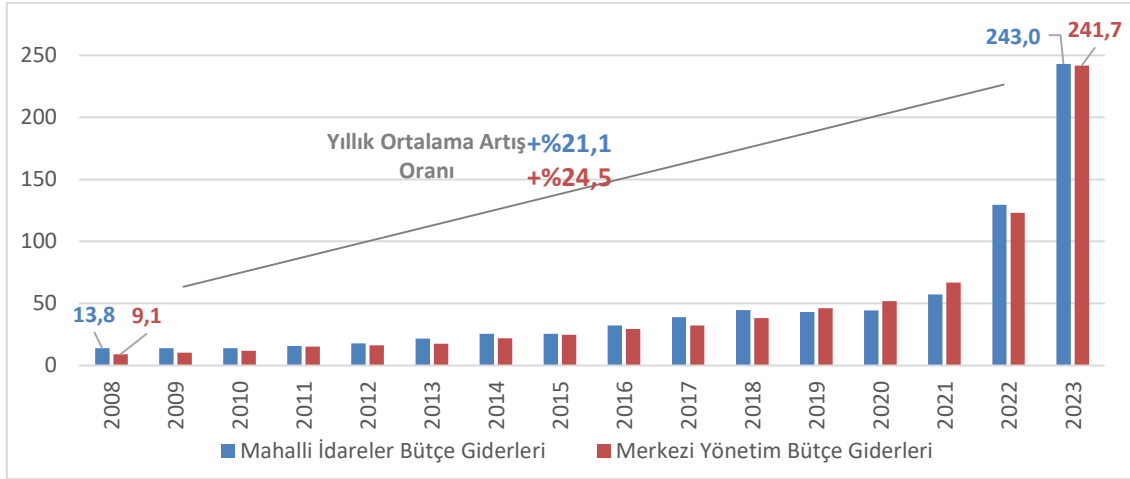
4. Nüfus Artışı ve Nüfus Yoğunluğunun Şehirlere Mali Etkisinin İstanbul Örneği Üzerinden Değerlendirilmesi

Nüfus artışı ve nüfus yoğunluğunun şehirlere mali etkisini İstanbul örneği üzerinden incelemek amacıyla bu bölümde öncelikle 2008-2023 döneminde İstanbul iline yapılan yerel ve merkezi düzeydeki kamu harcamalarının gelişimi ile bu harcamaların ekonomik ve fonksiyonel sınıflamaya göre dağılımı incelenmiştir. Ardından il bazında nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu ile kişi başına kamu harcamalarının 2008-2023 dönemi yıllık ortalama artış hızları hesaplanarak nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu ile kamu harcamaları arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmıştır.

4.1. İstanbul İline Yapılan Kamu Harcamalarının Gelişimi

Grafik 8’de yerel ve merkezi düzeyde İstanbul iline yapılan kamu harcamalarının gelişimi yer almaktadır. Bu verilere göre İstanbul iline yönelik mahalli idareler² bütçe giderleri 2008-2023 döneminde yıllık ortalama %21,1 oranında büyüyerek 14 milyar TL’den 243 milyar TL düzeyine ulaşmıştır. Aynı dönemde İstanbul iline yönelik merkezi yönetim bütçe giderleri ise yıllık ortalama %24,5 oranında artış göstermiş ve 9,1 milyar TL’den 242 milyar TL’ye çıkmıştır (TCHMB, 2024a; TCHMB, 2024b).

Grafik 8. İstanbul İline Yapılan Kamu Harcamaları (Milyar TL)



Kaynak: TCHMB, 2024a; TCHMB, 2024b.

² 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre mahalli idareler, yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerdir. Bu tanıma uygun olarak Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri, Belediyeler ve Bağlı İdareler, İl Özel İdareleri, Mahalli İdare Birlikleri ve Mahalli İdare Birimleri Arası Aktarmaları kapsamaktadır. 2012 yılında yayımlanan 6360 sayılı Kanun’la büyükşehirlerde il özel idarelerinin tüzel kişiliğinin kaldırılması öngörülmüş ve 2014 yılı Mahalli İdareler Genel Seçimleri’nden sonra büyükşehir olan 30 ilde uygulamaya geçilmiştir. Dolayısıyla, diğer büyükşehir olan illerde olduğu gibi İstanbul’da da İl Özel İdaresi bulunmamaktadır.

Bu veriler ile İstanbul'un toplam mahalli idareler bütçe giderleri içerisindeki payı 2008 yılında %30,1 iken, 2014'te %30,3 ile en yüksek düzeyine çıkmış ve son olarak 2023'te %25,2'ye inmiştir. Bu inişe rağmen yine de toplam mahalli idareler bütçe giderlerinin $\frac{1}{4}$ 'ünden fazlası İstanbul için harcanmaktadır. İstanbul'un merkezi yönetim bütçe giderleri içindeki payı incelendiğinde ise, 2008'de %4 olan bu oranın, 2016'da %5,1'e çıktıktan sonra 2023'te %3,7 ile en düşük düzeyine gerilediği görülmektedir (TCHMB, 2024a; TCHMB, 2024b).

İstanbul iline yapılan mahalli idareler bütçe giderleri ile merkezi yönetim bütçe giderlerinin ekonomik sınıflamaya göre dağılımı 2008 ve 2023 yılları için karşılaştırmalı olarak Tablo 2'de sunulmuştur. Buna göre, 2023 yılında mahalli idareler bütçe giderleri içerisinde mal ve hizmet alımları %46,8 pay ile ilk sırada yer alırken, bu grubu %34,4 ile sermaye giderleri takip etmiştir. 2008 yılına göre sermaye giderleri ile mal ve hizmet alımlarının payı arasında tersine bir değiş-tokuş yaşanmıştır. Aynı sınıflamaya göre 2023 yılında merkezi yönetim bütçe giderleri içinde en yüksek paya sahip grup %59,1 ile personel giderleri olmuştur. Bu grubu %17,2 ile mal ve hizmet alımları takip ederken, üçüncü sırada %13,6'lık pay ile sermaye giderleri yer almıştır. Benzer bir dağılımın 2008 yılı için de geçerli olduğu görülmektedir (TCHMB, 2024a; TCHMB, 2024b).

Tablo 2. Ekonomik Sınıflamaya Göre İstanbul İline Yapılan Kamu Harcamaları

İstanbul	Mahalli İdareler Bütçe Giderleri				Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri			
	2008		2023		2008		2023	
	Tutar (Milyon TL)	Pay (%)	Tutar (Milyon TL)	Pay (%)	Tutar (Milyon TL)	Pay (%)	Tutar (Milyon TL)	Pay (%)
Personel Giderleri	1.714	12,4	17.059	7,0	5.232	57,7	142.929	59,1
SGK Ödemeleri	261	1,9	2.080	0,9	708	7,8	19.718	8,2
Mal ve Hizmet Alımları	3.758	27,2	113.795	46,8	2.116	23,3	41.627	17,2
Faiz Harcamaları	384	2,8	5.766	2,4	-	-	-	-
Cari Transferler	538	3,9	18.105	7,5	75	0,8	3.877	1,6
Sermaye Giderleri	7.114	51,4	83.617	34,4	932	10,3	32.799	13,6
Sermaye Transferleri	68	0,5	877	0,4	0,2	0,0	497	0,2
Borç Verme	0	-	1.700	0,7	0,3	0,0	207	0,1
Toplam	13.837	100,0	243.000	100,0	9.063	100,0	241.655	100,0

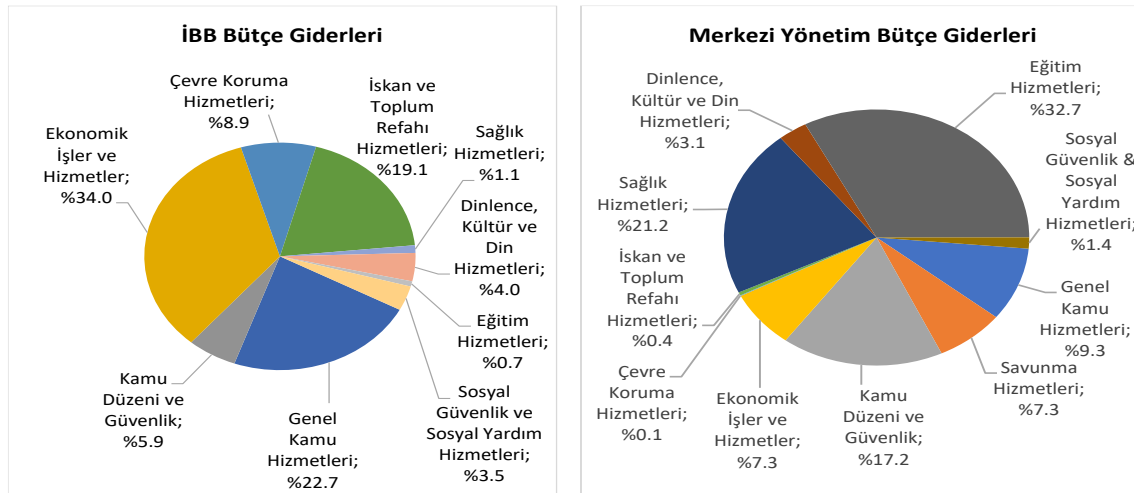
Kaynak: TCHMB, 2024a & TCHMB, 2024b.

Ekonomik sınıflamanın ardından İstanbul iline yapılan mahalli idareler bütçe giderleri ve merkezi yönetim bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflamaya göre de incelenmesinin yararlı olacağı düşünülmüştür. Fakat T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (TCHMB), iller itibariyle Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri’ni sadece ekonomik sınıflamaya göre açıklamaktadır. Buna karşılık iller itibariyle Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri’nde ise ekonomik sınıflamanın yanı sıra fonksiyonel sınıflamaya göre bilgiler de yer almaktadır. Bu nedenle hem yerel hem de merkezi düzeyde İstanbul’a yapılan harcamaların fonksiyonel dağılımını karşılaştırmak amacıyla İstanbul ilinde en büyük bütçeye sahip olan İstanbul Büyükşehir Belediyesi (İBB)’nin fonksiyonel sınıflamaya göre bütçe giderleri rakamları kullanılmıştır.

2023 yılı için İBB bütçe giderleri ile İstanbul iline yapılan merkezi yönetim bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflamaya göre dağılımı Grafik 9’da yer almaktadır. Buna göre İBB’nin 2023 yılında bütçe giderleri 122,4 milyar TL olarak gerçekleşirken, bütçe giderleri içerisinde en yüksek paya sahip olan grup %34 ile ekonomik işler ve hizmetler olmuştur. Bu grubu %22,7 ile genel kamu hizmetleri, %19,1 ile iskan ve toplum refahı hizmetleri takip etmiştir. Merkezi nitelikte olan eğitim ve sağlık hizmetlerinin payı ise %0,7 ve %1,1 ile oldukça düşük düzeylerde gerçekleşmiştir (İBB, 2023: 26).

İstanbul’a yönelik olarak yapılan merkezi yönetim bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflamaya göre dağılımı incelendiğinde ise en yüksek payın %32,7 ile açık ara eğitim hizmetlerine ait olduğu görülmektedir. Bu grubu %21,2 ile sağlık hizmetleri takip ederken, üçüncü sırada %17,2 ile kamu düzeni ve güvenlik harcamaları yer almaktadır. Yerel yönetimlerden farklı olarak merkezi yönetim bütçe giderlerinde eğitim ve sağlık harcamalarının -bu hizmetlerinin merkezi niteliğinin daha yüksek olmasının da etkisiyle- önemli bir ağırlığa sahip olduğu görülmektedir (TCHMB, 2024b).

Grafik 9. Fonksiyonel Sınıflamaya Göre İstanbul İline Yapılan Kamu Harcamaları (2023-Pay, %)



Kaynak: İBB, 2023 & TCHMB, 2024b.

Not: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (TCHMB) tarafından iller itibariyle Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri fonksiyonel sınıflamaya göre açıklanmadığı için İBB verileri kullanılmıştır.

4.2. Nüfus Artışı ve Nüfus Yoğunluğu ile Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkinin Analizi

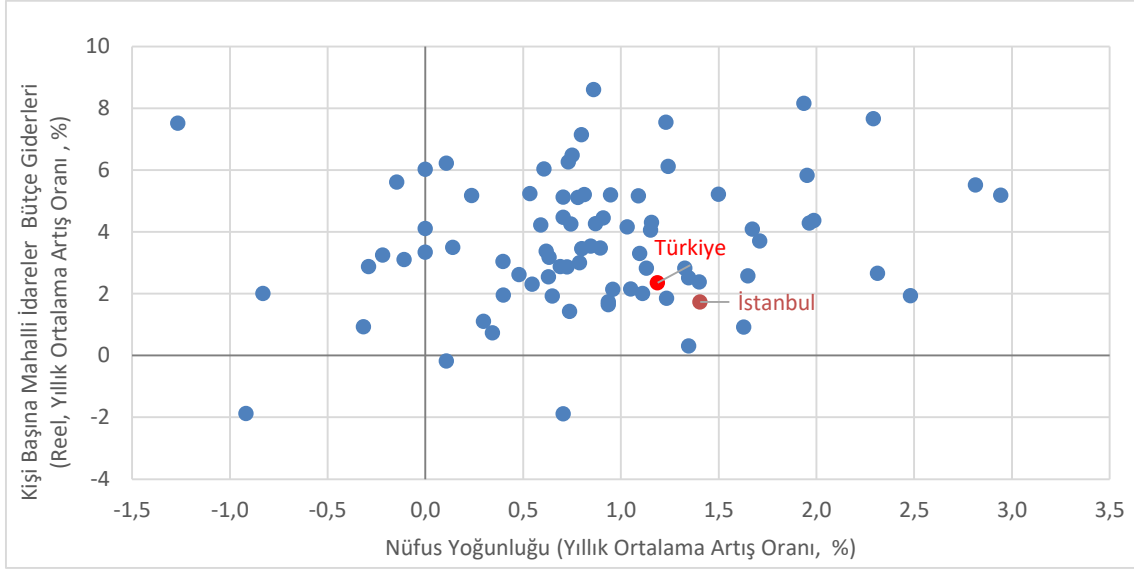
İstanbul'a yapılan merkezi ve yerel yönetim harcamalarının gelişimi incelendikten sonra bu bölümde il bazında nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu ile kişi başına kamu harcamalarının 2008-2023 dönemi yıllık ortalama artış hızları hesaplanarak bu göstergeler arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu ile kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi incelemek için şu yöntem izlenmiştir: Öncelikle 2008-2023 döneminde iller bazında nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu verileri ile mahalli idareler bütçe giderleri ve merkezi yönetim bütçe giderleri rakamları alınmıştır. Daha sonra bütçe giderleri il nüfusuna bölünerek kişi başına harcama büyüklükleri elde edilmiştir. Sonrasında il bazında nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu ile kişi başına harcama büyüklüklerinin 2008-2023 dönemindeki yıllık ortalama artış hızları (CAGR: compound average growth rate) hesaplanmıştır. Bu hesaplama, hem yerel hem merkezi hem de yerel ve merkezi yönetim harcamalarının toplamı şeklinde olmak üzere 3 başlıkta yapılmıştır. Ardından harcamaları enflasyon etkisinden arındırmak için kişi başına kamu harcamalarının yıllık ortalama artış hızı, aynı dönemdeki GSYH zımni fiyat deflatörü (2009=100) yıllık ortalama artış hızı kullanılarak deflate edilmiştir. GSYH zımni fiyat deflatörü, cari fiyatlarla GSYH'nin sabit fiyatlarla GSYH değerine bölünmesiyle elde edilmektedir. Bir ekonomide fiyatlar genel düzeyindeki değişimleri gösteren kapsamlı bir fiyat endeksi olması nedeniyle kişi başına kamu harcamalarını enflasyon etkisinden arındırmak için GSYH zımni fiyat deflatörünün kullanılması tercih edilmiştir.

Çalışma kapsamındaki tüm hesaplamalar hem nüfus artışı hem nüfus yoğunluğu verileri kullanılarak yapılmıştır. Fakat, nüfus artışının yanı sıra özellikle nüfus yoğunluğunun şehirler üzerindeki ekonomik yükünün daha kalıcı ve etkili olduğu düşünülmektedir. O nedenle bu bölümde sadece nüfus yoğunluğu ile merkezi, yerel ve toplam kamu harcamaları arasındaki ilişkilere grafiksel olarak yer verilmiştir.

Bu kapsamda ilk olarak nüfus yoğunluğu ile kişi başına reel mahalli idareler bütçe giderleri arasındaki ilişki Grafik 10'da yer almaktadır. Yapılan hesaplamalara göre 2008-2023 döneminde Türkiye'de nüfus ve nüfus yoğunluğunun yıllık ortalama artışı %1,2 ile aynı oranında gerçekleşirken, kişi başına mahalli idareler bütçe giderleri reel olarak yıllık ortalama %2,4 ile daha hızlı bir artış yaşanmıştır. En yüksek nüfus yoğunluğuna sahip İstanbul'da ise yıllık ortalama olarak nüfus %0,6, nüfus yoğunluğu %1,4 artarken, kişi başına mahalli idareler bütçe giderlerindeki reel yıllık ortalama artış %1,7 ile daha yüksek gerçekleşmiştir. Aynı dönemde 81 ilin 68'inde hem nüfus yoğunluğu hem de kişi başına mahalli idareler bütçe giderleri reel olarak artış göstermiştir. Nüfus artışı bakımından incelediğinde ise, 81 ilin 69'unda nüfusun ve kişi başına mahalli idareler bütçe giderlerinin birlikte arttığı görülmektedir (TCHMB, 2024a; TÜİK, 2024a; TÜİK, 2024e).

Grafik 10. İller İtibarıyla Nüfus Yoğunluğu ve Kişi Başına Mahalli İdareler Bütçe Giderleri Yıllık Ortalama Artış Oranı (% , 2008-2023)

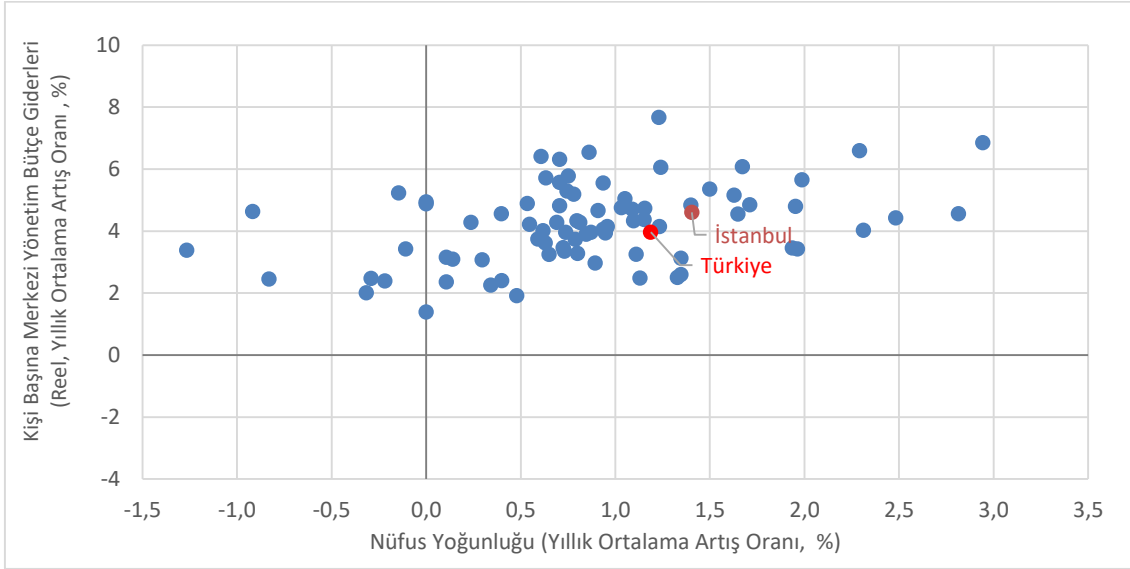


Kaynak: TCHMB, 2024a; TÜİK, 2024a & TÜİK 2024e’den yararlanılarak hesaplanmıştır.

İstanbul nüfus yoğunluğu artışı bakımından Türkiye ortalamasının üzerinde, nüfus ve kişi başına mahalli idareler bütçe giderleri artışı bakımından ise Türkiye ortalamasının altında kalmıştır. Bu durum, İstanbul’da nüfus yoğunluğunun daha hızlı artmasına rağmen yerel kamu harcamalarının yeterince artırılmadığını işaret etmektedir (TCHMB, 2024a; TÜİK, 2024a; TÜİK, 2024e).

2008-2023 döneminde nüfus yoğunluğu ile reel olarak kişi başına merkezi yönetim bütçe giderlerinin yıllık ortalama artış hızının karşılaştırıldığı Grafik 11’de de görüldüğü üzere Türkiye’deki nüfus ve nüfus yoğunluğu artışı %1,2 iken kişi başına merkezi yönetim bütçe giderlerindeki reel artış %4 ile daha hızlı gerçekleşmiştir. İstanbul’da ise aynı oranlar sırasıyla %0,6, %1,4 ve %4,6 olarak gerçekleşmiştir. Özellikle nüfus yoğunluğu ve harcamalardaki artışın Türkiye ortalamasının üzerinde olması dikkat çekicidir. Aynı dönemde hem nüfus yoğunluğu hem kişi başına merkezi yönetim bütçe giderleri artan il sayısı 70 olmuştur. Nüfus artışı bakımından incelendiğinde ise, her iki göstergenin de arttığı il sayısı 72 olarak gerçekleşmiştir (TCHMB, 2024b; TÜİK, 2024a; TÜİK, 2024e).

Grafik 11. İller İtibarıyla Nüfus Yoğunluğu ve Kişi Başına Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri Yıllık Ortalama Artış Oranı (% , 2008-2023)

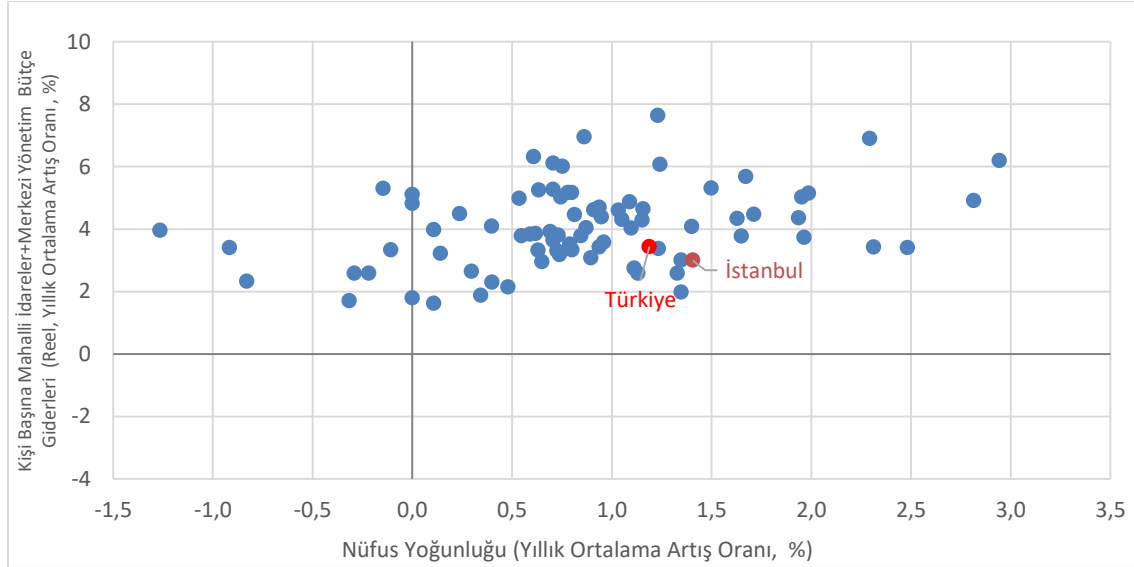


Kaynak: TCHMB, 2024b; TÜİK, 2024a & TÜİK 2024e’den yararlanılarak hesaplanmıştır.

En yüksek nüfus yoğunluğuna sahip İstanbul’da kişi başına merkezi yönetim bütçe giderleri daha hızlı artış göstermiştir. Bu durum, artan nüfus yoğunluğu nedeniyle kamu harcamaları üzerinde oluşan baskının merkezi yönetim harcamalarındaki artışla telafi edilmeye çalışıldığını ortaya koymaktadır (TCHMB, 2024b; TÜİK, 2024a; TÜİK, 2024e).

Görüldüğü üzere, nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu, yerel yönetimlerin yanı sıra merkezi yönetimin harcamalarını da artırmaktadır. Grafik 12’de nüfus yoğunluğu ile kişi başına mahalli idareler ve merkezi yönetim bütçe giderlerinin toplanarak elde edilen veriler üzerinden yapılan hesaplamalar yer almaktadır. Buna göre, 2008-2023 döneminde Türkiye’de nüfus ve nüfus yoğunluğundaki %1,2’lik artışa karşılık kişi başına mahalli idareler ve merkezi yönetim bütçe giderleri toplamının reel olarak %3,4 oranında büyümüştür. Aynı dönemde İstanbul’daki rakamlar ise sırasıyla %0,6, %1,4 ve %3 olarak gerçekleşmiştir. Nüfus yoğunluğu ile kişi başına mahalli idareler ve merkezi yönetim bütçe giderleri toplamı artan il sayısı ise yine 70 olmuştur. Nüfus artışı bakımından ise her iki göstergenin de artış gösterdiği il sayısı 72’ye çıkmıştır (TCHMB, 2024a; TCHMB, 2024b; TÜİK, 2024a; TÜİK, 2024e).

Grafik 12. İller İtibarıyla Nüfus Yoğunluğu ve Kişi Başına Mahalli İdareler+Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri Yıllık Ortalama Artış Oranı (% , 2008-2023)



Kaynak: TCHMB, 2024a; TCHMB 2024b; TÜİK, 2024a & TÜİK, 2024e’den yararlanılarak hesaplanmıştır.

Yapılan tüm hesaplamalar, gerek yerel gerek merkezi gerekse toplam olarak kamu harcamalarının nüfus artışı ve nüfus yoğunluğundan daha hızlı arttığını ortaya koymaktadır. Bu durum, nüfus artışı ve nüfus yoğunluğunun neden olduğu harcamaların karşılanabilmesi için yerel yönetimlerin yanı sıra merkezi yönetim üzerindeki mali yükün de arttığını göstermektedir. Nitekim, yerel yönetimlerin gelir kaynaklarının sınırlı ve mali bakımdan merkezi yönetime bağlı olması da bu durumu desteklemektedir.

Çalışma kapsamında İstanbul iline ilişkin 2008-2023 dönemine ait nüfus ve nüfus yoğunluğu ile kişi başına reel kamu harcamaları (mahalli idareler+merkezi yönetim bütçe giderleri) arasındaki ilişkiyi tespit edebilmek amacıyla korelasyon katsayısı da hesaplanmıştır. Bu hesaplama için öncelikle verilerin logaritmik değerleri alınmıştır. Logaritmik değerler üzerinden yapılan hesaplamalara göre nüfus ve nüfus yoğunluğu ile kişi başına reel kamu harcamaları arasında güçlü bir pozitif korelasyon (~ 0.785) bulunmaktadır.

Daha sonrasında nüfus ve nüfus yoğunluğu ile kişi başına reel kamu harcamaları (mahalli idareler+merkezi yönetim bütçe giderleri) arasındaki ilişki regresyon analizi ile incelenmiştir. Her iki model de güçlü bir doğrusal ilişki göstermiştir. Regresyon istatistikleri ve ANOVA test sonuçları modellerin anlamlılığını desteklemiştir (p değerleri çok düşük, $\sim 0,0003$). R^2 değeri her iki modelde de %62 civarında olduğu için model Y’yi oldukça iyi açıklamaktadır. %95 güven aralıkları sıfırı içermediği için oldukça güvenilir tahminlerdir. Regresyon denklemi, X Değişkeni 1’in Y üzerindeki pozitif etkisini açıkça ortaya koymaktadır. Regresyon analizi sonuçlarına göre, nüfus ve nüfus yoğunluğunda meydana gelen 1 birimlik artış, kişi başına reel kamu harcamalarında $\sim 0,472$ birimlik artışa yol açmaktadır. Çalışma kapsamındaki tüm bulgular, nüfus ve nüfus yoğunluğundaki artışın kamu harcamalarını artırdığını ortaya koymaktadır.

5. Sonuç

Nüfus artışı ve nüfus yoğunluğu, günümüzde özellikle büyük şehirlerde önemli düzeyde ekonomik, sosyal ve çevresel etkiler oluşturmaktadır. Dünya genelinde Tokyo, New York ve Şanghay gibi şehirler bu sorunun en somut örnekleri olarak öne çıkarken, Türkiye’de ise İstanbul bu dinamiklerin merkezinde yer almaktadır. 16 milyona yaklaşan nüfusu ve kilometre kare başına 3.013 kişi olan nüfus yoğunluğu ile İstanbul, altyapı projelerinden kamu hizmetlerine, konut ihtiyacından çevresel sürdürülebilirliğe kadar birçok alanda büyük mali yükler ile karşı karşıya bulunmaktadır.

Bu çalışmada, nüfus artışı ve nüfus yoğunluğunun şehirlere mali etkisi İstanbul özelinde incelenmeye çalışılmıştır. Veriler, 2008-2023 döneminde İstanbul’da nüfus ve nüfus yoğunluğu ile kişi başına reel kamu harcamaları arasında güçlü bir pozitif korelasyon (~ 0.785) olduğunu göstermektedir. Regresyon analizi sonuçları ise İstanbul’da nüfus ve nüfus yoğunluğunda meydana gelen 1 birimlik artışın, kişi başına reel kamu harcamalarında $\sim 0,472$ birimlik artışa yol açtığını ortaya koymaktadır.

Çalışmadan elde edilen bulgulara göre, 2008-2023 döneminde İstanbul’un nüfusu %0,6, nüfus yoğunluğu yıllık ortalama %1,4 oranında artmıştır. Aynı dönemde reel olarak kişi başına düşen yerel yönetim harcamaları %1,7, merkezi yönetim harcamaları ise %4,6 ile daha hızlı artış göstermiştir. Bu durum, artan nüfus ve yüksek nüfus yoğunluğunun yerel ve merkezi yönetim bütçeleri üzerinde büyük bir mali yük oluşturduğuna işaret etmektedir. Ayrıca merkezi yönetim harcamalarının daha hızlı artması, mali yükün büyük ölçüde merkezi yönetim bütçesi üzerinden karşılanmaya çalışıldığını göstermektedir.

İstanbul’da altyapı ve kamu hizmetlerine yönelik yatırımlar artsa da bu yatırımlar, mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmaktadır. Özellikle plansız kentleşme ve göçmen nüfusun getirdiği ek maliyetler, İstanbul için sorunları daha da artırmaktadır. 2023 yılı itibarıyla İstanbul, Türkiye genelindeki yerel yönetim harcamalarından %25, merkezi yönetim harcamalarından ise %3,7 oranında pay almaktadır. Fakat, yüksek nüfus yoğunluğu nedeniyle kişi başına düşen kamu harcamalarındaki artış nispeten düşük kalmaktadır. Yerel yönetimlerin gelir kaynaklarının sınırlı ve mali bakımdan merkezi yönetime bağlı olması, şehrin ihtiyaçlarına hızlı ve yeterli ölçüde cevap verilmesini zorlaştırmaktadır.

Ayrıca, kamu harcamalarının yoğunlaştığı eğitim, sağlık, ulaşım, çevre ve afet yönetimi gibi temel hizmet alanlarında yaşanan talep artışı, mevcut mali kaynakların verimli ve etkin kullanılması ihtiyacını da ortaya çıkarmaktadır. 2023 yılında fonksiyonel sınıflamaya göre İBB bütçe giderleri içinde en yüksek pay %34 ile ekonomik işler ve hizmetlere aittir. Bu grubu %22,7 ile genel kamu hizmetleri, %19,1 ile iskan ve toplum refahı hizmetleri takip etmiştir. İstanbul iline yapılan merkezi yönetim bütçe giderlerinde ise %32,7 ile eğitim harcamaları, %21,2 ile sağlık harcamaları ve %17,2 ile kamu düzeni

ve güvenlik harcamaları öne çıkmıştır. Bu durum, yerel yönetimlerin altyapı ve ekonomik hizmetlere, merkezi yönetimin ise eğitim ve sağlık gibi temel hizmetlere odaklandığını göstermektedir. Yerel yönetimlerin daha çok altyapı projelerine odaklanması, şehrin nüfus artışına yanıt verme çabasının bir göstergesidir.

Sonuç olarak, İstanbul’da sürdürülebilir mali yapı ve yaşam kalitesi için nüfus dinamiklerinin kapsamlı ve çok boyutlu yönetilmesi gereği açıktır. Bu nedenle şehir yönetiminin; planlı kentleşme, akıllı şehir uygulamaları, gelir kaynaklarının çeşitlendirilmesi, çevresel sürdürülebilirlik ve kapsayıcı sosyal politikalar gibi stratejilere öncelik vermesi gerekmektedir. Bununla birlikte, mali sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için merkezi ve yerel yönetimler arasında koordinasyonun güçlendirilmesi, yerel yönetimlerin gelir kaynaklarının çeşitlendirilmesi ve artırılması, performans bazlı ve etkin bütçeleme modellerinin yaygınlaştırılması, toplu taşıma, konut ve altyapı projelerinde yoğunluk analizine dayalı kaynak tahsisi yapılması, kamu hizmetlerinin maliyet-etkin yöntemlerle yeniden yapılandırılması öncelikli politika alanları olarak öne çıkmaktadır.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Recep Emre Eriçok  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Kaynakça

- Eurostat (2024). *Population Glossary*. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Category:Population_glossary. (Erişim: 30.10.2024).
- Holcombe, R. G. & Williams, D. W. (2008). “The Impact of Population Density on Municipal Government Expenditures”. *Public Finance Review*. 36(3), 359-373.
- İBB (İstanbul Büyükşehir Belediyesi) (2023). *Faaliyet Raporu 2023*. https://uploads.ibb.istanbul/uploads/2023_Faaliyet_Raporu_1_fa79d76a01.pdf, (Erişim: 07.10.2024).
- Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). Kanun No. 5018, T.C. Resmî Gazete. Yayımlı 24.12.2003. Sayı 25326.
- Korlu, R. K. & Akbulut, M. (2022). “Yerel Yönetim Kaynaklarının Verimli Bir Şekilde Kullanılmasında Akıllı Şehirlerin Yeri ve Önemi”. *Turkish Studies - Economy*. 17(4), 1063-1081.
- Kushner, J. & Ogwang, T. (2017). “The Fiscal Impact of Urban Growth on Municipalities”. *Canadian Journal of Urban Research*. 26(1), 16-28.

- Şentürk, M. (2024). Görüş: İstanbul'un nüfusu azalıyor. Kaçış nereye? *Anadolu Ajansı*. <https://www.aa.com.tr/tr/analiz/gorus-istanbulun-nufusu-azaliyor-kacis-nereye/3144580>. (Erişim: 25.09.2024).
- TCCSBB (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı) (2023). *On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028)*. https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/12/On-Ikinci-Kalkinma-Plani_2024-2028_11122023.pdf. (Erişim: 20.10.2024).
- TCÇŞİDB (T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı) (2024). Çevresel Göstergeler: Kentsel- Kırsal Nüfus Oranı. <https://cevreselgostergeler.csb.gov.tr/kentsel---kirsal-nufus-orani-i-85670>. (Erişim: 22.10.2024).
- TCHMB (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı) (2024a). İller İtibariyle Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri, 2008-2023. <https://muhasabat.hmb.gov.tr/iller-itibariyle-mahalli-yonetim-butce-istatistikleri-2006-2018>. (Erişim: 15.09.2024).
- TCHMB (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı) (2024b). İller İtibariyle Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri, 2008-2023. <https://muhasabat.hmb.gov.tr/iller-itibariyle-merkezi-yonetim-butce-istatistikleri-2004-2019>. (Erişim: 15.09.2024).
- TCİBGİB (T.C. İçişleri Bakanlığı Göç İdaresi Başkanlığı) (2024). Geçici Koruma İstatistikleri. <https://www.goc.gov.tr/gecici-koruma5638>. (Erişim: 17.10.2024).
- TCMSBHGM (T.C. Millî Savunma Bakanlığı Harita Genel Müdürlüğü) (2024). İl ve İlçe Yüzölçümleri. https://www.harita.gov.tr/uploads/files-folder/il_ilce_alanlari.xlsx. (Erişim: 22.10.2024).
- Tek, M. & Karaoğlu, B. (2018). “6360 Sayılı Yasaya İlişkin Akademisyenlerin Bakışı Üzerine Değerlendirmeler”. *International Journal of Academic Value Studies*. 4(21), 711-728.
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2024a). Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi (ADNKS) Sonuçları. <https://biruni.tuik.gov.tr/medas/?kn=95&locale=tr>. (Erişim: 16.09.2024).
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2024b). İç Göç İstatistikleri, 2023. *Haber Bülteni*. Sayı: 53676. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ic-Goc-Istatistikleri-2023-53676>. (Erişim: 05.10.2024).
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2024c). Nüfus Projeksiyonları, 2023-2100. *Haber Bülteni*. Sayı: 53699. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Nufus-Projeksiyonlari-2023-2100-53699>. (Erişim: 20.09.2024).
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2024d). Uluslararası Göç İstatistikleri, 2023. *Haber Bülteni*. Sayı: 53544. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Uluslararası-Goc-Istatistikleri-2023-53544>. (Erişim: 05.10.2024).
- TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) (2024e). Yıllık Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, 2023. *Haber Bülteni*. Sayı: 53450. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yillik-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-2023-53450>. (Erişim: 10.10.2024).
- Türkiye Belediyeler Birliği, WWF Türkiye & EY Türkiye (2021). *Değer Yaratmak İçin Akıllı Şehirler: Akıllı Şehirler Nasıl Değer Üretiyor? Türkiye ve Dünyadan Uygulama Örnekleri*. https://wwftr.awsassets.panda.org/downloads/tbb_wwf_ey_deer_yaratmak_icin_akll_ehirler_rapr_1_6_2021.pdf. (Erişim: 08.10.2024).
- United Nations (2018a). *World Urbanization Prospects: The 2018 Revision, Online Edition*. Department of Economic and Social Affairs, Population Division. <https://population.un.org/wup/downloads>. (Erişim: 27.09.2024).

United Nations (2018b). *Press Release of the World Urbanization Prospects 2018*. Department of Economic and Social Affairs, Population Division. <https://population.un.org/wup/assets/WUP2018-PressRelease.pdf>. (Erişim: 03.10.2024).

United Nations (2024a). *World Population Prospects 2024: Summary of Results*. Department of Economic and Social Affairs, Population Division. https://population.un.org/wpp/assets/Files/WPP2024_Summary-of-Results.pdf. (Erişim: 08.10.2024).

United Nations (2024b). *World Population Prospects 2024, Online Edition*. Department of Economic and Social Affairs, Population Division. <https://population.un.org/wpp/downloads>. (Erişim: 01.10.2024).

United Nations (2024c). *International Migration and Sustainable Development*. Department of Economic and Social Affairs, Population Division. https://www.un.org/development/desa/pd/sites/www.un.org.development.desa.pd/files/undes_a_pd_2024_megatrends3-international_migration.pdf. (Erişim: 23.10.2024).



Türkiye’de Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında 3V* Etkisi Üzerine Bir Araştırma

Ali Fuat Uruş¹ 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 24.12.2024

Düzeltilme : 10.03.2025

Kabul : 03.04.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik oranı: %9

JEL Kodu:

H26, H30, H31, H32, E70, E71

Anahtar Kelimeler:

Vergi Psikolojisi, Vergi Uyum, Vergi Bilinci, Vergi Etiği, Vergi Kültürü

Ö Z E T

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermesi, vergilemeden beklenen verimin elde edilmesi (vergi gelirlerinin artırılması) için çok önem arz eden bir konudur. Çalışmanın amacı, Türkiye’de vergiye gönüllü uyum üzerinde etkili olan unsurların 3V (Vergi Bilinci + Vergi Etiği + Vergi Kültürü) olup olmadığını geçmişten bugüne gerçekleştirilmiş araştırmaların bulgu ve sonuçlarından hareketle tespit etmektir. Bu kapsamda çalışmada, 3V olarak ifade ettiğimiz vergi bilinci, vergi etiği ve vergi kültürü birleşiminin Türkiye’deki vergiye gönüllü uyum üzerindeki etki düzeyi, literatürdeki ampirik çalışmalardan faydalanarak araştırılmıştır. Bulgular neticesinde, sosyo psikolojik ve sosyo-kültürel unsurların, bunların içerisinde ise 3V’nin vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisinin sosyo-ekonomik unsurlara nazaran çok daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

Citation: Uruş, A.F. (2025). “Türkiye’de Vergiye Gönüllü Uyumun Sağlanmasında 3V Etkisi Üzerine Bir Araştırma”. *International Journal of Public Finance*. 10(1), 207 – 232. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1606711>

¹ PhD., Res. Assist. İzmir Kâtip Çelebi University, Türkiye, ORCID: 0000-0002-3716-3298, alifuat.urus@ikc.edu.tr

* 3V: Vergiye gönüllü uyumu etkileyen unsurlar içerisinde yer alan vergi bilinci, vergi etiği ve vergi kültürünün birleşimini ve üçünün toplamını ifade etmek için tarafımızca oluşturulan kısaltma ve kodlamadır. Bu sayede konunun daha anlaşılır olacağı ve anlatımını kolaylaştıracağı düşünülmektedir.

A Research on the Effect of 3T in Ensuring Voluntary Tax Compliance in Türkiye

ARTICLE INFO

Submitted : 24.12.2024
 Revised : 10.03.2025
 Accepted : 03.04.2025
 Available : 30.06.2025

iThenticate similarity
 score: 9%

JEL classification:

H26, H30, H31, H32,
 E70, E71

Keywords:

Tax Psychology, Tax
 Compliance, Tax
 Awareness, Tax Ethics,
 Tax Culture

ABSTRACT

Taxpayers' voluntary compliance with taxes is a very important issue in order to achieve the expected efficiency from taxation (increasing tax revenues). The aim of the study is to determine whether the most effective elements on voluntary compliance with taxes in Türkiye are the 3Ts (Tax Awareness + Tax Ethics + Tax Culture), based on the findings and results of research conducted from past to present. In this context, the level of effect of the combination of tax awareness, tax ethics and tax culture, which we refer to as 3Ts, on voluntary compliance with taxes in Türkiye was investigated by utilizing empirical studies in the literature. As a result of the findings, it was determined that the effect of socio-psychological and socio-cultural elements, including 3V, on voluntary tax compliance is much higher than the socio-economic elements.

Extended Summary

In order for taxation to achieve its purpose, tax compliance must be ensured by taxpayers. In particular, voluntary compliance rather than mandatory compliance with taxes will maximize the expected benefit from taxation in the long term. Since an important way to increase tax revenues is through voluntary compliance with taxes, determining the factors affecting this and developing priority policies for which of these factors should be addressed is an important issue.

The starting point of this study is to reveal the effects of the elements of "tax awareness, tax ethics and tax culture (3T)" on ensuring voluntary tax compliance in Türkiye based on empirical studies in the literature. The aim of the study is to determine whether the 3Ts are the most effective elements on voluntary tax compliance based on the results of studies conducted in Türkiye from past to present. The importance of the study is to contribute to the prediction of which elements tax policy makers should give importance to and develop policies towards in terms of ensuring voluntary tax compliance.

Within the scope of the study; studies conducted on tax compliance in Türkiye, tax awareness, tax ethics, tax culture will be discussed. In terms of content, firstly the theoretical framework of the mentioned subjects will be presented, then a literature review and a general evaluation of the research findings will be made.

Tax compliance is addressed in the literature in two ways: voluntary and mandatory compliance. The term "voluntary tax compliance" is used to explain the socio-psychological aspect of tax compliance. In order to ensure voluntary tax compliance, certain elements are required. The most important of these are the elements of "tax awareness, tax ethics, tax culture", which are also the subject of our study. In this study, these three important concepts, which we refer to as "3T" based on the initials of each, have taken this form as an abbreviation or coding of a combination.

The findings obtained as a result of the literature review show that socio-psychological elements have a very large share in voluntary tax compliance, and the most effective of these elements are tax awareness, tax ethics and tax culture. While the effect of each of them on voluntary tax compliance is so high on their own, it would not be wrong to say that in the case of 3V, where each of them is provided together, voluntary tax compliance will be almost completely achieved. It is believed that it would be an appropriate decision for tax makers and administration to revise the application by taking this fact into consideration, to direct fiscal policies and even to implement tax reforms with a long-term perspective in order to increase the efficiency to be obtained from tax revenues.

For a sustainable financial system, voluntary tax compliance must be ensured. It is important to approach the elements that have an impact on voluntary tax compliance with care and importance in terms of sustainability and stability in tax policies. This study has revealed the necessity of a holistic approach to tax awareness, tax ethics and tax culture components under the umbrella of tax compliance. At the same time, theoretical and empirical studies in the literature have been examined from this perspective and research findings and results have been analyzed. The final contribution of this study has been to reveal the level of the effect of 3Ts on tax compliance in the literature in Türkiye. Another important contribution of the study has been to determine the connections and conceptual boundaries between each of the 3Ts more clearly.

Many studies conducted both nationally and internationally state that the most effective solution for increasing tax compliance is to design a tax system by implementing tax policies that are most suitable for the structure of society and that can be adopted by the society with a taxpayer-focused approach. It is widely reported in the literature that this can be achieved by introducing socio-psychological and behavioral factors as well as economic factors. As a result of this study, which supports the results in the literature, it is possible to say that voluntary tax compliance will be fully achieved if tax awareness, tax ethics and tax culture are provided together and the tax system is designed in accordance with taxpayer expectations.

In order to achieve 3T, first of all, there must be trust in political authority and the system, equal representation, social belonging, justice in taxation, the tax system respecting rights and bringing efficiency to the application. Without these preconditions, it does not seem possible to fully ensure voluntary compliance with taxes. In addition, every element that will increase tax awareness will also increase tax ethics and tax culture, and every step taken to improve any of them will increase 3T in total, which will accelerate the full voluntary compliance with taxes.

1. Giriş

Vergilemenin amacına ulaşması için vergi uyumunun mükellefler nezdinde sağlanması gerekmektedir. Özellikle vergiye zorunlu uyumdan ziyade gönüllü uyumun sağlanmış olması uzun vadede vergilemeden beklenen faydayı maksimum kılacaktır. Vergi gelirlerinin artırılmasının önemli bir yolu da vergiye gönüllü uyumdan geçtiğine göre, buna etki eden unsurların tespit edilmesi ve bu unsurlardan hangilerine yönelik öncelikli politikalar geliştirilmesi gerektiği önem arz eden bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi uyumunun belirleyicileri ya da unsurlarından sosyal ya da sosyo-kültürel (din, gelenek, ideoloji, devlete güven, aidiyet, milli menfaat, vatandaşlık bilinci, demokrasi, kültürel yapı gibi), ekonomik (gelir düzeyi, kayıt dışı ekonomi, ekonomik konjonktür, vergi yapısı, vergi adaleti, vergi oranları, vergi yükü, vergi afları, vergi denetim ve cezaları, kamu harcamaları ve yolsuzluk algısı, kamu idareleri gibi), demografik (eğitim, yaş, cinsiyet, meslek, medeni durum gibi) belirleyiciler aynı zamanda vergi bilinci, vergi etiği, vergi kültürünün de belirleyicileri arasındadır. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyum çatısı altında bu üç unsuru incelemek yerinde olacaktır.

Bu çalışmanın çıkış noktası, Türkiye’de vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında “vergi bilinci, vergi etiği ve vergi kültürü” unsurlarının toplam etkisini (3V) literatürdeki ampirik çalışmalardan hareketle ortaya koymaktır. Çalışmanın amacı, vergiye gönüllü uyum üzerinde etkisi en çok olan unsurların neler olduğunu literatürdeki çalışmaların bulgu ve sonuçlarından yola çıkarak ortaya koymaktır. “Vergi bilinci, vergi etiği ve vergi kültürü” unsurları ayrı ayrı ve birlikte (3V) vergiye gönüllü uyum üzerinde ne kadar etkilidir?” ise bu çalışmanın araştırma sorusunu oluşturmaktadır. Çalışmanın önemi ise vergi politika yapıcılarının vergiye gönüllü uyumun sağlanması açısından hangi unsurlara önem vermesi ve onlara yönelik politikalar geliştirmesi gerektiği hususlarında öngörude bulunmalarına katkı sunmaktır.

Çalışma kapsamında; Türkiye’de vergi uyumu başta olmak üzere, vergi bilinci, vergi etiği, vergi kültürü konularında yapılmış çalışmalar ele alınacaktır. Öncelikle bahsi geçen konulara ait teorik çerçeve ortaya konulacak, sonrasında ise literatür incelemesi ve araştırma bulgularının genel bir değerlendirmesi yapılacaktır.

2. Teorik Çerçeve

Vergi uyumu literatürde, gönüllü ve zorunlu uyum olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır. Vergi uyumunun sosyo-psikolojik yönünü açıklamak için “vergiye gönüllü uyum” ifadesi kullanılır. Vergiye gönüllü uyumun sağlanması için ise birtakım unsurların varlığı aranmaktadır. Bunların en başında, çalışmamızın da konusunu oluşturan “vergi bilinci, vergi etiği, vergi kültürü” unsurları gelmektedir. Bu çalışmada, her birinin baş harflerinden hareketle “3V” olarak ifade ettiğimiz bu üç önemli kavram, bir birleşimin kısaltması ya da kodlaması olarak tarafımızca bu halini almıştır. Öncelikle vergi uyumu kavramı ve tarihsel arka planı açıklanacak olup sonrasında sırasıyla vergiye gönüllü uyum başta olmak üzere, vergi bilinci, vergi etiği ve vergi kültürü kavramları teorik açıdan ele alınacaktır.

2.1. Vergi Uyumu ve Vergiye Gönüllü Uyum

Vergi uyumu konusundaki literatür incelendiğinde ilk çalışmalarda vergiye zorunlu uyum tarafının üzerinde durulduğu ve bu kapsamda da vergi kaçırma, ceza ve denetimler üzerinde durulduğu görülmektedir. İleriki çalışmalarda ise bu unsurların vergi uyumunu açıklamakta yetersiz kaldığı düşünülerek vergiye gönüllü uyum tarafına ağırlık

verildiği ve bu kapsamda da etik değerler, psikolojik ve sosyolojik unsurlar üzerinde durulduğu görülmektedir.

Mükellef psikolojisi açısından vergi mükelleflerinin davranışlarını, çalışmalarının odağına alan ilk bilim insanı Alman maliyeci Günter Schmolders olmuştur. 1950-1970 yılları arasında yaptığı çalışmalar, bu alanda yapılan ilk ampirik çalışmalar olarak literatürde kabul görmektedir. Schmolders’in çalışmaları her ne kadar bu alandaki ilk çalışmalar olsa da mükelleflerin bireysel vergi davranışları açısından formel bir model geliştiremediği görülmektedir (Demir, 2008: 48).

Vergi mükelleflerinin davranışlarını formel bir model kapsamında ele alan ilk bilim insanları ise Allingham & Sandmo (1972) olmuştur. Vergi uyumu literatüründeki iki temel yaklaşımdan biri olarak kabul edilen Klasik Model (Allingham & Sandmo Modeli / Rasyonel Beklentiler Teorisi / Beklenen Fayda Modeli / Caydırma Modeli), ekonomik bir yaklaşımla ele alınmıştır. Bu yaklaşımın temel varsayımı, vergi kaçakçılığı davranışının, daha genel olarak ise vergi ödememe davranışının yakalanma, cezalandırılma ve denetlenme riskinin büyüklüğü gibi unsurlara bağlı olarak değişebileceği yönündedir. Modele göre mükelleflerin vergi ödemesi için vergilemede caydırıcılık düzeyinin (yaptırım ve denetimlere bağlı olarak) yüksek olması gerekmektedir. Bu durumda mükellefler, üzerlerinde hissettikleri kaygı ve korku neticesinde vergi ödemeye zorunlu olarak rıza göstermiş olacaktırlar. Bu modele göre mükellefler, gelirlerini tam olarak beyan etmemeleri durumunda elde edecekleri vergi tasarrufu ile denetim neticesinde yakalanma riski ve karşılaşacağı cezanın büyüklüğü arasında bir değişim ilişkisi (trade-off) kurarak vergi kaçırıp kaçırmayacaklarına karar vermektedir. Bu mükellef davranışının arkasında kendi faydasını maksimize etme güdüsü bulunmaktadır. Dolayısıyla da mükellefler, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi yollara başvurma potansiyeline sahip olarak karşılanmaktadır. Özetle bu model, mükellefleri potansiyel vergi suçlusu olarak gördüğü için “vergi verilmez, alınır” mantığına sahiptir ve vergilemenin ekonomik maliyetlerini öncelikler (Allingham & Sandmo, 1972: 324; Demir, 2008: 49; Kitapçı, 2011: 1).

Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını sadece ekonomik unsurlara indirgemek, mükellef davranışlarını açıklamakta yetersiz kaldığı, sosyo-psikolojik unsurların da dâhil edilmesi gerekliliğini doğurmuştur. Başta Benno Torgler (2003) olmak üzere pek çok bilim insanı vergilemenin psikolojik ve sosyolojik yönlerini çalışmalarına dâhil etmiştir. Torgler (2002) ve Alm (1998), Klasik Model’in vergi kaçakçılığını açıklamakta yetersiz kaldığını ve yaptıkları karşılaştırmalı incelemelerde birçok ülkede vergi cezalarının caydırıcılığının düşük olmasına rağmen vergiye gönüllü uyumun yüksek olduğunu, vergi cezalarının caydırıcılığının yüksek olduğu bazı ülkelerde ise vergi uyumunun düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Bunlardan hareketle katı caydırıcılık politikalarının mükellefler üzerinde içsel motivasyonu zayıflattığı ve dışlayıcı bir etki (crowding-out effect) yarattığını söylemek mümkündür (Demir, 2008: 49-50; Kitapçı, 2011: 2).

Vergi uyumu literatüründeki iki temel yaklaşımdan biri olarak kabul gören Sosyal-Psikolojik Model (Ahlaki Duygular Teorisi / Tutumsal Model), mükelleflerin vergi ödeme

ya da ödememe davranışının altında yatan tek neden olarak bireysel fayda maksimizasyonunu görmemekte, mükelleflerin vergiyi algılama biçimi, etik değerler gibi psikolojik nedenlerin de mükellef tutum ve davranışlarında etkili olabileceğini göstermiştir. Bu model, verginin ekonomik maliyetleri olduğu gibi etik/ahlaki maliyetlerinin de olduğunu ortaya koymuştur (Kitapçı, 2011: 1).

Vergi uyumu; vergiye ilişkin ödev ve sorumlulukların eksiksiz, usul ve esaslara uygun, yerinde ve zamanında yapılması durumunu ifade eder. Vergi uyumu, ceza gibi yaptırımlarla gerçekleşirse zorunlu bir uyumdan söz edilirken vergiye bakış, algılama biçimi, bilinç düzeyi, etik değerler, normlar, kültür, hakkaniyet ve vicdani sorumluluk gibi sosyo-psikolojik unsurlarla gerçekleşirse de gönüllü bir uyumdan söz edilmektedir. Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak, kayıt düzenine uyma, beyan ve ödeme yükümlülüklerini tam ve zamanında herhangi bir zorlama olmaksızın yerine getirmesi durumuna vergiye gönüllü uyum denilmektedir. Ters bir durumda ise vergi uyumsuzluğundan söz edilmektedir. Vergi uyumsuzluğu, vergi kanunlarını ihlal ederek vergi kaçırma şeklinde olabileceği gibi vergi kanunlarındaki açık ve boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınma şeklinde de olabilir. Mükellef; yanlış yönlendirme ve algılama, dalgınlık gibi sebeplerle bilmeden ve istemeden de vergi uyumsuzluğuna sebep olabilir ve olması gerekenden daha az ödemede bulunabilir. Dolayısıyla vergi uyumu, hem zorlayıcı unsurları hem de gönüllü unsurları bir arada, belli bir denge içerisinde gerçekleştirme neticesinde sağlanır (Aktan vd., 2002: 135; Saygın, 2018: 17, 27; Mutlu, 2021: 48; Yavuz vd., 2019: 2; Kirchler & Wahl, 2010).

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen unsurlar literatürde farklı şekillerde tasnif edilmektedir. Temelde vergi kültürü, vergi etiği/ahlakı, vergi bilinci, vergi adaleti, vergi sistemi, kamu otoritesi ana başlıkları altında bu unsurların toplandığını görmekteyiz. Daha spesifik olarak ise içsel ve dışsal faktörler olarak ikili bir ayrımla ele alındığını söylemek mümkündür. Bu çalışmanın konusunu oluşturan ve 3V olarak kodladığımız vergi bilinci, vergi etiği ve vergi kültürü “içsel faktörler” içerisinde değerlendirilirken vergi adaleti, vergi sistemi ve kamu otoritesi unsurları ise “dışsal faktörler” olarak değerlendirilmektedir. Dışsal faktörlerin ortak belirleyicileri içerisinde ise vergi oranları, vergi sisteminin yapısı (karmaşık olması ve fazla bürokrasi gibi), vergi mevzuatı (anlaşılması güç olması ve sık değişmesi gibi), kamu harcamaları ve hizmetleri (etkin ve verimli kullanım ve sunum), vergi harcamaları, vergi afları, vergi ceza ve denetimleri, kayıt dışı ekonomi gibi unsurlar bulunmaktadır (İpek & Kaynar, 2009: 176; Mutlu, 2021).

2.2. Vergi Bilinci

Bir mükellefin vergi kanunlarına uyum düzeyi vergi bilinç düzeyini göstermektedir. Vergi bilinci kavramsal olarak en yalın haliyle “bir verginin ödenmesi gerektiğinin farkında olma”, “ödenmesi gereken vergiden haberdar/farkında olunması hali” “vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olma” olarak tanımlanmaktadır (James & Alley, 2002: 29; Korlu vd., 2016: 445; Dornstein, 1987: 59; Uyanık, 2019: 359).

Vergi bilinci için mükelleflerin ödedikleri vergiler ile aldıkları hizmetler arasında bağlantı kurmaları gerekmektedir. Vergiler ile kamusal mal ve hizmetleri ilişkilendirme durumu gerçekleşirse devletin sunduğu mal ve hizmetlerin ancak vergiler yoluyla karşılanabileceği ya da finanse edilebileceği fark edilir. İşte bu farkındalık haline, vergi bilinci denmektedir (Savaşan & Odabaş, 2005: 8). Mükelleflerin, verginin hangi amaçla alındığını idrak ederek vergi ödemenin önemini bilmesi, şekli ve maddi yükümlülüklerini kendi isteğiyle yerine getirmesi durumuna vergi bilinci adı verilmektedir. Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasının zorunluluğu ve bunun da vergilerle mümkün olmasının mükellefler tarafından anlaşılması, kendilerinin kamusal mal ve hizmetlerden kesintiye uğramadan faydalanabilmelerinin vergilerini düzenli olarak ödemelerinden geçtiğini bilmeleri, vergi bilincinin artmasını sağlamaktadır. Vergi bilincinin yerleşmesi durumunda ise vergiye gönüllü uyum sağlanmış, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmiş olmaktadır. Vergi bilincinin bireylerden başlayarak toplumsal bilince dönüşmesi durumunda vergiye gönüllü uyumun tam olarak sağlandığından söz edilebilmektedir (Erdem vd., 2017: 275; Edizdoğan & Çelikkaya, 2012: 228).

Vergi bilinci, vergi algısıyla iç içe geçmiş bir kavram olduğu için literatürde birlikte ele alındığı görülmektedir. Vergi bilinci ve algısını etkileyen unsurlar ise tıpkı vergiye gönüllü uyumda olduğu gibi çeşitli ve farklı şekillerde sınıflandırılmaya tabi tutulmaktadır. Bunlardan biri, içsel ve dışsal unsurlar olarak ikili ayrımla ele alınan sınıflandırmadır. Bu sınıflandırmada bireyin kendisinden kaynaklı olan (vergi etiği, subjektif vergi yükü gibi) ve olmayan (vergi adaleti, objektif vergi yükü gibi) unsurlar olarak vergi bilincini ve algısını etkileyen unsurlar ele alınmaktadır. Bir diğer sınıflandırmaya göre ise vergi bilincini ve algısını etkileyen unsurlar 3 başlık altında ele alınmaktadır. Bunlardan ilki; kamu harcamalarından, kamu hizmetlerinden faydalanma algısı, devlete güven ve bağlılık, vergi denetim ve cezalarına ilişkin algılamalar, başkalarına yönelik algılardan oluşan mükelleflerin vergiyi algılama şeklidir. İkincisi; vergi kültürü, sosyo-demografik faktörler (cinsiyet, eğitim, yaş, meslek gibi), sosyal normlar, inançları kapsayan sosyal ve kültürel unsurlardır. Üçüncüsü ise sık çıkarılan vergi afları, mükelleflerin vergi yükünü etkileyen vergi oranları, vergi adaletinin bir göstergesi olan vergi ödeme gücü, bireylerin gelir seviyesi ve refah düzeyi, ülkenin siyasi ve idari yapısı, vergi ödeme süreçlerinin kırtasiyeciliği ve uzunluğu, vergisel kuralların karışıklığı veya vergiye ilişkin kuralların sürekli değişmesi şekillerinde görülebilen ekonomik, mali ve idari unsurlardır (Gür, 2019: 35; Töremen, 2023: 59-73). Vergi bilinci ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi bu unsurların ortaklığından da görebilmekteyiz. Literatürdeki çalışmalar da bu ilişkiyi destekler niteliktedir.

2.3. Vergi Etiği

Literatürde vergi ahlakı olarak da yer bulan vergi etiği, izahı güç bir fenomen olarak görülmekte ve bireylerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmedeki içsel motivasyonlarının bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır (Torgler, 2003: 64). Vergi etiği olgusu, vergi mükelleflerinin bireysel olarak vergi ödemeye yönelik içsel uyumu ve bu ödemeleri gerçekleştirirken de yasaların öngördüğü şekilde hareket etmesi olarak

anlamlandırılmakta ve bir vergi sisteminin başarılı olması bakımından önemli bir belirleyici olarak görülmektedir (Demir, 2008: 51).

Vergi etiği, vergiye ilişkin ödev ve sorumlulukların vergi kanunlarına uygun olarak mükellefler tarafından eksiksiz ve zamanında yerine getirilmesi olup devletle mükellefler arasındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak ifade edilmektedir (Demir, 2008: 619). Mükelleflerin kişisel değer yargıları başta olmak üzere sosyal normlardan etkilenme düzeyi, birtakım bilişsel ve motivasyonel süreçler neticesinde vergi etiği şekillenmektedir. Özellikle motivasyonel süreç ile kastedilen mükelleflerin bireysel fayda/çıkar maksimizasyonu gözetmesi olarak ifade edilen rasyonalizyon ve dış çevrenin tutum ve davranış kalıplarından etkilenmesi olarak ifade edilen sosyalizasyon arasında vereceği karardır (Kitapçı, 2011: 2-3). Bu açıklamalardan da anlaşıldığı üzere sosyal ve psikolojik bir sürecin tezahürü olarak görebileceğimiz vergi etiği, tanımlanması kolay olmayan ve üzerine ciddiyle düşünülmesi gereken bir husustur.

Vergi etiği her ne kadar sosyo-psikolojik unsurlardan oluşsa da verginin ekonomik yönü güçlü bir araç olduğu bilindiğine göre vergi etiğinin ekonomik unsurlardan da etkilendiğini söylemek mümkündür (Demir, 2008: 619). Vergi etiği/ahlakı 3 ana başlık altında araştırılmaktadır. Vergi etiğini etkileyen bu unsurlar; ekonomik, sosyal ve kültürel, demografik unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Ekonomik unsurlar içerisinde “vergi yükü, vergi adaleti, vergi kapasitesi (gelir düzeyi), kamu harcamaları algısı, yolsuzluk, kayıt dışılık, vergi sistemi, vergi denetimi, vergi cezaları, vergi afları ve çevresel unsurlar” yer almaktadır. Sosyal ve kültürel unsurlar içerisinde “devlete bağlılık, güven ve vatandaşlık bilinci, siyasal iktidarın kabulü, demokrasi, dini inançlar, gelenekler, normlar, kültürel yapı ve vergi kültürü” yer almaktadır. Demografik unsurlar içerisinde ise “yaş, cinsiyet, eğitim, meslek ve medeni durum” yer almaktadır (Demir, 2008: 62-126). Vergi etiği ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi bu unsurların ortaklığından da görebilmekteyiz. Literatürdeki çalışmalar da (özellikle Torgler’e ait çalışmalar) bu ilişkiyi destekler niteliktedir.

2.4. Vergi Kültürü

Vergi kültürü, bir ülkenin kültürel mozağının bir yansıması olarak görülebilir. Çünkü vergi kültürü, bir ülkenin genel kültüründen etkilenir ve şekillenir. Kültürel değerler ve normlar ise kolaylıkla değiştirilebilecek olgular değildir. O yüzden vergi algısı ve vergi bilincinden başlayarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlaması vergi kültürünün oluşumunda önem arz etmektedir.

En yaygın tanımına göre “bir ülkenin ulusal kültürü içinde tarihsel olarak yerleşen, sürekli etkileşimleri nedeniyle birbirine bağlı ve bağımlı olan vergi sistemi ve onun pratik uygulaması ile ilişkili resmi ve resmi olmayan kurumlar bütünü” olarak ifade edilen vergi kültürü; vergi idaresi açısından “vergileme kültürü” ile mükellef açısından “vergi ödeme kültürünü” de içeren geniş bir anlama sahiptir (Nerre, 2001: 12). Benzer bir başka tanıma göre ise vergi kültürü, “kültür ve değerler yoluyla toplumun zihnine işleyen vergi

kavramına ilişkin kodlar, tarihsel birikim ile bir kuşaktan diğerine aktarılan düşünüş ve davranış biçimi; vergi idaresi açısından da vergi davranışının yönünü tahmin edebilme yeteneği” olarak ifade edilmektedir (Yöney, 2019: 24).

Nerre (2001)’e göre, vergi kültürü her ülkenin kendi vergi sistemlerinden etkilendiği için kendine özgü bir özellik taşımaktadır. Toplumsal yapıdaki dürüst ve hakkaniyetli olma, iş yapma etiği gibi toplumsal değerlerin ve normların etkili olma düzeyi vergi kültürünün de ona göre şekillenmesini doğrudan etkilemektedir. Bu yüzden ki vergi kültürü, toplumu oluşturan fertlerin özgür iradeleriyle ve herhangi bir zorlama olmaksızın gönüllü olarak yükümlü oldukları vergileri ödeme gereği duymalarına ilişkin norm ve değerler bütünü olarak karşılık bulmaktadır.

Vergi kültürü için mükelleflerin ödev ve sorumluluklarını zamanında, doğru ve titiz bir şekilde yerine getirmelerine sebep olan içgüdüdür denilebilir. Bu içgüdüsel durum, vergisel yükümlülükler mükelleflerin bakışını ve ödenen vergilerin ne kadarının topluma hizmet olarak döndüğüyle ilgili inanç düzeylerini ölçen bir belirleyicidir. Buradan hareketle toplumsal olarak vergi kültürünün yükseltilmesi durumunda, kamusal kararlara aktif katılım sağlayan, bu noktada sorumluluk alan, bilinçli ve duyarlı bir toplumsal yapının oluşmasına da önemli ölçüde hizmet edilecektir (Abdiyeva vd., 2015: 45-46).

Vergi kültürünü belirleyen etmenlere ilişkin olarak literatürde farklı tasnifler bulunmaktadır. Bunların bir kısmı içsel ve dışsal faktörler olarak ikili bir ayrımla konuyu ele alırken; diğer bir kısmı ise bazı ana değişkenler çatısı altında ele almaktadır. İkili ayrıma göre içsel faktörler “devlete bağlılık ve vatandaşlık bilinci, dini inançlar ve gelenekler, eğitim ve öğretim durumu, ailenin gelir düzeyi, mükelleflerin diğer mükelleflerle ilgili düşünceleri ve kamu hizmetlerinin mükellef tercihleriyle uyumluluğu ve etkin kullanımı” olarak belirtilirken dışsal faktörler ise “vergi afları, vergi denetimi, kayıt dışı ekonomi, siyasi yapı ve vergi sisteminin karmaşıklığı” olarak belirtilmektedir (Cesur & Çelikkaya, 2014: 2-5). Bir başka tasnife göre vergi kültürünü etkileyen 5 değişken üzerinde durulmaktadır. Bu değişkenler; vergi ödeme eğilimi (ödenen vergiler ile kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyi), mükelleflerin etik/ahlaki normları (vergi etiği/ahlakı), hükümete güven ve tarafsızlık algısı (vergi sisteminin adaletsizliği, devlette yozlaşma ve bencil güdüler), mükellef hakları ve katılımları (vatandaşlık bilinci) ve sosyo-demografik (yaş, cinsiyet, eğitim, meslek, din vb.) etkenlerdir (Chuenjit; 2014; 19-26). Yine yaygın olan bir başka tasnife göre ise vergi kültürünü etkileyen unsurlar 4 ana başlık etrafında ele alınmaktadır. Bunlardan ilki, sosyo-psikolojik faktörler kapsamında incelenen “vergi bilinci, vergi zihniyeti, adalet algısı, vergi ahlakı, sosyal-kişisel normlar” gibi unsurlardır. İkincisi, hukuki-siyasi faktörler kapsamında incelenen “maliye/vergi politikaları, vergi sistemi, demokrasi, yasal ve yargı sistemine güven” gibi unsurlardır. Üçüncüsü, ekonomik faktörler kapsamında incelenen “denetim, cezalar, vergi oranları ve af” gibi unsurlardır. Dördüncü ve son olarak da sosyo-demografik faktörler kapsamında incelenen “yaş, medeni durum, cinsiyet, aile yapısı, eğitim durumu, gelir seviyesi ve dini inanç” gibi unsurlardır (Mutlu, 2021: 92). Vergi kültürü ile vergi uyumu

arasındaki ilişkiyi bu unsurların ortaklığından da görebilmekteyiz. Literatürdeki çalışmalar da (özellikle Nerre'ye ait çalışmalar) bu ilişkiyi destekler niteliktedir.

Şimdiye kadar ki teorik açıklamalardan hareketle vergiye gönüllü uyum ile 3V arasında çok yakın bir ilişki olduğu ve her birinin etkileşim halinde olduğunu söylemek mümkündür. Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında etkili olan unsurlar ile 3V'yi etkileyen unsurlar arasında ciddi bir benzerlik olduğu bunun bir ispatı olarak karşımıza çıkmaktadır. 3V'nin her biri kavramsal ve teorik açıdan incelendiğinde anlamsal olarak pek bir farklılık olmasa ve her ne kadar birbirlerini tamamlasalar da kapsam açısından farklı oldukları anlaşılmaktadır. Vergi kültürü; vergi etiği ve vergi bilincinden daha fazlasını ifade eden bireysel olarak değil de toplumsal olarak bakılabilen bir kavramdır. Vergi etiği ise vergi bilincini de kapsayan daha geniş bir kavramdır. Bu açıklamalardan hareketle vergiye gönüllü uyumun; vergi algısı ve vergi bilinciyle başlayan, vergi etiği ve vergi kültürüyle de şekillenen, sosyo-ekonomik unsurlardan da etkilenen, kompleks ve üzerinde önemle durulması gereken bir konu olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

3. Literatür İncelemesi

Vergi uyumu ve özellikle de vergiye gönüllü uyumun sağlanması, vergileme psikolojisi ve vergileme ekonomisi bakımından önemli bir kazanım olarak görülmektedir. Mükelleflerin vergileme karşısındaki algı, tutum ve davranışlarını yansıtan “vergi bilinci, vergi etiği, vergi kültürü” kavramlarının vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisi son derece önemli bir hal almaktadır. Her birinin ayrı ayrı vergi uyumu üzerindeki etkisi dikkate alındığında üçünün toplamının vergi uyumu üzerindeki etkisinin çok büyük bir paya sahip olacağından hareketle bu çalışmada bir birleşimin adı olan 3V ifadesi kullanılarak buna dikkat çekilmek istenmiştir. Bu kapsamda, Türkiye'deki teorik ve ampirik literatür detaylıca araştırılmıştır. Bu alandaki çalışmaların büyük bir kısmının 2000'li yıllar itibarıyla yapıldığı, en kapsamlı araştırmaları yapan ve sonuçlar sunan çalışmaların doktora tezleri olduğu gözlemlenmiştir. Çalışmada, elde edilen bulgular açısından daha geniş bir analiz ve değerlendirme yapma imkânı sunduğu için doktora tezleri seçilmiştir. Makaleler ise daha dar bir kapsamda netice sundukları (örneğin az tutulması sebebiyle genel bir çıkarımda bulunmanın güçlüğü), bu çalışmadaki amaç, hedef ve temayı kapsayıcı sonuçlar vermemeleri sebebiyle aşağıdaki tabloya yansıtılmamıştır. Ancak doktora tezleri dışındaki çalışmalar da detaylıca incelenmiş ve bunlardan genel eğilimi görmemizi sağlayacak olanlar ile son yıllarda gerçekleştirilmiş güncel olanlar bir sonraki başlıkta bulguları itibarıyla ele alınmıştır.

Literatür incelemesi kapsamında derinlemesine bir inceleme yapılarak doktora tezlerinden ampirik olanlar seçilmiş ve bu çalışmalar içerik analizine tabi tutularak birtakım bulgulara ulaşılmıştır. İncelemeye tabi tutulan çalışmalara ilişkin araştırma bulgularının detayları tarihsel olarak en yeniden en eskiye olacak şekilde aşağıdaki tabloda verilmiştir. Tablo 1'de 2006-2022 yılları arasında tamamlanmış toplam 12 doktora tezine yer verilmiştir.

Tablo 1. Türkiye’de Vergiye Gönüllü Uyum Üzerinde Vergi Bilinci, Vergi Etiği ve Vergi Kültürünün Etkisini Ölçen Araştırmalar

Araştırmacı	Yayın Yılı	Örneklem ve Yöntem	Bulgu
Ay	2022	TRC3 Bölgesindeki (Mardin, Batman, Siirt, Şırnak illeri) 32 Gelir Vergisi Mükellefi ile Nitel Araştırma Yöntemi: Yarı Yapılandırılmış Görüşme Yöntemi	– Dini inanç, vergi etiğinin belirleyicisi değildir. – Siyasal sürece katılım oranı bölgede yüksek olduğu için desteklenen siyasi partinin iktidarda olması vergi uyumu üzerinde doğrudan etkilidir. – Devlet ve hükümet ayrımı yapılmakta, vergi ödeme bir vatandaşlık görevi olarak görülmekte ancak vergiyi gönüllü ödeme konusundaki motivasyon, destekledikleri siyasi partinin yönetimde bulunmasıyla yakından ilişkilidir. – Vergiyi gönüllü ödeme üzerinde aynı sosyal çevreye, ideolojiye ve dini inanca sahip bireylerin tutum ve davranışları etkilidir. – Vergi kaçırma davranışı, tüm vatandaşların hakkına girilmesi olarak görülürken; düşük gelirli bireylerden vergi alınmaması ve onların bu davranışlarının mazur görülmesi ise insani bir yaklaşım olarak görülmektedir. – Sosyal çevrelerinde vergi kaçırmanın yakalanmamasının vergi ödememe motivasyonunu arttırdığı ve diğer mükelleflerin bu durumdan etkilendiklerini göstermektedir. – Sosyal çevre, vergi etiğinin belirleyicisidir. – Kamu hizmetleri açısından kamu idarelerinden (merkezi ve yerel yönetimler) beklentilerin farklı ancak her iki idare açısından da eksiklikler bulunduğu görülmektedir. – Temel kamu hizmetlerinden yeterince faydalanılmadığı ve bölgeler arası farklılıkların olduğu yani yaşadıkları şehirlere diğer bölgelerdeki kadar kamu hizmetlerinin getirilemediği düşüncesi yaygındır. – Ulaşım altyapısı, su şebekesi, elektrik ve kentsel planlama gibi kamu hizmetlerinin dahi eksik kaldığı ve bunun da vergi ödeme motivasyonunu düşürdüğü görülmektedir. – Vergi dairelerinde çalışanlar arasında iş bölümü olmadığı için karşılaşılan sorunların, vergi ödeme isteğini azalttığı görülmektedir. – Vergi denetimleri yetersizdir. Denetimlerde defter, kayıt ve belgeler yeterince incelenmemektedir. – Vergi dairesi yoklama işlemlerinde sorunlar olup personel azlığı bu sorunlar arasında başı çekmektedir. – Vergi cezaları caydırıcı bulunmamaktadır. – Vergi afları ve uzantısı olarak sık sık yapılan borç yapılandırmaları, kısa vadede her ne kadar mükellefin yaşamını kolaylaştırır da uzun vadede vergisini zamanında ve tam ödeyen mükellefleri vergi ödemeye karşı soğutacak yani mükellefleri olumsuz etkileyecektir. – Vergi borcu silinen şirketlerin olması, mükelleflerin vergiye bakışını olumsuz etkilemektedir. – Vergilemede adalet ilkesi gereğince herkesten ödeme gücü ve geliri ölçüsünde vergi alınmalıdır. Vergi adaletini zedeleyecek uygulamalardan kaçınılarak vergisini gönüllü ödeyenler cezalandırılmamalıdır.

Araştırmacı	Yayın Yılı	Örneklem ve Yöntem	Bulgu
			– Ekonomik konjonktür, vergi etiği üzerinde etkilidir. Son küresel çaptaki kriz olarak Covid-19 pandemisinin halkın gelirlerini ciddi oranda azaltmasının, gerçeğe aykırı vergi beyanında bulunmaya zorladığı, bunun da vergi gelirlerini azalttığı görülmektedir. – Yolsuzlukla mücadele edilmesinin vergi etiği üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır. – Kayıt dışılık, vergi etiği üzerinde etkilidir. İlgili bölgede kayıt dışı ve kaçak mallara erişimin kolay ve yaygın olmasının vergi ödemeye uyum gösterme davranışını olumsuz etkilediği ve vergi gelirlerini azalttığı görülmektedir.
Mutlu	2021	NUTS, Düzey 2 İlleri Olan 26 İldeki (İstanbul, Ankara, İzmir, Adana, Ağrı, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Erzurum, Gaziantep, Hatay, Kastamonu, Kayseri, Kırklareli, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Mardin, Samsun, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa, Van, Zonguldak illeri) 614 Gelir Vergisi Mükellefi ile Nicel Araştırma Yöntemi: Yüz Yüze Anket Yöntemi	– Vergiye gönüllü uyum üzerinde demografik faktörlerden cinsiyet, yaş ve eğitimin pozitif etkisi olduğu; ancak medeni durum, yıllık gelir, ailelerdeki kişi ve çalışan sayısı ile ailenin toplam aylık gelirinin yanı sıra mükelleflerin bulundukları şehir ve sektörün negatif etkisi olduğu tespit edilmektedir. – Vergi kültürü başta olmak üzere, vergi bilinci, vergi etiği, vergi adaleti, vergi sistemi ve kamu otoritesi unsurlarının vergiyi gönüllü uyum üzerinde etkileri bulunmaktadır. – Demografik unsurlardan özellikle cinsiyetin vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisinin çok daha yüksek olduğu, dolayısıyla vergi idaresinin kadınlar üzerinden politika geliştirmesinin anlamlı sonuçlar verebileceği gözlenmektedir. – 60 yaş üzerinin vergiye uyum düzeyi çok daha düşük olması sebebiyle ileri yaştaki bireylerde vergi bilincini artırmaya yönelik çalışmaların yapılmasının olumlu sonuçlar vereceği görülmektedir. – Vergi mevzuatının ve denetim mekanizmasının vergiye gönüllü uyumu artıracak yönde gözden geçirilmesi ve verimliliği destekleyici şekilde yeniden yapılandırılması önemli görülmektedir. – Vergiye gönüllü uyum için vergi aflarına zorunlu haller dışında başvurulmaması gerekmektedir. – Vergisini zamanında ve tam ödeyen mükelleflerin vergi idaresi tarafından ödüllendirilmesi ve kamuoyuna ilan edilmesi vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında önem arz etmektedir. – Vergi uygulamalarında hukuk sistemi, vergi idaresi ve yasama kurumundan kaynaklı yaşanan sorunların, mükellefleri vergi ödememe ya da vergiden kaçınma yönünde teşvik ettiği görülmektedir. Sistemin doğru ve etkin bir şekilde işlemesi için yorum farkı bırakmayacak ve kafa karışıklığını giderecek şekilde, birlik ve koordinasyon halinde hareket etmeyi mümkün kılacak regülasyonların devreye sokulması önemli görülmektedir. – Vergi idaresi tarafından sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılmasının, mükelleflerle bilgi akışının şeffaf bir şekilde paylaşılmasının ve mükelleflerin vergilemede ana aktör olarak konumlandığını gösterecek katılımcı bir anlayışın yaygınlaştırılmasının vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisi son derece yüksektir.

Araştırmacı	Yayın Yılı	Örneklem ve Yöntem	Bulgu
			– Vergi uyumsuzluğunun ana sebeplerinden biri vergi adaletinin olmadığı veya yetersiz olduğu algısının yaygın olmasıdır. Vergi sistemi nezdinde herkesin eşit olmadığı ve vergi sisteminin adil bir yapıya sahip olmadığı algısı mükellefleri vergiye gönüllü uyumdan uzaklaştırıcı etkenlerdir. Vergi harcamalarındaki (istisna, muafiyet, indirim, teşvik ve sübvansiyonlar) iyileştirmelerin vergiye gönüllü uyumu belirgin bir şekilde artıracığı gözlenmektedir.
Aktaş Güzel	2020	Türkiye Genelinde Bağımsız Olarak Faaliyet Gösteren 392 Muhasebe Meslek Mensubu ile Nitel+Nitel (Karma) Araştırma Yöntemi: Yüz Yüze Görüşme ve Online Anket Yöntemi	– Vergi etiği, vergi uyumunu en çok artıran değişkendir. – Öznel normların vergi uyumu üzerinde pozitif bir etkisi bulunmaktadır. – Vergi sistemine yönelik tutumun artması vergi uyumunu artırmaktadır. – Hükümete duyulan güven, vergi adaleti algısı ve vergi etiğinin, vergi sistemine yönelik tutum üzerindeki etkisi pozitifdir. – Öznel normların, vergi sistemine yönelik tutum üzerinde negatif etkisi bulunmaktadır. – Dindarlık, vergi sistemine yönelik tutum üzerinde istatistiki olarak anlamlı bulunmamaktadır. – Hükümete duyulan güven ve öznel normların, vergi etiği üzerinde pozitif etkisi bulunmaktadır. – Vergi adaleti algısı ve dindarlık, vergi etiği üzerinde istatistiki olarak anlamlı bulunmamaktadır.
Yöney	2019	Türkiye Genelinde 1408 Dolaylı ve Dolaysız Vergi Mükellefi ile Nitel+Nitel (Karma) Araştırma Yöntemi:Yarı Yapılandırılmış Görüşme ve Anket Yöntemi	– Vergilemede başı çeken sorunlar; adalet değerindeki aşınma ve vergi kültürünün olmayışıdır. – Vergi kültürü üzerinde etkili olan değerlerin, yani toplumsal davranış kodlarının vergi idaresi açısından bilinmesi, vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesi için önemlidir. – Vergi kaçırmanın bir alışkanlık ve gelenek olarak görülmesi ve de bunu yapanların herhangi bir suçluluk hissetmemeleri, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin enayi olarak görülmesi, “nasılsa af çıkar” diyerek vergisini ödemeyenlerin çoğunlukta olduğu algısı gibi geleneksel değerlerin olumsuz vergi kültürü üzerindeki etkisi pozitif ve istatistiki olarak anlamlı bulunmaktadır. – İtaatkarlık, geleneklere bağlılık, kanaatkarlık, kadercilik, helal kazanç ve akrabalarla ilişki gibi geleneksel değerlere önem veren mükelleflerin olumsuz vergi kültürünü arttırdığı görülürken kurallara uymak, iyi bir vatandaş olmak, öz denetime sahip olmak ve hayırseverlik gibi toplumsal uyum değerlerine önem veren mükelleflerin ise olumsuz vergi kültürünü azalttığı görülmektedir. – Başkalarına ve devlete güven arttıkça vergi kaçırma eğiliminde azalma, vergiye gönüllü uyumda ise artma görülmektedir. – Kamu harcamalarının nelere harcandığının mükellefler tarafından şeffaf olarak paylaşılmasının devlete güveni artıran ve vergi uyumu üzerinde en etkili unsurlardan biri olduğu tespit edilmektedir.

Araştırmacı	Yayın Yılı	Örneklem ve Yöntem	Bulgu
			– Vergi kültürü ve vergi etiği, değerlerden etkilenmektedir. – Adalet ve eşitlik değerlerinin çeşitli vergi uygulamaları (vergi afları vd.) tarafından zedelenmesinin mükellefleri olumsuz vergi kültürüne yönelttiği gözlemlenmektedir. – Vergileme kültürünü mükelleflerin büyük bir kısmının devlete kayıtsız şartsız bağlılık ve itaatkarlık yani devletin sorgulanamaması olarak görmesi büyük bir rahatsızlık sebebi olarak karşımıza çıkmaktadır.
Doğan	2019	Türkiye Genelinde 1990 (1030 Katılımcı), 2007 (1346 Katılımcı), 2012 (1605 Katılımcı) Yıllarında Gerçekleştirilen Dünya Değerler Anketi Verileri ile Nicel Araştırma Yöntemi	– Bürokrasiye güven ve maddi tatmin seviyesi arttıkça yüksek vergi etiğine sahip olma olasılığı düşmektedir. – Bürokrasiye güven unsurunu şekillendiren ana fikir, vergiye ilişkin usulsüzlüklerin devlet yetkilileri eliyle belirlendiğinin mükellefler tarafından kanıksanması olup bu algı yüzünden de düşük vergi etiği sergiledikleri söylenmektedir. – Gelir düzeyi arttıkça vergi etiği düşmektedir. Yüksek gelire sahip mükelleflerin kamu hizmetlerinden yeterince faydalanmadıkları düşüncesiyle vergi etiğine uygun hareket etmedikleri ve gönüllü vergi uyumu göstermedikleri belirtilmektedir. – Hükümete güven, dini değerler ve milli gurur düzeyi arttıkça yüksek vergi etiğine sahip olma olasılığı artmaktadır. – Devletin vatandaşlarının geçimini temin edecek şekilde daha fazla sorumluluk almasını isteyen mükelleflerin vergi etiği düzeyi daha yüksektir. Devletin sorumluluğunun artması ve de kamu hizmetlerinden yeterince istifade edebilmeleri durumunda vergi ödemeye hazır olan mükellef sayısı yüksektir.
Dolgun	2019	İstanbul ilindeki 415 Kurumlar Vergisi Mükellefinin Vergi İşlerinden Sorumlu Yetkilileri ile Nicel Araştırma Yöntemi: Anket Yöntemi	– Mükellef davranışlarını ve vergi uyum düzeyini belirleyen en önemli faktör vergi etiğidir. – Vergi mevzuatı faktörü vergi uyum kararlarında etkilidir. Vergi mevzuatının karmaşık, anlaşılması zor ve muğlak olmaması mükelleflerin vergi uyumu üzerinde oldukça etkilidir. – Vergi sisteminin adil olması faktörü vergi uyum kararlarında etkilidir. Vergi sisteminin adaletli, herkesi kapsayıcı, güvenilir ve istikrarlı olmasının mükelleflerin vergi uyum kararındaki etkisi yüksektir. – Kamu hizmetlerinin boyutu faktörü vergi uyum kararlarında etkilidir. Ödenen vergiler ile alınan kamu hizmetinin karşılaştırmasını yaparak mükellefler vergilemeye uyum gösterme düzeyini belirlemektedir. – Vergi ceza miktarları faktörü vergi uyum kararlarında etkilidir. Caydırıcı cezaların olması ve bu cezaların adil bir şekilde uygulanmasının mükelleflerin vergiye uyum göstermelerinde etkisi bulunmaktadır. – Cinsiyet, yaş ve eğitim düzeyi gibi demografik faktörler vergi uyum kararlarında etkilidir. Kadınların, belli bir olgunluğa erişmiş mükelleflerin ve lisans mezunlarının vergi uyum düzeyleri daha yüksektir.

Araştırmacı	Yayın Yılı	Örneklem ve Yöntem	Bulgu
			– Firma yaşı, sektörü, cirosu, çalışan sayısı gibi faktörler vergi uyum kararlarında etkili değildir.
Didinmez	2018	Ankara İlindeki 332 Gelir Vergisi Mükellefi ile Nitel+Nitel (Karma) Araştırma Yöntemi: Yarı Yapılandırılmış Görüşme ve Online Anket Yöntemi	– Mükelleflerin beyanları ile fiili uygulamaları birbirinden farklılaşmaktadır. – İleri yaştaki mükelleflerin vergi uyum düzeyi görece daha düşüktür. – Vergi oranı ve vergi yükü unsurlarından ziyade kamu hizmetlerine ilişkin uygulamalar mükelleflerin vergi uyum kararlarında daha etkili olmaktadır. – Sosyo-psikolojik faktörlerin vergi uyum düzeyi üzerinde, vergi oranından çok daha fazla etkiye sahip olduğu görülmektedir. – Mükelleflerin büyük bir kısmı düz oranlı gelir vergisi sistemi yerine artan oranlı gelir vergisi sistemini tercih ettiklerini, artan oranlı gelir vergisi sisteminde daha fazla vergi uyumu gösterebileceklerini belirtmektedir.
Demir	2018	Batı Akdeniz Bölgesindeki (Isparta, Burdur, Antalya İlleri) Beyana Tabi 920 Gelir Vergisi Mükellefi ile Nicel Araştırma Yöntemi: Anket Yöntemi	– Mükelleflerin vergi uyum kararları üzerinde etkisi olan unsurlar; vergi etiği, vergi adaleti, vergi oranları, vergi idaresi ve vergi denetimleri, milli duygular ve vatan sevgisi, devlete ve hükümete güven, mali af uygulamaları ve diğer mükellef davranışlarıdır. – Milli kültürümüzde, toplumsal faydaları gözetilen milli bir hedef belirlenmesi durumunda bu hedefe yönelik mükelleflerde motivasyon oluşturulması ve sinerji yaratılmasının vergi uyum düzeyini artıracığı beklenmektedir. – Toplumdan uzaklaşan ve toplumsal aidiyetini yitirme noktasına gelmiş olan mükelleflerin vergi uyum düzeyleri son derece düşüktür. Bu mükellefleri kucaklayacak şekilde vergi idaresi ve siyasi otorite tarafından milli birlik mesajları verilmesi ve her bir vatandaşın devlet yönetiminde aktif rol oynayıcı önemli birer paydaş olduğu yönünde telkinlerde bulunulmasının etkili olacağı düşünülmektedir.
Yurdakul	2013	Bursa İlindeki 626 Mükellef ile Nicel Araştırma Yöntemi: Yüz Yüze ve Online Anket Yöntemi	– Yaş arttıkça vergi etik düzeyi de artmaktadır. – Kadınların çalışma hayatına katılımlarının artması sebebiyle cinsiyet ile vergi etik düzeyi arasında istatistiksel anlamda bir ilişki bulunamadığı tespit edilmektedir. – Medeni durum açısından evlilerin bekarlara göre vergi etik düzeyleri daha yüksektir. – Dini katılım (inanç) düzeyi arttıkça vergi etik düzeyi de artmaktadır. – Hükümete duyulan güven arttıkça vergi etik düzeyi de istatistiksel olarak çok güçlü olmasa da artmaktadır. – Hukuk sistemine ve mahkemelere olan güven düzeyi arttıkça vergi etik düzeyi de artmaktadır. Bu da adalete olan güvenin vergi etik düzeyinde pozitif bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. – Parlamenteoya güven, vergi etik düzeyini de artırmaktadır. – Bir ülkenin vatandaşı olmaktan duyulan gurur seviyesinin yüksek olması, vergi etik düzeyini çok güçlü bir şekilde etkilemektedir.

Araştırmacı	Yayın Yılı	Örneklem ve Yöntem	Bulgu
			– Vergi sisteminin adil olmadığı yönünde bir kanının oluşması durumunda vergi kaçırma davranışı kabullenilebilir olmaktadır. – Ülkenin demokratik bir şekilde yönetildiğini düşünen mükelleflerin vergi ödemeyi etik ile ilişkilendirdiği söylenebilir. – Vergi yükünün mükellefler tarafından kabul edilebilir sınırlarda olması durumunda vergi etik düzeyi de artmaktadır. – Devletin toplanan vergi gelirlerini etkin bir şekilde kullandığını düşünenler düşünmeyenlere göre azdır. Vergi gelirlerinin etkin bir şekilde kullanıldığını düşünenlerin vergi etik düzeyleri de yüksek çıkmaktadır. – Ödenen vergilerin kendisine kamu hizmeti olarak döneceğinin düşünülmesi vergi etik düzeyini de artırmaktadır. – Vergi beyanında bulunurken denetleneceğini düşünenlerin vergi etik düzeyleri son derece yüksektir. – Vergi kaçırmanın toplum tarafından kınanır olduğunu ve vergi kaçırıcılarla alışveriş yapmadığını ifade edenlerin vergi etik düzeyleri son derece yüksektir. – Vergi vermeyi bir vatandaşlık görevi olarak görenlerin vergi etik düzeyleri son derece yüksektir. – Vergi etik düzeyi üzerinde vergi suçu dolayısıyla yakalanıp cezalandırılmaktan duyulan korkunun etkisi son derece yüksektir. – Vergi kaçırmanın toplumsal saygınlığı kaybettireceğini ve vicdani bir yük olacağını düşünenlerin vergi etik düzeyleri daha yüksektir. – Somut cezalar kadar soyut yaptırımların ve içsel motivasyonun da vergi etik düzeyi üzerinde etkisi (hatta daha yüksek) bulunmaktadır. – Vergi aflarının sıklıkla çıkarılması vergi etik düzeyini düşürmektedir. – Vergi idaresinin ve vergi memurlarının mükelleflere olumlu yaklaşması ile vergi etik düzeyi arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır.
Şahin	2011	Doğu Karadeniz Bölgesindeki (Trabzon, Giresun, Gümüşhane İlleri) Ticari Kazanç ve/veya Serbest Meslek Kazancı Elde Eden 386 Gelir Vergisi Mükellefi ile Nicel Araştırma Yöntemi: Anket Yöntemi	– Vergi denetimlerinin artması vergi etiğini artırmaktadır. – Kamuya güven algısının artması vergi etiğini artırmaktadır. – Beyanname doldurma deneyiminin artması vergi etiğini artırmaktadır. – Vergi adaleti algısının artması vergi etiğini artırmaktadır. – Demokrasi algısının artması vergi etiğini artırmaktadır. – Vergi cezalarının artması vergi etiğini azaltmaktadır. – Vergi oranının yüksek bulunması vergi etiğini azaltmaktadır. – Vergi mevzuatının karmaşık bulunması vergi etiğini azaltmaktadır. – Verginin israf edildiği algısının artması vergi etiğini azaltmaktadır. – Eğitim düzeyi arttıkça vergi etiği azalmaktadır.

Araştırmacı	Yayın Yılı	Örneklem ve Yöntem	Bulgu
			– İşletmenin kurumsal kimliği ve ölçeği, vergi etik düzeyini etkilemektedir. Şahıs işletmelerinin vergi etik düzeyi, şirketleşmiş olan işletmelere nazaran daha yüksektir. Ortalama personel sayısından daha fazla personel çalıştıranlar işletmelerde vergi etik düzeyi, ortalamanın altında personel çalıştıranlara nazaran daha yüksektir. – Vergi etiğini sırasıyla en olumsuz olarak etkileyen unsurlar; vergi sisteminin adaletsizliği, vergilerin israfı, yakalanma riskinin düşüklüğü ve diğer mükelleflerin vergi kaçırmasıdır. Ancak vergi sisteminin adaletsizliği ve vergilerin israfı durumunda vergi kaçırma davranışı daha az reddedilebilir görülmektedir. – Sırasıyla en önemli vergisel sorunlar; vergi adaletsizliği, vergi oranlarının yüksekliği, kira ve işçi stopajlarının (kesintilerinin) yüksekliği, vergi ceza ve denetimlerinin yeterli miktarda ve caydırıcı olmaktan uzak olmasıdır.
Demir	2008	Ege Bölgesindeki (İzmir, Manisa, Aydın, Denizli, Afyonkarahisar, Uşak İl Merkezleri) Aktif Faaliyette Bulunan Beyana Tabi 640 Gelir Vergisi Mükellefi ile Nicel Araştırma Yöntemi: Yüz Yüze Anket Yöntemi	– Vergi etik düzeyi ortanın üzerindedir. – Vergi etiği ile vergi uyumu arasında güçlü bağlantı bulunmaktadır. – Vergi uyum düzeyinin artırılması için en belirleyici faktör vergi etiğidir. – Vergi etik düzeyini belirleyen en önemli faktörler; kurumsal kalite, vergi yönetiminin kalitesi, vergi idaresine bakış, kamu harcamalarına bakış, subjektif vergi yükü, yolsuzluk algısı, vergi afları, resmi ve resmi olmayan eğitim, inanç ve cinsiyet olarak belirlenmektedir. – Siyasal, hukuki ve bürokratik kaliteyi kapsayan kurumsal kalite endeksi, toplam vergi etiğinin en önemli belirleyicisidir. Vergi etiğinin yerleşmesi, vergileme yetkisini kullanan kurumların ve diğer kurumların kalitesine bağlıdır. Toplam vergi etiğinin yükseltilmesi, devletin kurumlarına olan güven düzeyin yükseltilmesi ile mümkündür. – Vergi yükü, vergi yönetiminin kalitesi, yolsuzluk algısı gibi ekonomik faktörler de vergi etiğinin önemli belirleyicilerindendir. – Mükelleflerin ödedikleri vergilere yönelik kişisel olarak hissettikleri baskı (tazyik) olarak ifade edilen subjektif vergi yükü unsuru birey bazında vergi etiğini olumsuz etkilemektedir. Mükelleflerin vergi etiğine etki eden en önemli ekonomik faktör subjektif vergi yükü olarak tespit edilmektedir. Subjektif vergi yükünün azaltılması durumunda vergi etik düzeyinin de belirgin bir şekilde artacağı düşünülmektedir. – Vergi etiği ile kamu harcamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Vergilerin, kamu harcamalarının karşılığı olarak görülmesi sebebiyle mükellef tercihlerine uygun olarak etkin ve verimli kullanımı önem arz etmektedir. – Vergi etiği ile yolsuzluk algısı arasında da istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Her türlü yolsuzluk ve rüşvetin üzerine gidilerek ağır yaptırımların uygulandığının

Araştırmacı	Yayın Yılı	Örneklem ve Yöntem	Bulgu
			kamuoyuyla paylaşılmasının vergi etiği üzerinde pozitif etkisi bulunmaktadır. – Vergi etiği ile mükelleflerin vergi idaresini algılama düzeyi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Toplam vergi etiğinin yükseltilmesi için mükelleflerin mali anlamda ilişki içerisinde bulunduğu vergi idarelerinin, mükelleflerin pozitif algılarına hizmet edecek şekilde revize edilmesi gerekmektedir. – Vergi denetimleri ve vergi cezaları arttıkça vergi etik düzeyi de artmaktadır. – Vergi aflarına sıklıkla başvurulmasının mükellef nezdinde hoşnutsuzluk yarattığı ve bunun da vergi etiğini azalttığı belirtilmektedir. – Eğitim seviyesi (hem okullardan alınan formel eğitim hem de aile ve çevreden edinilen informel eğitim) arttıkça vergi etik düzeyi de artmaktadır.
Çiçek	2006	İstanbul ilindeki 502 Mükellef ile Nicel Araştırma Yöntemi: Yüz Yüze Anket Yöntemi	– Mükelleflerin büyük bir kısmı vergilerini tam olarak ödedikleri inancına sahiplerdir. – Mükelleflerin büyük bir kısmı ödedikleri vergiyi kamu hizmetlerinin bir karşılığı olarak görmektedir. Vergiyi zorunlu bir ödeme, ödev, kamu hizmetlerinin karşılığı, ve girişim faaliyetlerini engelleyen bir unsur olarak görenler ağırlıklı olarak yüksek öğretim ve üstü eğitime sahip mükelleflerdir. Vergiyi bir yük olarak görenler ise orta öğretim düzeyine sahip mükelleflerdir. Cinsiyet ve yaşın belirleyici bir etkisi bulunmamaktadır. – Vergi tazyikini daha çok hisseden mükellefler vergileri zorunlu bir ödeme olarak görmekte, bu tazyiki daha az hissedenler ise vergiyi kamu hizmetlerinin bir karşılığı ve vatandaşlık görevi olarak görmektedir. Vergi tazyikini en şiddetli olarak hissedenler ise teşebbüs kabiliyetini engelleyen bir faktör olarak vergileri görmektedir. – Mükelleflerin büyük bir kısmı vergi yükünü çok ağır ve ağır bulmaktadır. Öğrenim düzeyi arttıkça vergi yükünü daha ağır bulma oranı artmaktadır. Yaşın vergi yükü üzerinde belirgin bir etkisi olmamakla birlikte 31-40 yaş aralığındaki nispeten genç kesimin vergi yükünü daha ağır bulduğu gözlemlenmektedir. – Mükelleflerin büyük bir kısmı uygulamadaki vergilerin adaletli olmadığına inanmaktadır. Bunun nedenleri olarak ise kayıt dışı ekonomi (devletin belli kesimleri vergilendirememesi) ve vergi kaçakçılığının yaygın olması belirtilmektedir. – Kamu harcamalarının boyutu ve yöneldiği alanlar ile sunulan hizmetler, mükelleflerin büyük bir bölümü tarafından takip edilmekte ve değerlendirilmektedir. Bu durumun vergi uyumu üzerindeki etkisi yadsınamaz büyüklüktedir. – Artan gelir ihtiyacının karşılanması için (sırasıyla) kamu gelirlerinin kısılması ve vergi denetimlerinin artırılması gerekmektedir. Kamu harcamalarının savurganca kullanıldığı

Araştırmacı	Yayın Yılı	Örneklem ve Yöntem	Bulgu
			ve bu yüzden de kamu gelirlerinin kısılması gerekliliğine mükelleflerin daha büyük önem atfettiği görülmektedir. – Vergi bilincinin artırılması (önem sırasıyla); eğitim ve öğretimle, vergi sistemindeki adaletsizliğin giderilmesiyle, kamu harcamalarındaki savurganlığın giderilmesiyle, vergi oranlarının düşürülmesiyle, kişi başına düşen gelirin artırılmasıyla mümkündür. – Vergi yükünü artıracak bir kanun çıkması (vergi oranlarının artırılması veya yeni vergiler getirilmesi gibi) durumunda mükelleflerin büyük bir kısmı vergiden kaçınmanın yollarını arayacaklarını ve harcamalarında kısıntıya giderek bu durumu telafi etmeye çalışacaklarını belirtmektedir. – Vergi oranlarının azaltılması durumunda mükelleflerin büyük bir kısmı vergi kaçakçılığını azaltıp vergi gelirlerine katkıda bulunacaklarını belirtmektedir. Bu durumun verginin tabana yayılmasına hizmet edeceği ve kayıp kaçığın önüne geçeceği yönünde güçlü bir eğilim gözlemlenmektedir. – Vergilerin tam olarak ödenmemesinin sırasıyla sebepleri; vergi oranlarının yüksek olması, vergi bilinci ve vergi etiğinin yeterince sağlanamamış olması, gerekli vergi reformlarının yapılamaması, şekli yükümlülüklerin (kayıt düzeninin zor ve anlaşılabilir bulunması, vergilendirme sürecinde haddinden fazla idari formalitenin olması gibi) fazla olması ve devletin verginin gerekliliği konusunda yeterince kamuoyunu aydınlatamamasıdır. – Vergi kaçakçılığının sırasıyla en önemli nedenleri; vergi idaresi ve denetimlerinin yetersiz oluşu ile vergi cezalarının ve miktarının yeterince caydırıcı olmaması, “herkes kaçırıyor, ben de kaçırayım” mantığı, vergi kanunlarındaki yasal boşlukların kaçırmağa müsait oluşu ve kamu harcamalarının savurganca kullanılmasıdır. – Mükelleflerin büyük bir kısmı vergi kaçırıcıları hoş bir şekilde karşılamadıklarını, onaylamadıklarını ve bu durum karşısında bu eylemi gerçekleştirenlere ciddi bir tepki gösterdiklerini belirtmektedir. – Mükelleflerin büyük bir kısmı vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırmak olduğunu ve vergiye gönüllü uyum amacına hizmet etmeyeceğini belirtmektedir. – Vergi idaresi ile mükellef ilişkisi açısından iki önemli sonuç ise vergi idaresinin mükelleflere yaklaşımı (vergi ödemeyi kolaylaştırma davranışından uzak tavırlar takınılması) ve vergi denetim elemanlarının görevlerini yerine getirirken ki davranışlarıdır. – Yaşanılan ekonomik krizlerin vergi ödeme davranışını ciddi anlamda olumsuz etkilediği ve vergi uyumunu azalttığı gözlemlenmektedir.

Kaynak: Yazar tarafından derlenerek hazırlanmıştır.

4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırma bulgularının değerlendirildiği bu kısımda literatür taraması yaparken öne çıkan bazı çalışmaların bulguları ile son yıllarda yayınlanmış güncel çalışmaların bulguları değerlendirilecektir. Tablo 1’deki çalışmaların bulgularına tablo içinde geniş bir şekilde yer verildiği için burada her biri için ayrı bir değerlendirme yapılmayacak olup tüm çalışmaların bulguları verildikten sonra genel bir değerlendirme yapılacaktır.

Literatürdeki çalışmaları derlerken doktora tezlerinden bağımsız olarak Türkiye genelinde yapılmış en kapsamlı çalışma olarak Zenginobuz vd. (2010), Güneydoğu Anadolu Bölgesi özelinde yapılmış en kapsamlı çalışma olarak da Çiçek vd. (2008) tespit edilmiş ve bu çalışmaların bulguları da değerlendirmeye alınmıştır. Bu şekilde genel eğilimi görme imkânı artmıştır (Uruş, 2023: 32).

Zenginobuz vd. (2010), vergi, temsiliyet ve demokrasi ilişkisi temelinde Türkiye’de yaşayan vatandaşların algılarını ve vergi uyumlarını araştırdıkları çalışmalarında, Türkiye genelinde 2400 kişi ile yüz yüze anket yöntemini kullanarak görüşmeler gerçekleştirmişlerdir. Bu araştırma sonucunda elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir: Vatandaşların büyük bir bölümü, vergi vermenin bir vatandaşlık görevi olduğu ve devlet yönetiminde söz sahibi olmanın bir yolu olduğunu düşünmekte; ancak kamu hizmetlerinin ihtiyaca yeterince karşılık vermediği, bu hizmetlerin şeffaf ve denetlenebilir olmadığını düşünmektedir. Vergi verme ile hizmet alma ilişkisindeki bu olumsuz algının, demokratik temsiliyeti zedelediği yönünde yaygın bir kanaat bulunmaktadır. Türkiye’deki vergi sisteminin adaletine ve güvenilirliğine vatandaşlar 10 puan üzerinden ortalama 3.15, vergi gelirlerinin verimli bir kamu hizmeti olarak dönmesine ortalama 3.63, kamu harcamalarındaki şeffaflığa ve hesap verilebilirliğe ise ortalama 3.1 puan vermişlerdir. Vatandaşların %81’lik kısmı, herkesin kendi payına düşen vergiyi ödemesi gerektiğini ifade ederek vergi bilincinin ve vergi kültürünün önemine işaret etmişlerdir. Vatandaşların %75’i “Türkiye’de vergilerini düzenli ödeyenlerin büyük bir kısmının ellerinde vergi kaçırma imkânı olsaydı vergilerini ödemezlerdi” şeklindeki ifadeye katıldıklarını beyan ederek diğer vatandaşların vergi uyumuna güvenmediklerini belirtmişlerdir. Vergi kaçırmaya yönelik bu yaygın kanaat ise vergi etiğinin istenen düzeyde olmadığını göstermektedir.

Çiçek vd. (2008), Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde yaşayan mükelleflerin vergi algısı, vergileme karşısındaki tutum ve davranışlarını araştırdığı çalışmalarında, yüz yüze görüşme ve anket yöntemi kullanarak Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Mardin ve Şanlıurfa illerindeki 1361 mükellef grubuyla araştırmalarını gerçekleştirmişlerdir. Bu araştırma sonucunda elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir: Mükelleflerin büyük bir kısmı, vergi yükünü yüksek, uygulanan vergileri adaletsiz bulmaktadır. Bunun temel sebebi olarak ise herkesin vergilendirilememesi görülmektedir. Ödenen vergilerin hizmet olarak dönmediği ve idare tarafından etkin olarak kullanılmadığı yönünde genel bir eğilim bulunmaktadır. Artan gelir ihtiyacının, daha fazla vergi almak yerine vergi denetimlerini artırma ve kamusal harcamalarda kısıntıya gitme şeklinde olması gerektiği

kanaati hâkimdir. Diğer yandan, görüşmeye katılan bölge halkının yarısından fazlasının, sunulan kamu hizmetlerinin niteliğini ve içeriğini sorgulayan ve de takip eden bilinçli bir yapıya sahip olduğu gözlemlenmektedir. Özellikle bu kesime göre vergi bilincini artırmanın en önemli nedenleri olarak vergi sistemindeki adaletsizliğin giderilmesi ve eğitim-öğretime ağırlık verilmesi gösterilmektedir. Vergilerin tam olarak ödenememesinin ana sebebi olarak vergi oranlarının yüksekliği gösterilmektedir. Her ne kadar vergi kaçırmayı doğru bulmasalar da mükelleflerin vergi kaçırmalarını olağan karşıladıkları görülmektedir. Vergi uyumunu azaltan sebepler olarak ise vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere yaklaşımı, vergi ödemelerindeki idari formalitelerin fazlalığı, vergi mevzuatının yeterince anlaşılır olmayışı, vergi adaletini bozan vergi aflarının sıklıkla çıkarılışı, kamu harcamalarının etkin ve verimli kullanılmayışı gösterilmektedir.

Çalışma kapsamında Türkiye’de vergi uyumuna ilişkin yayınlanmış güncel makaleler (2019-2023) de incelenmiş olup bu kısımda ilgili çalışmaların bulgularına da yer verilmiştir. Bu şekilde, geçmişten günümüze vergi uyumu üzerinde etkili olan unsurlar içerisinde en çok öne çıkanların hangileri olduğunu daha net görebilme imkânı doğmuştur.

Uyanık (2019), Türkiye’deki mükelleflerin vergiyi algılama, vergi bilinci ve vergiye gönüllü uyumunun vergi gelirlerine etkilerini araştırdığı çalışması kapsamında 117 mükellefle yüz yüze ve/veya elektronik posta aracılığıyla anket yöntemini kullanarak görüşmeler gerçekleştirmişlerdir. Bu çalışma neticesinde elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir: Vergi bilincini etkileyen en önemli unsurlar; eğitim-öğretim (%34), kamu harcamalarındaki tasarruf ve doğru kullanım (%24), ekonomik gelişmişlik ve kişi başına gelir düzeyi (%16) olarak belirtilmiştir. Vergi etiğini etkileyen en önemli unsurlar; sosyal ve demografik unsurlar (%41), vergi afları (%32), diğer mükelleflerden ve danışmanlardan etkilenme (%17), vergi inceleme elemanlarının takındığı tavır, tutum ve davranışları (%11) olarak belirtilmiştir. Vergilerin tam olarak ödenememesinin ve vergiye gönüllü uyumun sağlanamamasının en önemli nedenleri; usul mükellefiyetlerin fazla olması (%27), gelir unsurlarının bazılarının vergi oranlarının yüksek olması (%23), verginin öneminin ve gerekliliğinin halka yeteri kadar anlatılamaması (%21), vergi etiğinin ve vergi bilincinin yeterince yerleşmemiş olması (%15), vergi düzenlemelerindeki karmaşıklık ve çelişkili uygulamalar (%13) olarak belirtilmiştir. Vergi uyumunu belirleyen en önemli unsur olarak ise ekonomik ve mali unsurlar (%38), toplanamayan vergiler yani kayıt dışı ekonomi (%24), siyasi unsurlar (%21), devlet yönetimine güven (%17) ifade edilmiştir.

Karaca vd. (2020), vergi uyumunun ekonomik ve sosyo-kültürel belirleyicilerini araştırdıkları çalışmalarında, Sivas ilinde faaliyet gösteren ve birkaç gelir unsuru üzerinden vergilendirilen 569 gelir vergisi mükellefi ile yüz yüze anket yöntemini kullanarak görüşmeler gerçekleştirmişlerdir. Elde edilen bulgulara göre vergi uyumunun ekonomik belirleyicilerinden en önemlisi olarak vergi yükü (%70,4), sosyo-kültürel belirleyicilerden ise en önemli olarak ise eğitim (%71,7) belirtilmiştir. Verginin adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması ile eğitim-öğretim faaliyetlerinde verginin önemine ve

gerekliliğine daha fazla yer verilmesi durumunun vergi uyumunun en önemli belirleyicileri olduğu bu araştırma neticesinde ortaya çıkmıştır.

Doğan Özer (2020), vergi kültürünün vergi gelirlerine etkisini Türkiye ve Danimarka karşılaştırmalı araştırdığı çalışmada, 2010-2017 dönemi için vergi kültür endeksini hesaplamış ve vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasıla (GSYH) içerisindeki payı ile de karşılaştırmıştır. Vergi kültür endeksi; ülkelerin gelişmişlik seviyesi, eğitim sistemi, bireylerin gelir ve sosyal durumu, vergilendirme ilkeleri ve araçları, vergi bilinci, mükellef-vergi idaresi ilişkisi gibi göstergeler kullanılarak hesaplanmıştır. Araştırma sonucunda, vergi kültür endeksi yüksek çıkan Danimarka’da vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı, vergi kültür endeksi düşük-orta çıkan Türkiye’den ortalama bir buçuk kat fazla çıkmıştır. Danimarka’da vergi gelirlerinin payı ise Türkiye’den iki kattan daha fazladır. Bu çalışma, vergi kültürünün vergi gelirlerine doğrudan etkisinin boyutunu göstermesi açısından dikkat çekicidir.

Gündem (2022), Türkiye’de vergi uyumu ve mekansal farklılıkları araştırdığı çalışmada, 2013-2020 dönemi için resmi olarak açıklanan il bazında vergilerin tahsil/tahakkuk oranları ile il bazında tahakkuk/tahsil edilen vergi cezaları değişkenler olarak alınmış ve ekonometrik model kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, il bazında vergi uyumunun mekansal farklılıklar gösterdiğine ve vergi cezalarının caydırıcılık düzeyinin mükellefler üzerinde etkili olması bir yana vergi uyumunu azalttığına ulaşılmıştır. Bu çalışma, vergi uyumu üzerinde idari yaptırımların aksine, sosyal ve psikolojik unsurların çok daha fazla etkili olduğu sonucunu pek çok çalışmada olduğu gibi bir kez daha göstermiştir.

Beşer & Çetin (2023), Türkiye’deki vergi ahlakı/etiği düzeyindeki değişimi dünya değerler anketi verileri ile incelediği bu çalışmalarında, “Eğer fırsatınız olsa vergilemede hile yapar mısınız? sorusuna verilen yanıtları değerlendirmişlerdir. Elde edilen bulgular ise şöyle özetlenebilir: Sosyo-kültürel ve psikolojik faktörlerden dini inanç, demokrasi, milli gurur, adalet sistemi ve mahkemelere güven ile vergi etiği arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilirken hükümete ve parlamentoya güven ile vergi etiği arasında herhangi bir anlamlı ilişki tespit edilememiştir. Demografik faktörler incelendiğinde ise yaş arttıkça vergi etik düzeyinin arttığı, eğitim düzeyi arttıkça ise azaldığı sonucu çıkarken cinsiyet faktörünün tek başına vergi etiğini açıklamada yetersiz olduğu, bekarların evlilere kıyasla vergi etik düzeyinin yüksek olduğu, emekli, yarı ve tam zamanlı çalışan bireylerin vergi kaçırma davranışlarının arttığı sonuçları çıkmıştır.

Literatür taraması neticesinde elde edilen bulgular, vergiye gönüllü uyum üzerinde sosyo-psikolojik unsurların çok büyük bir paya sahip olduğu, bu unsurlardan en etkili olanların ise ayrı ayrı vergi bilinci, vergi etiği ve vergi kültürü olduğunu göstermektedir. Her birinin tek başına vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisi bu denli yüksek iken her birinin bir arada sağlandığı 3V durumunda ise vergiye gönüllü uyumun neredeyse tam olarak sağlanmış olacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Vergi yapıcıları ve yönetiminin bu gerçeği dikkate alarak uygulamayı revize etmeleri, maliye politikalarına yön vermeleri, hatta uzun vadeli bir perspektifle vergi reformlarına

gidilmesi vergi gelirlerinden elde edilecek verimin yükseltilmesi bakımından yerinde bir karar olacağı kanaati belirmektedir.

5. Sonuç

Vergilemeden beklenen performansın artırılması için istikrarlı ve sürdürülebilir bir mali yapı/sistem gerekmektedir. Mükelleflerin vergilemeyi gönüllü bir katılımı ile içselleştirdiği durumda, bu yolda önemli bir adım atılmış olacaktır. Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında etkisi bulunan unsurlara dikkatle ve hassasiyetle yaklaşılmasının ise vergi politikalarındaki sürdürülebilirlik ve istikrara önemli katkılar sunacağı öngörülmektedir.

Bu çalışma, vergi uyumu çatısı altında vergi bilinci, vergi etiği ve vergi kültürü bileşenlerine bütüncül olarak yaklaşılması gerekliliğini ortaya koymuştur. Aynı zamanda literatürdeki teorik ve ampirik çalışmalar bu perspektifle incelenmiş olup araştırma bulguları ve sonuçları tahlil edilmiştir. Bu çalışmanın nihai katkısı, Türkiye’deki literatürden hareketle vergi bilinci, vergi etiği ve vergi kültürü unsurlarının bir arada yani bu çalışmadaki tabirle “3V” olarak vergi uyumu üzerindeki etkisinin boyutunu ortaya koyması olmuştur. Elde edilen bulgulardan, bu üç unsurun her birinin vergiye gönüllü uyum üzerinde son derece etkili olduğu ancak 3V durumunda bu etkinin çok daha güçlü olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca çalışmada, 3V’nin her birinin aralarındaki bağlantıların ve kavramsal sınırlarının daha belirgin hale getirilmesinin de alana katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Hem ulusal ve hem de uluslararası düzeyde yapılmış pek çok çalışmada vergi uyumunu artırmada en etkili olan çözümün mükellef odaklı bir yaklaşımla toplum yapısına en uygun ve toplumun benimseyebileceği vergi politikalarını hayata geçirerek bir vergi sistemi dizayn etmek olduğu belirtilmektedir. Bunun da yolunun ekonomik faktörlerin yanı sıra sosyo-psikolojik ve davranışsal faktörlerin devreye sokulmasıyla mümkün olabileceği literatürde geniş yer bulmaktadır. Literatürdeki sonuçları destekler şekilde bu çalışma neticesinde de vergi bilinci, vergi etiği ve vergi kültürünün bir arada sağlanması ve vergi sisteminin mükellef beklentilerine uygun olarak tasarlanması durumunda vergiye gönüllü uyumun tam olarak sağlanacağını söylemek mümkündür.

3V’nin sağlanabilmesi için öncelikli olarak siyasi otoriteye ve sisteme güven, eşit temsiliyet, toplumsal aidiyet, vergilemede adalet, vergi sisteminin hakları gözetmesi ve uygulamaya verimlilik getirmesi gerekmektedir. Bu ön koşullar oluşmadan vergiye gönüllü uyumun tam olarak sağlanması mümkün görünmemektedir. Ayrıca vergi bilincini arttıracak her unsur, vergi etiği ve vergi kültürünün de artmasını sağlayacak olup herhangi birini iyileştirmeye yönelik atılacak her adım, toplamda 3V’yi artıracak, o da vergiye gönüllü uyumun tam olarak sağlanmasını hızlandıracaktır.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Ali Fuat Uruş ^{ip} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100

Çıkar Çatışması: Yazar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Kaynakça

- Abdiyeva, R., Özdil, T. & Pirimbayev, C. (2015). "Geçiş Ekonomilerinde Vergi Kültürü Ve Etkileyen Faktörler: Kırgızistan Örneği". *Bilig*. 75, 43-74.
- Aktan, C.C., Dileyci, D. & Saraç, Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyan*. Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Aktaş Güzel, S. (2020). *Muhasebecilerin Vergi Ahlakının ve Vergi Uyumunun Belirleyicileri Üzerine Bir Uygulama* (Yayın No. 637918) [Doktora tezi, Gebze Teknik Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Allingham, M.G. & Sandmo, A. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis". *Journal of Public Economics*. 1, 323-338.
- Alm, J. (1998). Tax Compliance and Administration. Working Paper. University of Colorado at Boulder.
- Ay, Ş. (2022). *Vergi Ahlakının Belirleyicileri: TRC3 Bölgesi Analizi* (Yayın No. 759377) [Doktora tezi, Anadolu Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Beşer, B. H. & Çetin, U. Y. (2023). "Türkiye’de Vergi Ahlak Düzeyindeki Değişimin Dünya Değerler Anket Verileri ile İncelenmesi". *Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi*. 11, 1-13.
- Cesur, A. & Çelikkaya, A. (2014). "Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 16 (2), 1-14.
- Chuenjit, P. (2014). "The culture of taxation: definition and conceptual approaches for tax administration". *Journal of Population and Social Studies*. 22(1), 14-34.
- Çiçek, H., Karakaş, M. & Yıldız, A. (2008). *Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/381.
- Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri* (Yayın No. 217039) [Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Demir, H. İ. (2018). *Kültürün Vergi Mükelleflerinin Tutumları Üzerindeki Etkisi: Batı Akdeniz Örneği* (Yayın No. 498645) [Doktora tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Demir, İ. C. (2008). *Vergi Ahlâkı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği* (Yayın No. 231366) [Doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.

- Didinmez, İ. (2018). *Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi* (Yayın No. 492352) [Doktora tezi, Hacettepe Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Doğan, B. S. (2019). *Türkiye’de Vergi Ahlakını Şekillendiren Etkenler* (Yayın No. 596753) [Doktora tezi, Hacettepe Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Dolbun, M. (2019). *Vergi Uyumunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Davranışları* (Yayın No. 602423) [Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Dornstein, M. (1987). “Taxes: Attitudes and Perceptions and Their Social Bases”. *Journal of Economic Psychology*. 8, 55-76.
- Edizdoğan, N. & Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi* (2. Baskı). Bursa: Dora Yayınları.
- Erdem, M., Şenyüz, D. & Tatlıoğlu, İ. (2017). *Kamu Maliyesi* (14. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gündem, F. (2022). “Türkiye’de Vergi Uyum ve Mekansal Farklılıklar, 2013-2020”. *Fiscaoeconomia*. 6(3), 1433-1456.
- Gür, E. (2019). *Vergi Bilinci Vergi Ahlakı (Bingöl Ortaöğretim Öğrencileri Üzerinde Bir Analiz)*. Bursa: Dora Basım Yayın.
- İpek, S. & Kaynar, İ. (2009). “Vergiye Gönüllü Uyum” Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 16(1), 173-190.
- James, S. & Alley, C. (2002). “Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration”. *Journal of Finance and Management in Public Services*. 2(2), 27-42.
- Karaca, C., Oktay, S. & Yemez, İ. (2020). “Vergi Uyumunun Ekonomik ve Sosyo-Kültürel Belirleyicileri: Sivas İli Örneği”. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*. 2020 Sonbahar Özel Sayı I/II, 62-73.
- Kirchler, E. & Wahl, I. (2010). “Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance”. *Journal of Economic Psychology*. 31(3), 331-346.
- Kitapçı, İ. (2011). *Bir Vergi Uyum Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri* (Yayın No. 333315) [Doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Korlu, R. K., Çetinkaya, Ö. & Gerçek, A. (2016). “Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi ile Değerlendirilmesi: Bursa Örneği”. *Yönetim Bilimleri Dergisi*. 14(28), 443-465.
- Mutlu, E. (2021). *Vergi Kültürünün Vergilemeye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkileri* [Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Nerré, B. (2001). “The Concept of Tax Culture”. *Proceedings of the 94TH Annual Conference on Taxation*. November 8-10, Baltimore, Maryland.
- Özer, İ. D. (2020). “Vergi Kültürünün Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye ve Danimarka”. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*. 12(2), 175-188.
- Saygın, Ö. (2018). *Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şahin, M. (2011). *Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği* (Yayın No. 287860) [Doktora tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.

- Torgler, B. (2003). *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance* [Ph.D. Thesis, Universitat Basel].
- Torgler, B. (2002). "Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments". *Journal of Economic Surveys*. 16, 657-684.
- Töremen, E. (2023). *İnşaat ve Gayrimenkul Sektöründeki İşletmelerde Vergi Bilinci ve Algısı: Ankara İlinde Konut Üreticileri ve Satıcıları Yönünden Bir Değerlendirme* (Yayın No. 843052) [Doktor tezi, Ankara Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Uruş, A.F. (2024). "Türkiye’de Seçili Şehir ve Bölgelerde Mükellef Psikolojisi: Literatürdeki Araştırmalar Üzerine Bir İnceleme". *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*. 71, 28–41.
- Uyanık, A. (2019). "Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi". *Maliye Dergisi*. 177, 354-38.
- Yavuz, H., Ayas, I. & Kılıçaslan, H. (2019). *Vergi Uyum*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Yöney, E. (2019). *Türkiye’de Vergi Kültürü: Değerler ve Vergi Davranışı Açısından Bir Modelleme* (Yayın No. 546183) [Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği* (Yayın No. 328671) [Doktora tezi, Uludağ Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Zenginobuz, Ü., Adaman, F., Gökşen, F., Savcı, Ç. & Tokgöz, E. (2010). *Vergi, Temsiliyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları*. İstanbul: Açık Toplum Vakfı Yayını.



Türkiye’de Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Bibliyometrik Analizi

Oğuz Kuyumcu¹ 

BIBLIOGRAPHY

Bibliografi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 20.01.2025

Düzeltilme : 30.04.2025

Kabul : 09.05.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik oranı: %10

JEL Kodu:

K34, K00, Y10

Anahtar Kelimeler:

Mali Hukuk,
Bibliyometrik Analiz,
Lisansüstü Tezler,
Türkiye

Ö Z E T

Bu çalışmada Türkiye’de mali hukuk alanında yazılmış lisansüstü tezlerin bibliyometrik analizi gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın temel amacı, bu alandaki lisansüstü tezler bazında akademik üretimin eğilimlerini, güçlü ve zayıf yönleriyle ortaya çıkarmaktır. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi’nden elde edilen 320 lisansüstü tez incelenerek; tezlerin yıllara, üniversitelere, danışmanlara, konulara ve kullanılan yöntemler gibi çeşitli parametrelere göre dağılımları analiz edilmiştir. Bulgulara göre, tezlerin çoğunluğu erkek yazarlar tarafından hazırlanmış ve profesör unvanına sahip öğretim üyeleri en çok danışmanlık yapan grubu temsil etmektedir. En fazla tezin yazıldığı üniversiteler Marmara ve İstanbul Üniversiteleridir ve en çok danışmanlık yapan öğretim üyesi 13 danışmanlık yapmıştır. Çalışmaların büyük çoğunluğu maliye ana bilim dalında yapılmış olup mali hukuk bilim dalı ise en çok tez yazılan bilim dalıdır. En sık kullanılan dizinler mali hukuk, vergi hukuku ve vergilendirme kavramlarıdır ve en sık geçen anahtar kelime ise vergidir. Tezlerin çoğunluğu yüksek lisans düzeyinde olup Türkçe yazılmış ve açık erişimlidir. Ayrıca, çalışmaların büyük çoğunluğu kavramsal analiz yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Sonuç olarak bu çalışma, lisansüstü tezler bazında mali hukuk alanındaki akademik üretimin genel bir resmini sunmaktadır. Gelecekteki araştırmalar için disiplinlerarası çalışmalara, nicel yöntemlere ve vergi hukuku dışındaki diğer mali hukuk konularına ağırlık verilmesi önerilmektedir.

Citation: Kuyumcu, O. (2025). “Türkiye’de Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Bibliyometrik Analizi”. *International Journal of Public Finance*. 10(1), 233 – 262. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1623486>

¹ PhD., Secretary of Vocational School, Isparta University of Applied Sciences, Türkiye, ORCID: 0000-0003-4153-7210, oguzkuyumcu@isparta.edu.tr

Bibliometric Analysis of Theses Written in the Field of Financial Law in Türkiye

ARTICLE INFO

Submitted : 20.01.2025
 Revised : 30.04.2025
 Accepted : 09.05.2025
 Available : 30.06.2025

iThenticate similarity
 score: 10%

JEL classification:

K34, K00, Y10

Keywords:

Financial Law,
 Bibliometric Analysis,
 Postgraduate Theses,
 Türkiye

ABSTRACT

This study conducts a bibliometric analysis of postgraduate theses written in the field of fiscal law in Türkiye. The primary aim of the study is to reveal the trends, strengths, and weaknesses of academic production in this field based on postgraduate theses. A total of 320 postgraduate theses obtained from the National Thesis Center of the Council of Higher Education were examined, and their distribution by year, university, advisor, subject, and research methods was analyzed. According to the findings, the majority of the theses were authored by male writers, and professors represented the group with the highest number of thesis supervisions. Marmara University and Istanbul University are the institutions where the highest number of these were produced, and the most active advisor supervised 13 theses. Most of the studies were conducted within the Department of Public Finance, with fiscal law being the most common sub-discipline. The most frequently used indexes were fiscal law, tax law, and taxation, with tax being the most recurring keyword. The majority of the theses were written at the master's level, in Turkish, and are available through open access. Furthermore, most studies employed a conceptual analysis method. In conclusion, this study provides an overview of academic production in the field of fiscal law based on postgraduate theses. It is recommended that future research focus on interdisciplinary studies, the use of quantitative methods, and topics within fiscal law beyond tax law.

Extended Summary

This study provides a bibliometric analysis of postgraduate theses written in the field of financial law in Türkiye. The main objective of this research is to reveal the general tendencies, strengths, and weaknesses of academic production in this field. Within this context, 320 postgraduate theses obtained from the Council of Higher Education (YÖK) National Thesis Center were analyzed using the bibliometric analysis method.

Key findings of the study include:

Gender Distribution: In postgraduate theses written in the field of financial law, the majority of the authors are seen to be male (61.875%). The rate of female authors is 38.125%.

Both Master's and Doctoral (DR) Theses Writing Status: Using the "Financial Law" index, the number of those who wrote both master's and doctoral theses was determined as 9. The rate of men is higher among these authors (77.778%). This situation shows that men are more active in the field of financial law at both master's and doctoral levels.

Title Distribution: Professors have the highest rate among faculty members who have advised theses in the field of financial law (44.68%). Assistant professors are in second place with 31.87%, and associate professors are in third place with 22.5%.

Gender Distribution: When the gender distribution of advisor faculty members is examined, it is seen that male advisors are in the majority (75.31%). The rate of female advisors is 23.75%.

Faculty Members Who Have Provided the Most Advisory Services: The faculty member who has provided the most advisory services in this field is Mehmet Ezhan Doğrusöz (13 theses). He is followed by Ahmet Bümin Doğrusöz and Salim Ateş Oktar (both with 12 theses). Other faculty members in the top 10 include İhsan Süheyl Donay, İhsan Veysi Seviğ, Erkan Aydın, Adnan Gerçek, Cenker Göker, Yasemin Taşkın and Mehmet Tosuner.

Universities with the Most Theses Written: The universities with the most theses written in the field of financial law are Marmara University (73 theses) and Istanbul University (70 theses). Dokuz Eylül University (34 theses) is in third place. Manisa Celal Bayar University (22 theses) and Bursa Uludağ University (16 theses) are other universities that have made significant contributions to this field.

University Type: The vast majority of theses were written in state universities (96.56%). The rate of theses written in foundation universities is 3.44%.

City Distribution: The cities where the most studies in the field of financial law are conducted are Istanbul, Izmir and Ankara. These cities are the centers where academic activities in Türkiye are concentrated.

Institute Distribution: The majority of theses were produced in social sciences institutes (97.20%). Some theses were also written in other institutes such as the Institute of Graduate Education, the Institute of Defense Sciences and the Institute of Security Sciences.

Department Distribution: The majority of theses written in the field of financial law were written in the department of finance. There are also theses in other departments such as public law, financial law and business administration.

Distribution by Department: The financial law department is the branch of science with the most theses written in this field.

Distribution by Year: It is seen that the first thesis in the field of financial law was published in 1985. The year with the highest number of theses is 2019.

Thesis Type: The vast majority of theses are master’s theses (82.5%). The ratio of doctoral theses is 17.5%.

Access Status: The majority of theses are offered as open access (82%). This facilitates information sharing and literature review.

Language Distribution: Almost all of the theses are written in Turkish. The number of theses written in a foreign language is quite low.

Number of Pages: The page counts of theses are generally concentrated between 150-200. The thesis with the least number of pages is 61 pages, while the thesis with the most number of pages is 670 pages.

Subject Distribution: When the thesis topics are examined, it is seen that the field of law is at the forefront. Fields such as finance, economics, business and public administration are also frequently studied.

Index Information: The most commonly used indexes in theses include financial law, tax law, taxation, taxes and Turkish tax law.

Keyword Information: The most frequently used keyword is “tax”. It is used with many subheadings such as tax law, tax disputes, tax audit. Other important keywords include law,

dispute, audit, public, smuggling, judiciary, law, financial, proof, penalty, taxpayer, constitution and time/statute of limitations.

Method: The vast majority of theses written in the field of financial law have been carried out using conceptual analysis methods. The number of studies that include quantitative analysis is quite low.

These findings help us understand the current status and trends of academic studies in the field of financial law. They also provide an important basis for future studies in this field.

1. Giriş

Günümüzde tek bir bilim alanında yapılan çalışmaların başarılı olma potansiyeli giderek azalmaktadır. Bunun temel nedenlerinden biri, bilim alanlarında disiplinlerarası yaklaşımların global dünyada giderek hız kazanmasıdır. Bu da farklı disiplinlerin birlikte çalışmasını artık bir gereklilik haline getirmiştir. Bu kapsamda maliye ile hukuk arasındaki ilişki değerlendirildiğinde maliyenin toplumsal düzenin şekillenmesindeki temel rolü nedeniyle aralarındaki ilişkinin her geçen gün daha da güçlendiği söylenebilir. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, mali ilişkilerin yalnızca hız kazanmasına değil aynı zamanda daha geniş bir etki alanına yayılmasına olanak sağlamaktadır. Mali sistemin bu denli dinamik bir yapıya kavuşması, hukuki düzenlemelerin de bu dönüşüme ayak uydurmasını zorunlu kılmaktadır. Zira mali ilişkilerin istikrarlı ve sağlıklı bir şekilde devam edebilmesi, etkin hukuki düzenlemelerin hayata geçirilmesi ve mali güvenilirliğin tesis edilmesiyle mümkün hale gelmektedir. Bu nedenle maliyenin küresel düzeyde sürdürülebilir kalkınma ve düzenin sağlanmasındaki merkezi rolü giderek daha fazla ön plana çıkmaktadır ve bu iki disiplinin etkileşim noktasına mali hukuk denilmektedir.

Mali hukuk alanındaki bilimsel çalışmalar; hukuk ve maliye uygulayıcılarına, politika yapıcılara ve akademik çevrelere rehberlik edecek bilgi birikimi sunma açısından büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı mali hukuk alanında yazılan lisansüstü tezlerin bibliyometrik analizinin gerçekleştirilmesidir. Tezler, genellikle daha derinlemesine literatür taramaları, kapsamlı teorik incelemeler ve yenilikçi araştırma metodolojileri içermekte olup, bu yönüyle alanın gelişimine önemli katkılarda bulunmaktadır. Araştırmanın veri setini oluşturan Türkiye’de mali hukuk alanında yazılmış lisansüstü tezler, akademik bilgi üretiminin temel kaynaklarından biri olarak bu alandaki eğilimleri ve gelişim alanlarının anlaşılmasına olanak tanımaktadır. Ayrıca bibliyometrik analiz yöntemi, bu tezlerin sistematik bir şekilde incelenmesi ve mevcut durumun anlaşılması için etkili bir araç sunmaktadır. Bu kapsamda çalışma, mali hukuk alanında yazılmış lisansüstü tezleri sistematik bir şekilde analiz ederek bu alandaki akademik üretimin genel eğilimlerini, boşluklarını ve gelişim potansiyelini ortaya koymayı amaçlamakta; böylece hem mevcut literatüre kapsamlı bir veri seti ve analiz sunarak önemli bir kaynak oluşturmakta hem de gelecekte yapılacak bilimsel araştırmalara yön verecek stratejik bilgiler sağlamayı hedeflemektedir.

Çalışmada öncelikle mali hukukun kavramsal çerçevesi, amaçları, ilişkili alanları ve mali hukuk alanında çalışanların bu alana bakış açıları ele alınmıştır. Devamında, mali

hukuk ve bibliyometrik analiz kapsamında yapılan literatür taraması sunularak çalışmanın literatüre sağlayacağı katkı ve özgün yönleri ortaya konulmuştur. Araştırmanın yöntemi bölümünde veri seti, araştırma soruları ve çalışmanın sınırlılıkları detaylı şekilde açıklanmıştır. Bulgular bölümünde ise Türkiye’de mali hukuk alanında yazılan lisansüstü tezlere ilişkin bibliyometrik analiz sonuçlarına yer verilmiş; tezlerin yıllara, üniversitelere, danışmanlara, konulara ve yöntemlere göre dağılımları sistematik olarak incelenmiştir. Son olarak, çalışmanın sonuç bölümünde bulgulara dayalı genel değerlendirmeler yapılmış, elde edilen çıkarımlar doğrultusunda mali hukuk alanındaki akademik üretime ve gelecekteki araştırmalara yönelik öneriler sunulmuştur.

2. Mali Hukukun Kavramsal Çerçevesi

Devletler, vatandaşlarına karşı sorumluluklarını yerine getirebilmek için vergi toplamak zorundadır (Moore, 2007: 7). Verginin tanımı yapılırken herhangi bir karşılık beklemeden ödendiği söylene de mükellefler ödedikleri verginin karşılığının (Yücedoğru & Ören, 2017: 953) ve hesabının verilmesini (Kuyumcu, 2022: 421) istemektedirler. Bu durum toplanan vergilerin ve bu kapsamda yürütülecek faaliyetlerin belirli bir düzen içerisinde icra edilmesini gerekli kılmaktadır. Bu gereklilik mali hukuk kavramının ortaya çıkmasına esas oluşturan temel yaklaşımdır (Bekci vd., 2021: 213; Şenyüz vd., 2024: 2). Çünkü mali hukuk devletin yapacağı harcamalara ortak katılma payı şeklinde ortaya çıkan ödemelere dair ilişkilerin genelini ele almaktadır (Çomaklı, 2017: 13). Buna göre devletin kamu hizmetlerini yapabilmesi amacıyla gerekli olan mal ve paraları; nereden, ne şekilde elde edeceği ve bunları nereye, nasıl harcayacağı hususlarını içeren “mali hukuk” (Cappelen, 2001: 98-99) kamu gelirlerinin toplanmasına ve kamu giderlerinin gerçekleştirilmesine ilişkin kuralları içeren bir hukuk dalıdır (Öncel vd., 2024: 3).

Özetle mali hukuk, devletin kamu hizmetlerini yapabilmesi için gelir elde etme ve bunları harcama konularını düzenleyen hukuk kuralları bütünü olarak tanımlanabilir (Şenyüz vd., 2024: 2). Mali hukukun gelirlere dair kuralları içeren hukuk alanı genel itibarıyla “gelir hukuku” veya daha dar bir kavramla “vergi hukuku”; giderlere ilişkin kurallara dair alan ise “gider hukuku” ya da “harcama hukuku” veya “bütçe hukuku” olarak ifade edilir. Ayrıca mali hukuk hem kamu hukukunun hem de özel hukukun unsurlarını barındırmaktadır (Çomaklı, 2017: 13-14). Mali hukuk, kamu kaynaklarının adil, etkin ve şeffaf bir şekilde yönetilmesini sağlayarak hem devletin mali sürdürülebilirliğini güvence altına alan hem de bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunmasına katkı sağlayan önemli bir alanı temsil etmektedir.

2.1. Mali Hukukun Amaçları

Mali hukukun temel amacı, devletin mali faaliyetlerini düzenleyerek kamu kaynaklarının etkin ve sürdürülebilir bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Bu kapsamda ortaya çıkan genel amaçlar aşağıdaki gibidir (Cappelen, 2001; Gerçek vd., 2014: 96-97):

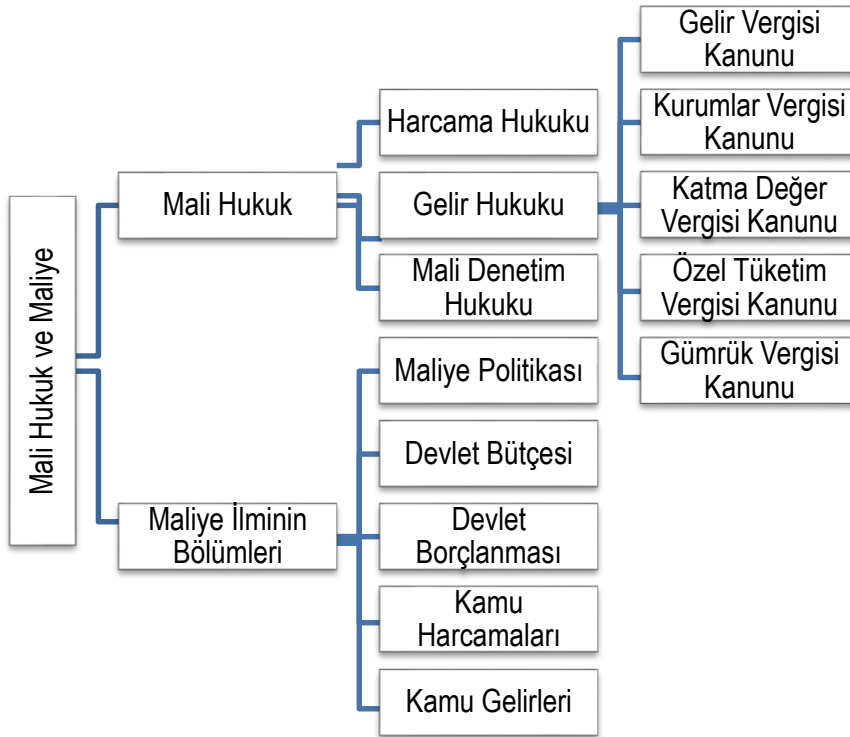
- Kamu gelirlerinin anayasal çerçeveye uygun bir şekilde toplanması,
- Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanması,

- Mali adaletin gerçekleştirilmesi,
- Kamu harcamalarının şeffaf ve hesap verebilir şekilde yapılmasının sağlanması,
- Devletin mali sisteminin hukuki bir zemine oturtulmasıdır.

2.2. Mali Hukukun İlişkili Alanları ve Alt Dalları

Mali hukuk; anayasa hukuku, idare hukuku ve ceza hukuku gibi diğer hukuk dallarıyla ilişkili bir yapıyı temsil etmektedir. Özellikle vergi hukukunda, mükellef hak ve ödevleri açısından birey-devlet ilişkisi ön plandadır. Mali hukukun temel amacı vergilerin toplanması, harcanması ve denetimine ilişkin yerinde bir hukuki ve mali düzenin oluşturulmasına dair düzenlemelerin çatısını oluşturmaktadır. Bu kapsamda mali hukukun temel amacına dayanak oluşturan alt dalları ve açıklamaları aşağıda yer alan Şekil 1'deki gibidir.

Şekil 1: Mali Hukukun İlgili ve Alt Alanları



Kaynak: Çomaklı, 2017: 5.

Şekil 1’de görüleceği üzere Mali Hukuk’un alt alanlarından Gelir Hukukunu temsil eden Vergi Hukuku, devletin en önemli gelir kaynakları arasında yer alan vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin düzenlemeleri kapsarken (Öncel vd., 2024; Şenyüz vd., 2024), Maliye İlminin Bölümlerinden Kamu Harcamaları Hukuku, devletin harcama

faaliyetlerinin hukuki boyutunu incelemektedir (Aggarwal, 2017: 122). Bütçe Hukuku, kamu bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesine ilişkin kuralları ele alarak bu süreçlerin hukuki çerçevesini belirlemektedir (Moore, 2007: 31). Ayrıca tüm bu faaliyetlerin tamamlayıcısı Mali Denetim Hukuku, kamu maliyesinin etkin, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak amacıyla oluşturulan denetim mekanizmalarını tanımlamakta ve düzenlemektedir (Öncel vd., 2024: 219).

2.3. Maliye ve Hukuk Çalışanları Açısından Mali Hukuk

Mali hukuk hem maliye hem de hukuk çalışanlarının ilgi alanına giren disiplinlerarası bir alandır (Clark, 1981; Harris, 2010). Ancak bu iki meslek grubunun mali hukuka yaklaşımı ve ilgi alanlarına ilişkin farklılıklar bulunmaktadır.

2.3.1. Hukuk Çalışanları Açısından Mali Hukuk

Mali hukuk, hukukun bir dalı olarak yasal düzenlemelerin uygulanması, yorumlanması ve uyulmasına ilişkin esasları incelerken, bu alanda çalışan hukukçular, hukuki normların işleyişini sağlamak üzere uzmanlaşmaktadırlar. Özellikle vergi hukuku gibi alt dallarda, mükelleflerin haklarını koruma ve idari işlemlerin hukuka uygunluğunu denetleme gibi önemli görevleri üstlenmektedirler. Ayrıca mali hukukun önemli bir boyutu olarak, vergi mahkemeleri ve Danıştay gibi yargı organlarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüne yönelik dava savunma ve sonuçlandırma sorumluluğu da hukukçuların görev alanına girmektedir (Harrison, 2000).

Kısaca hukuk çalışanları, mali hukukun yasal ve anayasal boyutuyla ilgilenmektedir ve özellikle vergi davalarının yürütülmesi, kamu kaynaklarının hukuka uygun kullanımının denetlenmesi, yasal düzenlemelerin yorumlanması ve uygulanması gibi temel konuların üzerinde durmaktadırlar.

2.3.2. Maliye Çalışanları Açısından Mali Hukuk

Maliye çalışanları, mali hukuku kamu maliyesinin işleyişini düzenleyen bir araç olarak değerlendirip, daha çok gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması gibi uygulamalı konulara odaklanmaktadırlar. Aynı zamanda vergilerin ekonomik sonuçları, bütçe dengeleri ve mali politikaların toplumsal etkileri gibi konulara yönelerek ekonomik etkileri analiz etmektedirler. Bu bağlamda vergi ve harcama politikalarının hazırlanmasında rol alarak, mali sistemin etkin ve sürdürülebilir bir şekilde işlemesine yönelik çözüm önerileri geliştirmektedirler (Malmendier, 2009).

Kısaca, maliye çalışanları mali hukuku kamu maliyesi politikalarının bir aracı olarak görmektedir ve özellikle kamu gelirlerinin toplanması ve harcamaların planlanması, mali politikaların uygulanması ve etkinlik analizlerinin gerçekleştirilmesi, bütçe performansının denetlenmesi gibi temel konular üzerinde çalışmaktadırlar.

2.3.3. Ortak Noktalar ve Farklar

Mali hukuk; maliye ve hukuk biliminin kesişim noktasında olması nedeniyle iki disiplinin ortak yönleri çok olmakla birlikte kendi alanlarının doğası gereği birtakım farklılıkları da bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıda yer alan Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Hukuk ve Maliye Çalışanlarının Mali Hukuka Bakış Açıları

Kriter	Hukuk Çalışanları	Maliye Çalışanları
Yaklaşım	Hukuki normlar ve yasal çerçeve	Ekonomik analiz ve uygulama
Odak Noktası	Hak, yükümlülük, uyumsuzluk çözümü	Kamu gelir ve giderlerinin etkin yönetimi
Eğitim	Hukuk Bölümü	Maliye, Kamu Yönetimi, İktisat, İşletme, Muhasebe ve dengi bölümler
Çalışma Alanları	Mahkemeler, hukuk büroları, kamu denetim kuruluşları ve kamu idareleri	Hazine ve Maliye Bakanlığı, kamu denetim kuruluşları ve kamu idareleri, Mali Müşavirlik, YMM, SMMM, Bankalar

Kaynak: Literatürde yer alan çalışmalar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1’de görüldüğü üzere mali hukuk faaliyetlerinin hem maliye hem de hukuk çalışanlarının iş birliği içinde icra edilmesini gerekmektedir. Ancak hukuki yorum ve uyumsuzluk çözümü konuları hukuk çalışanlarına, mali politikaların uygulanması konusu ise maliye çalışanlarına daha yakın bir konudur ve bu özel alanlar haricindeki yürütülecek faaliyetlerde disiplinlerarası bir yaklaşımla çalışmanın bu alana katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3. Literatür Taraması

Mali hukuk ve bibliyometrik analiz kapsamında yapılan literatür taraması neticesinde mali hukuka ilişkin bir çalışmaya rastlanmaması ve çalışmanın temel yönteminin bibliyometrik analiz olması nedeniyle mali ve hukuki çalışmalara ilişkin literatür taraması sonuçları aşağıda yer alan Tablo 2’de sunulmaktadır.

Tablo 2: Literatür Taraması

Yazar/Yazarlar	Çalışma Bilgisi
(Şentürk & Fındık, 2015)	Muhasebe ile ilgili makalelerin analizi amacıyla 2005-2014 yılları arasında Türkiye’deki akademik dergilerde yayınlanan toplam 1.140 muhasebe makalesi incelenmiştir. Bu makaleler dokuz ana kategori altında değerlendirilmiştir. Çalışma neticesinde muhasebe yazınında bu süre zarfında en fazla çalışmanın; muhasebe standartları, denetim ve meslek mensupları üzerine yapıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca en fazla yayın yapılan dergilerin ise Muhasebe-Finansman ile Muhasebe-Denetim Bakış dergileri olduğu, 2010 yılında en fazla çalışmanın yapıldığı ve daha çok tek yazarlı çalışmaların tercih edildiği tespit edilmiştir.
(Kıymetli Şen vd., 2017)	Muhasebe eğitimi ile ilgili makalelerin analizi amacıyla 2009-2014 yılları arasında Türkiye’de 4 dergide (BAKİŞ, MÖDAV, MUVU ve MUFAD) yayımlanan 52 makalenin analizi yapılmıştır. Çalışmada makalelerin, on dört başlık altında söz konusu dört derginin karşılaştırması yapılarak

	analiz gerçekleştirilmiştir. Çalışma neticesinde muhasebe alanında en fazla yayının MÖDAV’da yayımlandığı, 2013 yılında ise en az yayının yer aldığı tespit edilmiştir. Muhasebe eğitiminin toplam çalışmalar içindeki payının %6 olduğu, daha çok doktor öğretim üyesi unvanına sahip olan yazarların çalışma yaptığı ve çalışmalarda büyük oranda makaleler ve bildirilerden yararlanıldığı tespit edilmiştir.
(Beşel, 2017)	Maliye alanında yapılmış lisansüstü tezlerin incelenmesi amacıyla 2003-2017 yılları arasında Türkiye’de “Maliye”, “Mali Hukuk” ve “Maliye ve Ekonomi” ana bilim dallarında yapılan 1714 lisansüstü tez incelenmiştir. Çalışma neticesinde maliye alanında lisansüstü eğitim almaları için kadınların teşvik edilmesi, alanda bilgiye erişimin sağlanması açısından lisansüstü tez yazarlarının tezlere erişim izni vermesinin sağlanması, ampirik uygulamaların önem kazandığı günümüzde maliye alanındaki tezlerin de ampirik uygulama içermesi açısından lisansüstü öğrencilerin yönlendirilmesi gibi önerilerde bulunulmuştur.
(Kuruçay & Serçemeli, 2018)	Hile alanında yayınlanan makalelerin analizi amacıyla 2008-2017 yılları arasında Türkiye’deki akademik dergilerde yayımlanan 44 makale incelenmiştir. Bu makaleler yedi ana kategori altında değerlendirilmiştir. Çalışma neticesinde en fazla “Hilenin Tanımı ve Nedenleri” konusunda çalışma yapıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca en çok makalenin yazar sayısı bakımından “tek yazarlı” olduğu, mesleki unvan bakımından “doktor öğretim üyesi” unvanlı, “akademisyenler” tarafından yapıldığı ve yayımlandıkları dergi bakımından ise “Mali Çözüm” dergisinde yayımlandığı tespit edilmiştir.
(Çarıkçı & Yaman, 2019)	Türkiye’de muhasebe veya finans öğrencileri üzerine yapılan araştırmaların bibliyometrik analizini sunmaktadır. 2009-2018 yılları arasında yayınlanan 54 makale incelenmiştir. Çalışma neticesinde araştırma sorusuna hitap eden 15 makale bulunduğu bu kapsamda makale sayısının yetersiz olduğu belirtilmiştir.
(Tektüfekçi, 2019)	Türkiye’de 2010 yılından itibaren dijital çağda bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımıyla birlikte elektronik belgeler ve elektronik defterlere geçiş sürecini ve bu süreçteki e-Muhasebe uygulamalarını bibliyometrik analizle değerlendirilmektedir. Çalışma neticesinde Türkiye’de bu alandaki çalışmaların sayıca sınırlı olduğu tespit edilmiştir.
(Kayakıran & Doğan, 2019)	2008-2019 yılları arasında Maliye ve Finans Yazıları Dergisi’nde yayımlanan toplam 186 makalenin bibliyometrik analizi sunulmaktadır. Bu makaleler on bir ana kategori altında değerlendirilmiştir. Ayrıca Balı & DüNDAR (2020) aynı amaçla söz konusu dergide 2009-2018 yılları arasında yayımlanan 156 makalenin bibliyometrik analizini gerçekleştirmiştir.
(Altunay, 2021)	2004-2020 yılları arasında Türkiye’de adli muhasebe alanında yazılmış ulusal lisansüstü tezlerin bibliyometrik analizini sunmaktadır. Çalışmada toplam 64 tez incelenmiştir. Çalışma sonucunda, tezlerin anahtar kelimelerinde en çok “adli muhasebe” ve “uzman tanıklık” kavramlarının kullanıldığı tespit edilmiştir. Ayrıca tezlerde en çok ele alınan konunun “adli muhasebe farkındalığı” olduğu, en az ele alınan konunun ise “adli muhasebe eğitimi” olduğu ortaya çıkmıştır.
(Ceylan, 2021)	2016-2020 yılları arasında Türkiye’de muhasebe alanında yayımlanan denetim konulu makalelerin bibliyometrik analizini sunmaktadır. 143 makale incelenmiştir. Çalışma sonucunda en fazla yayının Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi’nde ve en fazla çalışmanın 2018 yılında yayımlandığı, en çok nicel araştırma yöntemlerinin kullanıldığı, erkek yazarların çalışmalara daha çok katkı yaptığı, iki yazarlı çalışmaların daha çok olduğu, en sık çalışılan denetim alt konusunun “iç denetim” olduğu, çalışmalarda yabancı kaynaklara daha fazla başvurulduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, Muhasebe ve Finansman Dergisi’ndeki yayınların, teorik çalışmaların, tek yazarlı çalışmaların ve kilit denetim konusunun yayın başına en fazla atıf alan çalışmalar olduğu belirlenmiştir.
(Yelman, 2021)	Vergi okuryazarlığı üzerine yazılmış bilimsel çalışmaların bibliyometrik analizini sunmaktadır. 11 tanesi Türkiye’de ve 32 tanesi ise Türkiye dışında olmak üzere 43 bilimsel çalışma incelenmiştir. Elde edilen bulgulara bakıldığında vergi okuryazarlığı üzerine yazılan bilimsel çalışmaların 10’nu Türkiye’de 32’si Türkiye dışında toplamda 42 çalışma yapıldığı sonucuna varılmıştır.
(Çınar, 2021)	2000-2020 yılları arasında Türkiye’de gelir dağılımı üzerine yapılan lisansüstü tezlerin incelenmesi amaçlanmıştır. 267 adet lisansüstü tezin bibliyometrik analizi gerçekleştirilmiştir.

(Ağcasulu & Yavuz, 2021)	Yerel yönetimler ve bütçe ilişkisini inceleyen akademik çalışmaların ortak noktalarını ve yoğunlaştığı alanları bibliyometrik analiz yöntemiyle belirlemeyi amaçlanmaktadır. 1980-2021 dönemine ait yerel yönetimler bütçe ilişkisine dair 6535 makale VOSviewer yazılımı kullanılarak bibliyometrik ağ analizi ile haritalanmıştır. Çalışma neticesinde ilgili literatürün Amerika Birleşik Devletleri adresli kurumlar ve yazarlar tarafından şekillendiği; Çin'in geçiş ekonomisi ile ilgili çalışmaların da sayıca fazla olduğu, çalışmaların çoğunlukla ekonomi (2159 çalışma) ve kamu yönetimi (2139 çalışma) alanlarında yoğunlaştığı ve 2004 sonrasında çalışma sayısının üstel bir fonksiyon şeklinde arttığı sonuçlarına ulaşılmıştır.
(Yelman, 2022)	Türkiye'de vergi afları üzerine yazılmış lisansüstü tezlerin bibliyometrik analizinin gerçekleştirilerek gelecekte bu konuda çalışacak araştırmacılara kaynak sağlanması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda 51 tez incelenmiştir. Çalışma neticesinde yazılan tezlerin büyük çoğunluğunun Türkçe yazıldığı, çalışma kapsamında kullanılan araştırma yöntemlerinin çoğunun nicel analiz yöntemleri olduğu, konun farklı anabilim dalları ve bilim dallarına konu olduğu sonuçlarına varılmıştır. Diğer taraftan yapılan çalışma sonucunda elde edilen diğer sonuçlara bakıldığında vergi afları konusunda çalışmak isteyen bilim insanlarına daha farklı açılardan konuyu değerlendirme noktasında önemli veriler sunmaktadır.
(Gök & Çarıkçı, 2022)	Çevre muhasebesi ile ilgili akademik çalışmaların ortak noktalarını ve yoğunlaştığı alanları bibliyometrik analiz yöntemiyle belirlemeyi amaçlanmaktadır. 34 yerli ve 37 yabancı olmak üzere toplam 71 makale incelenmiştir. Çalışma neticesinde çevre muhasebesi, çevre maliyetleri, emisyon maliyetleri gibi konuların daha fazla çalışıldığı görülmüştür.
(Tekin & Gürçam, 2023)	Web of Science veri tabanındaki 585 makale incelenmiştir. 1983-2021 yılları arasında yayımlanan vergi uyumu konusundaki akademik çalışmaları bibliyometrik olarak incelenmiş, bu alandaki araştırmaların genel eğilimlerini ve gelecekteki araştırmalara yönelik öneriler sunulmaktadır. Çalışma neticesinde ABD, İngiltere, Avustralya ve Avusturya'nın bu alanda en fazla yayın üreten ülkeler olduğu tespit edilmiştir.
(Gökmenoğlu & Kaya, 2023)	1990-2022 yılları arasında mali alan üzerine yapılan 8586 akademik çalışmayı bibliyometrik ağ analizi yöntemiyle değerlendirerek, bu alandaki literatürün yoğunlaştığı konuları ve eğilimleri ortaya koymaktadır. Çalışma neticesinde araştırmaların genel itibarıyla 2000'li yıllardan sonra artış gösterdiği, ağda yer alan kurumların menşei ülkelere bakıldığında genel olarak gelişmiş ülke kurumları olduğu, yine en etkili ülkelerin ağda gelişmiş ülkeler olduğu tespit edilmiştir.
(Kuyumcu & Bayrı, 2024)	2000-2022 yılları arasında Türkiye'de devlet muhasebesi alanında yayımlanan 92 makaleyi bibliyometrik analiz yöntemiyle inceleyerek, bu alandaki araştırmaların genel eğilimlerini ve gelecekteki araştırmalara yönelik öneriler sunulmaktadır. Çalışma neticesinde, devlet muhasebesi alanında yayınlanan makalelerin 2008 yılından sonra artış gösterdiği, çalışmaların Osmanlı dönemi ve günümüz dönemi olarak ayrı ayrı incelenmesinin yerinde olacağı, bu kapsamda da Osmanlı dönemiyle ilgili en çok çalışmanın kayıt sistemi ile ilgili olduğu, güncel çalışmalarda ise muhasebe sisteminin revizyonunun temel konu edinildiği, en çok makalenin Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi ile Sayıştay Dergisi'nde yayınlandığı, makalelerin genel çoğunluğunun araştırma makalesi olduğu ve açıklama amacıyla yazıldığı tespit edilmiştir.
(Bayrakçıoğlu & Bayrı, 2024)	2001-2023 yılları arasında Türkiye'de hile ağacı unsurlarını konu alan 80 lisansüstü tezin bibliyometrik analizini yaparak, bu alandaki akademik çalışmaların eğilimlerini ve gelişimlerini ortaya koymaktadır.

Kaynak: Literatürde yer alan çalışmalar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan Tablo 2'de görüldüğü üzere çalışmaların genel çoğunluğu muhasebe, maliye, vergi, denetim gibi konular üzerine yoğunlaşmakta ancak mali hukuk konusu ile ilgili ayrıntılı olarak yapılmış olan bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Oysa mali hukuk, kamu mali yönetiminin hukuki altyapısını oluşturan ve mali güvenilirliği tesis eden temel bir alandır. Bu eksiklik, mali hukuk alanındaki akademik üretimin eğilimlerinin sistematik biçimde ortaya konulması gerekliliğini göstermektedir. Bu kapsamda çalışma,

mali hukuk alanında yazılan lisansüstü tezleri bibliyometrik yöntemle analiz ederek, literatürdeki önemli bir boşluğu doldurmayı ve gelecekteki araştırmalara yön verecek bir kaynak oluşturmaya amaçlamaktadır.

4. Araştırmanın Metodolojisi

Bu çalışmada Türkiye’de mali hukuk alanında yazılan lisansüstü tezlerin bibliyometrik analiz yöntemiyle incelenmesi amaçlanmaktadır. Bibliyometrik analiz, akademik üretimi belirli ölçütler çerçevesinde inceleyerek, bir alanın genel eğilimlerini ve gelişim dinamiklerini ortaya koyan sistematik bir yöntemdir (Donthu vd., 2021).

4.1. Veri Temini

Araştırmada, tezlere ilişkin veriler Yükseköğretim Kurulu (YÖK) Ulusal Tez Merkezi (31.12.2024) üzerinden elde edilmiştir. İlgili kaynakta “Detaylı Tarama” sekmesinde yer alan “dizin” bölümünde “Mali Hukuk” dizini aratılmış ve bu kapsamda ortaya çıkan 320 adet tez analiz edilmiştir. Tezlere ilişkin bilgiler Excel’e aktarılmış ve burada aşağıda yer alan sorular doğrultusunda analiz gerçekleştirilmiştir.

4.2. Araştırma Soruları

Lisansüstü tezlere ilişkin Bibliyometrik analiz çalışmalarında genel olarak yayın yılı, üniversite bilgisi ve konu, dizin ile anahtar kelimeler gibi kavramlar üzerine yapılan çalışmalar yer almaktadır (Haydaroğlu, 2022; Gök & Öztürk, 2024; Bayrakçıoğlu & Bayri, 2024). Ayrıca yazarların ve danışmanların cinsiyetleri ile danışman unvanları gibi demografik veriler bazında da yapılan analizler mevcuttur. Bazı çalışmalarda araştırmanın türü de analize konu edinilmiştir (Beşel, 2017). Bu kapsamda literatürde tezlerin bibliyometrik analizine ilişkin çalışmalar incelendiğinde 12-15 parametre üzerine analizin gerçekleştirildiği görülmektedir. Çalışmada YÖK Ulusal Tez Veri Merkezinde bulunan verilerin tamamı analize dahil edilmeye çalışılmış ve çalışmada sorular bu kapsamda belirlenmiş olup analize ilişkin sorular aşağıda yer alan Tablo 3’teki gibidir.

Tablo 3: Araştırma Soruları

A-Yazar Profilleri Açısından İnceleme
1-Yazarların cinsiyetlerine göre dağılımı nasıldır?
2-Yazarların “Mali Hukuk” dizinini kullanarak hem Yüksek Lisans (YL) hem de Doktora (DR) tezi yazma durumunun dağılımı nasıldır?
B-Danışman Profilleri Açısından İnceleme
3-Danışmanların unvanlarına göre dağılımı nasıldır?
4-Danışmanların cinsiyetlerine göre dağılımı nasıldır?
5-Alana en çok katkı sağlayan danışmanların isimleri ve katkı oranı nasıldır?
C-Üniversite Açısından İnceleme
6-Bu alanda en çok çalışma yapılan üniversitelerin listesi nasıldır?
7-Üniversitelerin kamu/vakıf olma durumunun sayısal dağılımı nasıldır?

8-Türkiye haritası üzerinden çalışma yapılan şehirlerin dağılımı nasıldır?
9-Tezlerin yayımlandığı enstitü bilgilerinin dağılımı nasıldır?
10-Tezlerin yayımlandığı ana bilim dalı bilgilerinin dağılımı nasıldır?
11-Tezlerin yayımlandığı bilim dalı bilgilerinin dağılımı nasıldır?
D-Tezlerin Niteliklerinin İncelenmesi
12-Tezlerin yayımlandığı yıllara göre dağılımı nasıldır?
13-Tez türlerine göre dağılımı nasıldır?
14-Tezlerin yazıldığı dillere göre dağılımı nasıldır?
15-Tezlerin sayfa sayısına göre dağılımı nasıldır?
16-Tezlerin konularına göre dağılımı nasıldır?
17-Tezlerin dizinlerine göre dağılımı nasıldır?
18-Tezlerin anahtar kelimelerine göre dağılımı nasıldır?
19-Tezlerin erişim durumuna göre dağılımı nasıldır?
20-Tezlerde araştırma yöntemlerinin dağılımı nasıldır?

Kaynak: Literatürde yer alan çalışmalar doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

4.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Her çalışmada olduğu gibi bu çalışmanın da bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. Öncelikle, yalnızca YÖK Ulusal Tez Merkezi'nde kayıtlı olan çalışmalar incelenmiş olup, bu merkeze eklenmemiş tezler araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır. Ayrıca, veri toplama süreci sırasında yalnızca “mali hukuk” dizini kullanılarak arama yapılmış; mali hukuku ilgilendiren ancak dizininde bu ifadeyi barındırmayan çalışmalar analiz dışında kalmıştır. Bunun yanı sıra, çalışmada bibliyometrik analiz yöntemi tercih edilmiş olup, tezlerin içeriklerine ilişkin derinlemesine nitel bir değerlendirme yapılmamış, genel eğilimlerin belirlenmesi hedeflenmiştir. Belirtilen bu sınırlılıklar, çalışmanın bulgularının yorumlanmasında dikkate alınması gereken hususlar olarak değerlendirilmektedir.

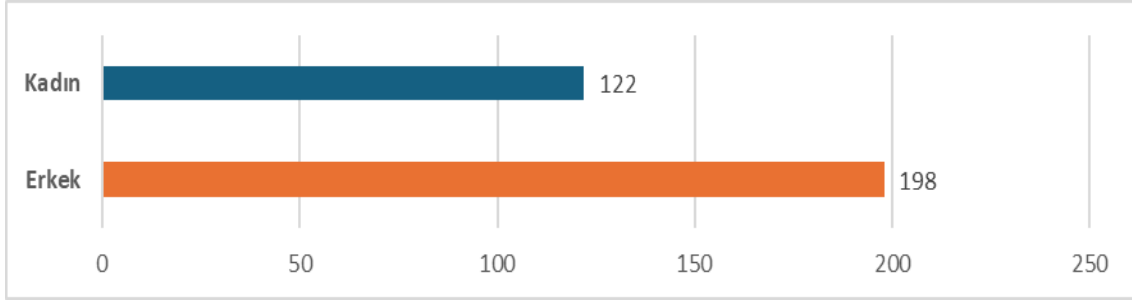
Yukarıda yer alan sınırlılıklar bibliyometrik çalışmaların genel sınırlılıkları olmakla birlikte mali hukukun disiplinlerarası yaklaşımı doğrultusunda bu sınırlılıkların değerlendirilmesi çalışmanın sonuçlarının anlaşılması açısından önem arz etmektedir.

5. Bulgular

Bu bölümde, Türkiye’de mali hukuk alanında yazılmış lisansüstü tezlere yönelik bibliyometrik analiz sonuçları sunulmaktadır. Bulgular, yazar profili, danışman profili, kurum-kuruluş bilgileri ve tezlerin nitelikleriyle ilgili 4 ana başlık ve araştırma soruları kapsamında 20 alt başlıkta incelenmektedir. Bulgulara ilişkin genel açıklamalarda bulunulmuş olup detaylı analiz ve yoruma yer verilmemiştir. Bulguların yorumlanmasına ilişkin bilgiler sonuç bölümünde yer almaktadır.

5.1. Yazarların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen bulgular çerçevesinde mali hukuk alanında yazılan 320 adet lisansüstü tezin yazarlarının cinsiyetlerine ilişkin bilgiler aşağıda yer alan Grafik 1’de gösterildiği gibidir. Bu değerlendirmenin temel amacı, akademik dünyada çeşitliliği desteklemek, cinsiyet eşitsizliklerini azaltmak ve bilimsel topluluklara daha kapsamlı bir bakış açısı kazandırmaktır.

Grafik 1: Yazarların Cinsiyetlerine Göre Sayısal Dağılımı

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 1’de görüldüğü üzere yazarların %61,875’i erkek, 38,125’i ise kadınlardan oluşmaktadır.

5.2. Yazarların Hem YL Hem de DR Tezi Yazma Durumu

“Mali Hukuk” dizinini kullanarak hem yüksek lisans hem de doktora çalışmasını tamamlayanların listesi aşağıda yer alan Tablo 4’teki gibidir. Bu değerlendirme ile, mali hukuk alanında akademik derinleşmenin ve sürekliliğin sağlanmasında lisansüstü eğitim süreçlerinin rolünü ortaya koymak; yüksek lisans ve doktora tezlerini birlikte tamamlayan bireylerin akademik üretimdeki katkılarını belirleyerek gelecekte bu alanda uzmanlaşmayı teşvik edecek politikalar geliştirilmesine zemin hazırlanması amaçlanmaktadır.

Tablo 4: Mali Hukuk Dizinini Kullanarak Hem YL Hem de DR Yapanların Listesi

Adı Soyadı	YL/DR	Adı Soyadı	YL/DR	Adı Soyadı	YL/DR
Ali ÇELİKKAYA	1998-2001	Aziz TAŞDELEN	1996-2002	Derya TABİLOĞLU	2015-2022
Gökhan Kürşat YERLİKAYA	1995-2001	İBRAHİM OLGUN	2015-2022	Mehmet KÜÇÜKKAYA	2000-2008
Onur ÖZCAN	2009-2015	Selim ÇİMŞİR	2010-2022	Şebnem EKERYILMAZ	2014-2019

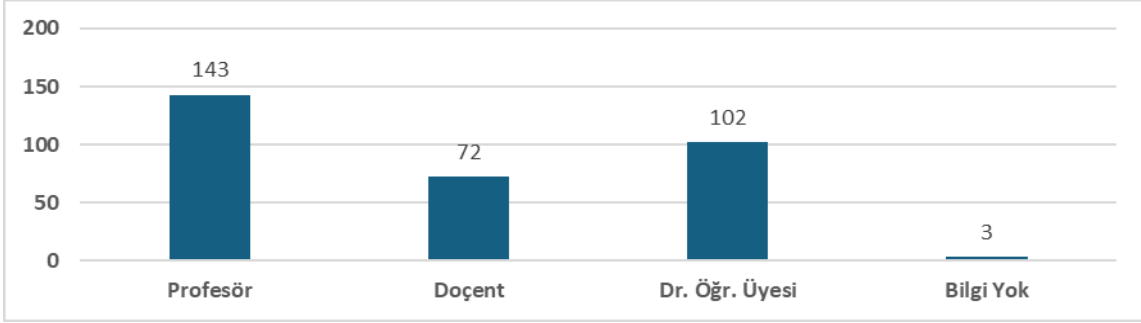
Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Burada ise yazarların cinsiyetlerine göre oranları; %77,778’i erkek, 22,222’si ise kadınlardan oluşmaktadır. Erkeklerin oranı hem YL hem de DR yapanlar bakımından artış göstermektedir. Ayrıca Tablo 4’te görüldüğü üzere mali hukuk dizini kullanarak hem yüksek lisans hem de doktora tezi yazan yazar sayısı 9 olarak tespit edilmiştir.

5.3. Danışman Unvanları Açısından Tezlerin Dağılımı

Mali hukuk alanında yazılmış 320 tezin danışmanlarının unvanlarına göre sayısal dağılımı aşağıda yer alan Grafik 2'deki gibidir. Tezlerin danışman unvanları açısından incelenmesi, Mali Hukuk alanında akademik rehberliğin niteliğini ve alanın gelişiminde etkili olan uzmanlık düzeyini belirlemek açısından önemlidir.

Grafik 1: Tezlerin Danışman Unvanlarına Göre Sayısal Dağılımı



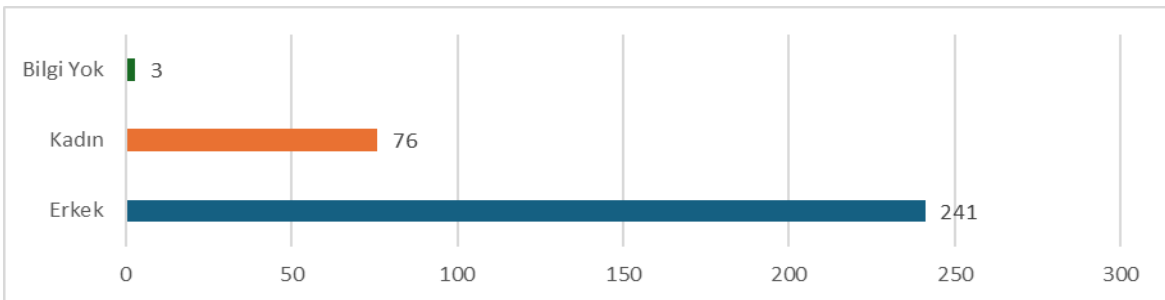
Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan Grafik 2'de görüldüğü üzere mali hukuk alanından yapılan çalışmalarda en fazla danışmanlık yapan öğretim üyeleri %44,68'le Profesörlerdir. Daha sonra %31,87 ile Doktor Öğretim Üyeleri ve son olarak da %22,5 ile Doçentler yer almaktadır. Ayrıca %0,95'lik bir dilimde yani 3 tezde danışman bilgisine rastlanmamıştır.

5.4. Danışman Öğretim Üyelerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Mali hukuk alanında yazılmış 320 tezin danışmanlarının cinsiyetlerine göre sayısal dağılımı aşağıda yer alan Grafik 3'teki gibidir. Danışman öğretim üyelerinin cinsiyetlerine göre dağılımının incelenmesi, Mali Hukuk alanında akademik danışmanlık süreçlerinde toplumsal cinsiyet temsiline ilişkin mevcut durumu ortaya koyarak, olası dengesizliklerin giderilmesine yönelik veri temeli oluşturmayı amaçlamaktadır.

Grafik 2: Danışmanların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı



Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mali hukuk alanında yazılan tezlerin danışmanlarının cinsiyetlerine ilişkin Grafik 3’te yer alan bilgilere bakıldığında %75,31’lik bir dilimle en fazla erkek danışman olduğu görülmektedir. Kadın danışmanların oranı ise %23,75’tir. Danışmanı belli olmayan çalışmaları oranı ise 0,94’tür.

5.5. Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerde En Fazla Görev Alan Öğretim Üyeleri

Mali hukuk alanında yazılmış 320 tezin danışmanlarından en fazla görev alanlardan ilk 10’u aşağıda yer alan Tablo 5’teki gibidir.

Tablo 5: Mali Hukuk Alanında En Fazla Danışmanlık Yapan Öğretim Üyesi Listesi

SN	Danışman Adı	Tez Sayısı	SN	Danışman Adı	Tez Sayısı
1	Mehmet Ezhan DOĞRUSÖZ	13	6	Erkan AYDIN	7
2	Ahmet Bumin DOĞRUSÖZ	12	7	Adnan GERÇEK	6
3	Salim Ateş OKTAR	12	8	Cenker GÖKER	6
4	İhsan Süheyl DONAY	10	9	Yasemin TAŞKIN	6
5	İhsan Veysi SEVİĞ	9	10	Mehmet TOSUNER	5

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mali hukuk alanında en fazla danışmanlık yapan öğretim üyesi listesi Tablo 5’te gösterilmiş olup geriye kalan çalışmalardan danışmanlık yapan öğretim üyelerinin tez sayısı 4 ve dördün altı şeklinde devam etmektedir. Bu kapsamda danışmanlık yapan öğretim üyelerinin ve tez sayılarının sayısal dağılımı aşağıda yer alan Tablo 6’daki gibidir.

Tablo 6: Danışman Öğretim Üyelerinin Tez Sayısı Dağılımı

Danışman Sayısı	Tez Sayısı	Danışman Sayısı	Tez Sayısı
1	13	2	12
1	10	1	9
1	7	3	6
1	5	8	4
12	3	26	2
116	1	Danışman Bilgisi Yok	3

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6’da görüldüğü üzere en fazla (13 adet) tezde danışmanlık yapan 1 öğretim üyesi bulunmaktadır. En fazla danışman öğretim üyesinin bulunduğu grup ise 1 tezde

danışmanlık yapıldığı grubu temsil etmektedir. 116 danışman öğretim üyesi 1 adet tezde danışmanlık yapmıştır.

5.6. Mali Hukuk Alanında En Çok Tez Yazılan Üniversiteler ve Sayısal Dağılımı

YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanlarından elde edilen bulgular çerçevesinde mali hukuk alanında yazılan 320 adet lisansüstü tezin yazıldıkları üniversitelere ilişkin analizi aşağıda yer alan Tablo 7’de verilmiştir. Tablo 7’de mali hukuk alanında en fazla tez yazılan on üniversitenin bilgileri yer almakta olup daha sonraki bölümde ise üniversitelerin ve üretilen tezlerin sayısı tek bir tablo şeklinde verilmektedir.

Tablo 7: Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Üniversite Dağılımı

SN	Üniversite	Tez Sayısı	SN	Üniversite	Tez Sayısı
1	Marmara Üniversitesi	73	6	Ankara Üniversitesi	9
2	İstanbul Üniversitesi	70	7	Gazi Üniversitesi	8
3	Dokuz Eylül Üniversitesi	34	8	Sakarya Üniversitesi	6
4	Manisa Celal Bayar Üniversitesi	22	9	Anadolu Üniversitesi	5
5	Bursa Uludağ Üniversitesi	16	10	Süleyman Demirel Üniversitesi	5

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan Tablo 7’de görüldüğü üzere ilk 10 sıralamaya giren üniversitelerde 5 ve beşin üzeri tez yazılmıştır. Bu kapsamda Tüm üniversitelerin katkılarının anlaşılabilmesi için Tez sayısı bağlamında üniversite sayısı aşağıda yer alan Tablo 8’deki gibidir. 73 tezin yazıldığı 1 üniversite ön plana çıkmaktadır.

Tablo 8: Tez Sayısı Bağlamında Üniversite Sayıları

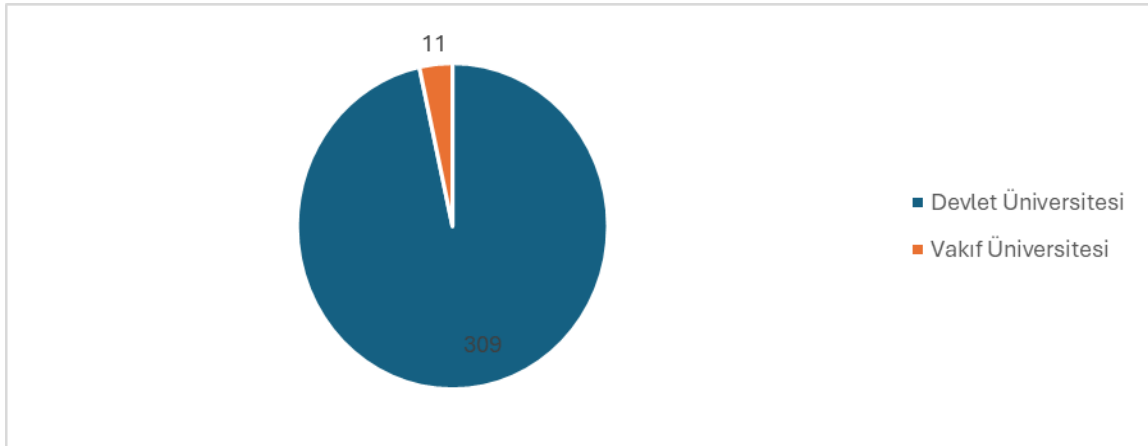
Üniversite Sayısı	Tez Sayısı	Üniversite Sayısı	Tez Sayısı
1	73	1	70
1	34	1	22
1	16	1	9
1	8	1	6
2	5	3	4
5	3	11	2
23	1	TOPLAM	320

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

5.7. Üniversite Türü Bakımından Dağılım

Mali hukuk alanındaki tezlerin yazıldığı üniversitelerin devlet ya da vakıf olma bakımından ayırımına ilişkin sayısal bilgiler aşağıda yer alan Grafik 4’teki gibidir.

Grafik 3: Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Üniversite Türlerine Göre Dağılımı



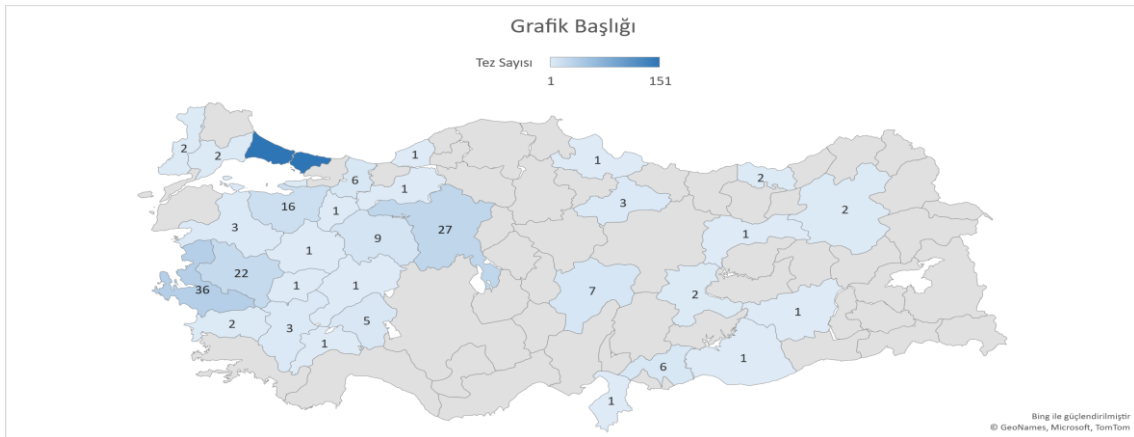
Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 4’te görüldüğü üzere mali hukuk alanında yazılan çalışmaların %96,56’sı devlet üniversitelerinde, %3,44’ü ise vakıf üniversitelerinde yazılmıştır.

5.8. Mali Hukuk Alanında Yazılan İllere Göre Dağılımı

Mali hukuk alanında yazılan tezlerin hangi illerde yoğunlaştığının anlaşılabilmesi için Türkiye haritası üzerinde aşağıda yer alan Şekil 2’deki gibidir.

Şekil 2: Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin İllere Göre Dağılımı



Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 2’de görüldüğü üzere mali hukuk alanında en fazla çalışma yapılan iller sırası ile İstanbul, İzmir ve Ankara’dır.

5.9. Enstitü Bakımından Dağılım

Mali hukuk tezlerinin büyük bir kısmının Marmara Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi ve Dokuz Eylül Üniversitesi gibi köklü üniversitelerde yazıldığı tespit edilmiştir. Bu üniversiteler, güçlü bir akademik kadro ve lisansüstü program çeşitliliğiyle öne çıkmaktadır. Ayrıca, tezlerin önemli bir bölümünün sosyal bilimler enstitülerinde üretildiği görülmüş olup sayısal bilgiler aşağıda yer alan Tablo 9’deki gibidir.

Tablo 9: Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Enstitü Dağılımı

SN	Üniversite	Tez Sayısı
1	Sosyal Bilimler Enstitüsü	311
2	Lisansüstü Eğitim Enstitüsü	7
3	Savunma Bilimleri Enstitüsü	1
4	Güvenlik Bilimleri Enstitüsü	1

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 9’da görüldüğü üzere mali hukuk alanında yazılan tezlerin büyük çoğunluğu (%97,20) Sosyal Bilimler Enstitüsünde oluşturulmuştur. Ayrıca 1’er tezin de Savunma Bilimleri Enstitüsü ve Güvenlik Bilimleri Enstitüsünde yazıldığı görülmektedir.

5.10. Ana Bilim Dalı Bakımından Dağılım

Ana Bilim dalları enstitülerin altında bulunmaktadır. Mali hukuk alanında yazılan tezlerin ana bilim dalı bazında dağılımı aşağıda yer alan Tablo 10’daki gibidir.

Tablo 10: Mali Hukuk Alanında Yazılan Ana Bilim Dallarına Göre Dağılımı

Ana Bilim Dalı (ABD)	Tez Sayısı	Ana Bilim Dalı (ABD)	Tez Sayısı
Maliye ABD	187	Uluslararası İlişkiler ABD	1
Mali Hukuk ABD	44	Ekonomi Hukuku ABD	1
Kamu Hukuku ABD	37	Muhasebe Denetim ABD	1
Maliye Bölümü	10	İşletme Finansı Ana Bilim Dalı	1
- (Belirtilmemiş)	9	Suç Araştırmaları ABD	1
İşletme ABD	7	Mali İktisat BD	1
Hukuk ABD	4	İşletme Bölümü	1
Temel İslam Bilimleri ABD	3	Finans ve Bankacılık ABD	1
Özel Hukuk ABD	3	Uluslararası Güvenlik ABD	1
Maliye ve Mali Yönetim ABD	2	İktisat ABD	1

Ana Bilim Dalı (ABD)	Tez Sayısı	Ana Bilim Dalı (ABD)	Tez Sayısı
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi ABD	1	Mali Hukuk BD	1
Spor Yöneticiliği ABD	1	Muhasebe ve Finansman ABD	1

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 10’da görüldüğü üzere mali hukuk alanında yazılan tezlerin büyük bir bölümü maliye ana bilim dalında yazılmıştır. Bunun sebebi “Mali Hukuk” ana bilim dallarının “Maliye” ana bilim dallarına göre üniversitelerde az olmasıdır.

5.11. Bilim Dalı Bakımından Dağılım

Bilim alanları enstitülerin altında yer alan ana bilim dallarının da altında bulunmaktadır. Mali hukuk alanında yazılan tezlerin bilim dalı bazında dağılımı aşağıda yer alan Tablo 11’deki gibidir.

Tablo 11: Mali Hukuk Alanında Yazılan Bilim Dallarına Göre Dağılımı

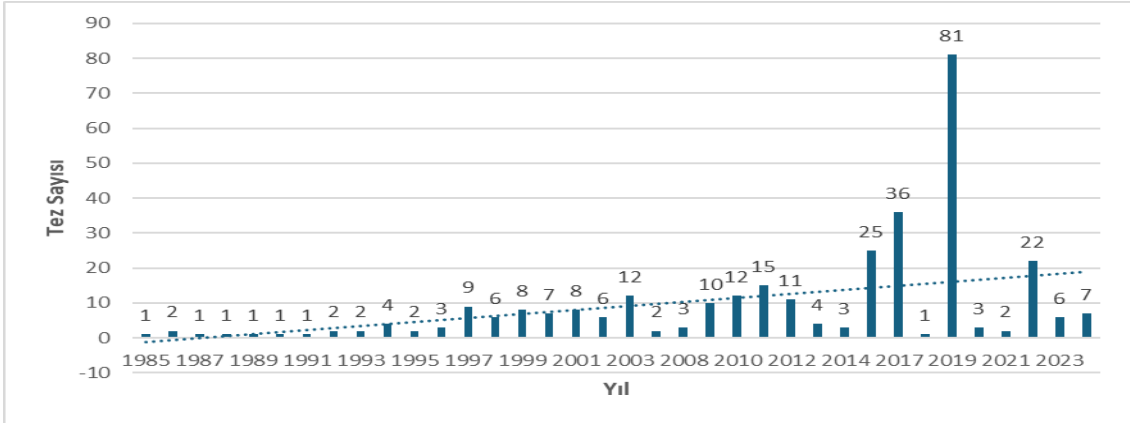
Bilim Dalı	Tez Sayısı	Bilim Dalı	Tez Sayısı
Mali Hukuk Bilim Dalı	133	İslam Hukuku Bilim Dalı	1
Maliye Bilim Dalı	12	Temel İslam Bilimleri Bilim Dalı	1
Maliye Ana Bilim Dalı	10	Mali İktisat Bilim Dalı	1
Kamu Hukuku Bilim Dalı	9	Genel Kamu Hukuku Bilim Dalı	1
Vergi Hukuku Bilim Dalı	4	Muhasebe Denetimi Bilim Dalı	1
Muhasebe Finansman Bilim Dalı	3	Türk Hukuk Tarihi Bilim Dalı	1
Maliye Teorisi Bilim Dalı	2	İşletme Ana Bilim Dalı	1
Hukuk Bilim Dalı	2	Boş	138

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 11’de görüldüğü üzere mali hukuk alanında yazılan tezlerin büyük bir bölümü mali hukuk bilim dalında yazılmıştır. Üniversitelerde “Mali Hukuk” ana bilim dalından ziyade bilim dalı olarak daha çok bulunmaktadır.

5.12. Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı

Tezlerin verileri toplanırken herhangi bir yıl sınırlaması belirtilmemiştir. Yükseköğretim Kurulu Tez merkezine kayıtlı olan bütün tezler çalışmanın evrenini oluşturmaktadır. Bu kapsamda tezlerin yıllara göre sayısal dağılımı aşağıda yer alan Grafik 5’teki gibidir.

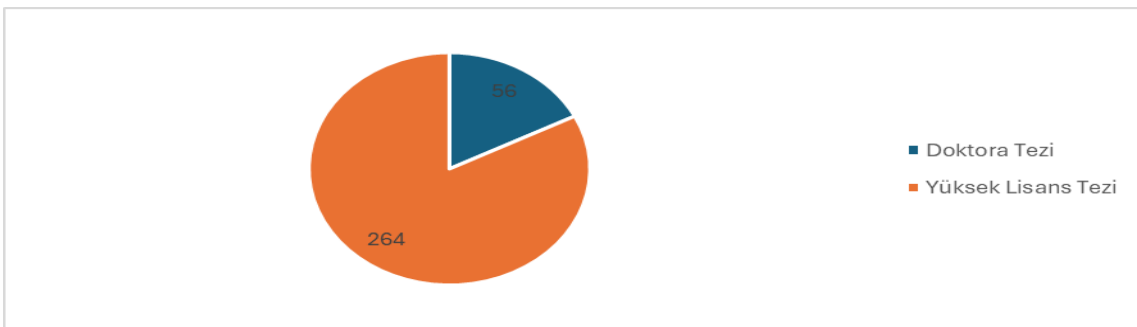
Grafik 4: Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Mali hukuk alanında yazılan tezlerin yıllar itibariyle sayılarının yer aldığı Grafik 5'te görüldüğü üzere 2019 yılında çalışmaların en üst seviyeye çıktığı görülmektedir. Ayrıca mali hukuk alanında yazılan ilk tezin 1985 yılında yayımlandığı görülmekle birlikte neredeyse her yıl yapılan çalışmalarla birlikte bu alana ilişkin çalışmaların kümülatif toplamda arttığı görülmektedir. Mali hukuk alanında tez yazılmayan yıllar ise sırasıyla 2005, 2006, 2007 ve 2016'dır.

5.13. Tezlerin Türlerine Göre Dağılımı

Mali hukuk alanında yazılan tezlerin bilim dalı bazında dağılımı aşağıda yer alan Grafik 6'daki gibidir.

Grafik 5: Tezlerin Türlerine Göre Dağılımı

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

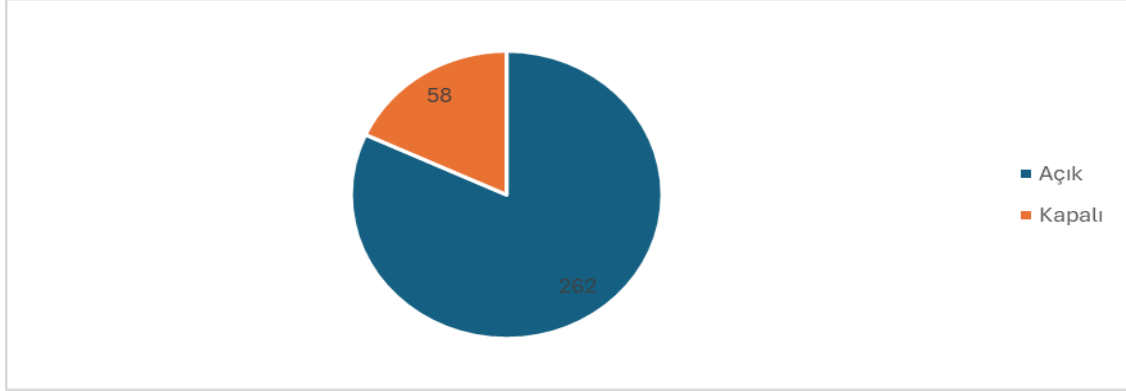
Grafik 6'da görüldüğü üzere mali hukuk alanında yazılan tezlerin %82,5'i yüksek lisans tezi ve %17,5'i de doktora tezinden oluşmaktadır.

5.14. Tezlerin Erişim Durumu

Tezlerin %82'si açık erişim olarak sunulurken, %18'i ise erişime kapalı durumdadır. Açık erişim oranının yüksek olması, mali hukuk alanında bilgi paylaşımını ve

literatür taramasını kolaylaştırmaktadır. Sayısal veriler aşağıda yer alan Grafik 7’deki gibidir.

Grafik 6: Mali Hukuk Alanından Yazılan Tezlerin Erişim Durumu

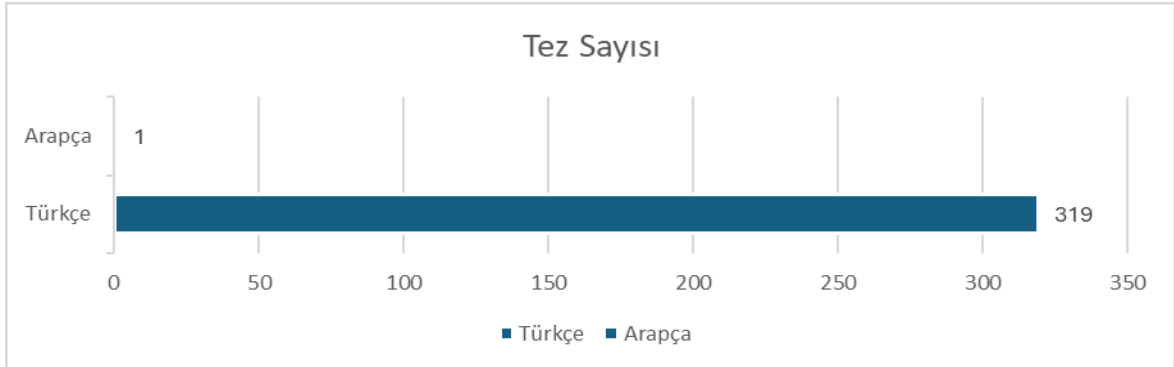


Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

5.15. Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Dillerine Göre Dağılımı

Mali hukuk alanında yazılan 320 tez içerisinde sadece bir tez yabancı dilde yazılmıştır. Tezlerin yazım diline ilişkin sayısal dağılım aşağıda yer alan Grafik 8’deki gibidir.

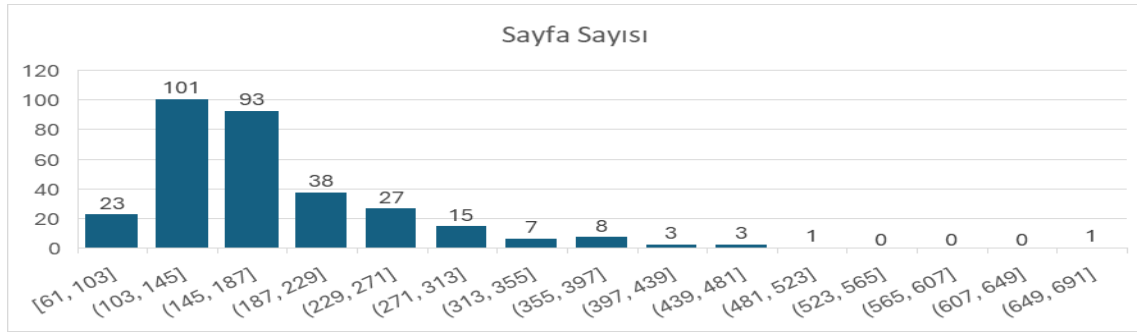
Grafik 7: Mali Hukuk Alanından Yazılan Tezlerde Kullanılan Dil Bilgisi



Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

5.16. Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Sayfa Sayısı

YÖK Ulusal Tez Merkezinde mali hukuk alanından yazılan tezlerin sayfa sayılarına göre sayısal dağılımına ilişkin veriler aşağıda yer alan Grafik 9’deki gibidir.

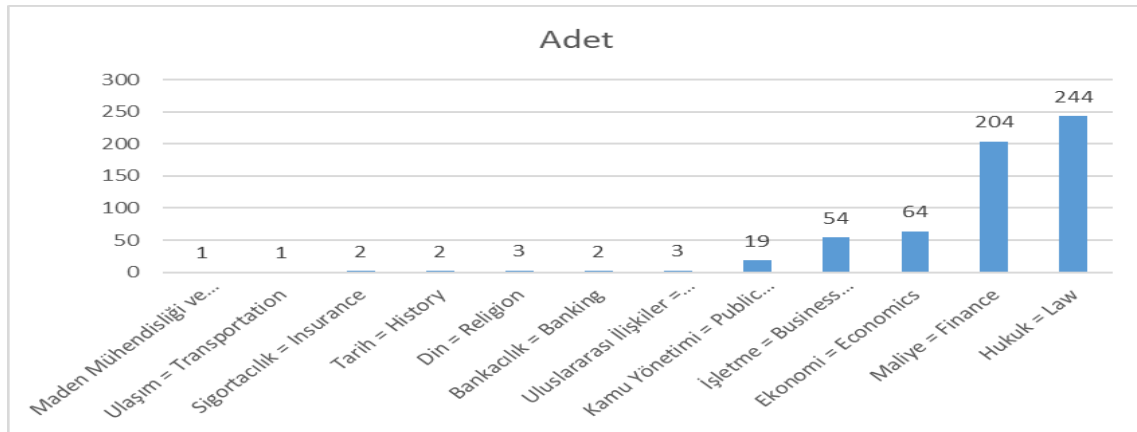
Grafik 8: Tezlerin Sayfa Sayısına Göre Dağılımı

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 9’da görüldüğü üzere mali hukuk alanından yazılan tezlerden en az sayfaya sahip olanı 61 en fazla da 670 sayfadır. Bununla birlikte çalışmaların genel çoğunluğunun ise 150-200 (103-145 arası 101, 145-187 arası 93 tez) sayfa aralığında olduğu görülmektedir.

5.17. Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Konu Dağılımı

Tezlerin konu başlıkları incelendiğinde, doğal olarak hukuk ön planda olmakla birlikte maliye, ekonomi, işletme ve kamu yönetimi geriye kalan çoğunluğu oluşturmaktadır.

Grafik 9: Tezlerin Konularına Göre Dağılımı

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 10’da görüldüğü üzere mali hukuk alanında yazılan tezlerin konu bakımından en büyük çoğunluğunu hukuk oluşturmakla birlikte maliye, ekonomi, işletme ve kamu yönetimi diğer yüksek orana sahip konulardır.

5.18. Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Dizin Bilgisi

Tezlerin dizinleri incelendiğinde, doğal olarak mali hukuk ön planda olmakla birlikte vergi hukuku, vergilendirme ve vergiye ilişkin diğer kavramlar geriye kalan çoğunluğu oluşturmaktadır. Tezlerde kullanılan dizinlere ilişkin sayısal bilgiler aşağıda yer alan Tablo 12’de yer almaktadır.

Tablo 12: Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Dizinlerine Göre Dağılımı

Dizin Adı	Sayısı	Dizin Adı	Sayısı
Mali hukuk = Fiscal law	321	Vergi kaçakçılığı = Tax evasion	20
Vergi hukuku = Tax law	115	Vergi sistemi = Tax system	19
Vergilendirme = Taxation	77	Kamu hukuku = Public law	19
Vergiler = Taxes	75	Kurumlar vergisi = Corporate tax	19
Türk vergi hukuku = Turkish tax law	60	Gelir vergisi = Income tax	18
Finans = Finance	38	Kanunlar = Laws	18
Türk vergi sistemi = Turkish tax system	35	Katma değer vergisi = Value added tax	15
Vergi uyuşmazlıkları = Tax conflicts	29	Uyuşmazlık = Incompatibility	15
Vergi yargısı = Tax justice	23	Denetim = Control	14
Vergi Usul Kanunu = Tax Procedural Code	20	Vergi cezaları = Tax penalty	14

Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

5.19. Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerin Anahtar Kelime Bilgisi

Mali hukuk hakkında yazılan tezlerin anahtar kelimelerine ilişkin bilgiler aşağıda sık kullanılanlar ve diğer anahtar kelimeler olmak üzere iki grupta verilmiştir.

Sık Kullanılan Anahtar Kelimeler ve Bağlamları:

Vergi: Kaynakların tamamında en sık geçen anahtar kelimedir. Vergilendirme, vergi hukuku, vergi uyuşmazlıkları, vergi kaçakçılığı, vergi denetimi gibi birçok alt başlıkla birlikte geçmektedir. Ayrıca, farklı vergi türleri (gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi) ve vergilendirme ilkeleri bağlamında da sıkça kullanılır.

Hukuk: Vergi hukuku, hukuk devleti, hukuki güvenlik ilkesi, idari yargı, temel hak ve özgürlükler gibi kavramlarla sıklıkla ilişkilendirilmiştir.

Uyuşmazlık: Vergi uyuşmazlıkları, idari çözüm yolları, uzlaşma, yargı süreci gibi konularla birlikte anılmaktadır. Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kavramları da bu bağlamda önemlidir.

Denetim: Vergi denetimi, mali denetim, yoklama, vergi incelemesi gibi kavramlarla birlikte kullanılmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve vergi kaçakçılığının önlenmesi konularında önemli bir rolü bulunmaktadır.

Kamu: Kamu alacakları, kamu zararı, kamu harcamaları, kamu hizmetleri gibi kavramlarla ilişkilidir. Kamu maliyesi ve kamu mali yönetimi bağlamında sıklıkla geçmektedir.

Kaçakçılık: Vergi kaçakçılığı suçu, vergi kaçakçılığı ile mücadele konularında sıkça geçmektedir. Belgede sahtecilik gibi suçlarla birlikte anılmaktadır.

Yargı: Vergi yargısı, idari yargı, yargısal denetim, istinaf, bireysel başvuru gibi kavramlarla ilişkilidir. Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan başvurular da bu bağlamda değerlendirilmektedir.

Diğer Önemli Anahtar Kelimeler:

Kanun: Verginin kanuniliği ilkesi, vergi usul kanunu gibi ifadelerde geçmektedir.

Mali: Mali hukuk, maliye politikası, mali yönetim gibi kavramlarla ilişkilendirilmiştir.

İspat: İspat yükü, delil, ispat hakkı gibi kavramlarla beraber geçmektedir.

Ceza: Vergi cezaları, vergi suçları, vergi ceza hukuku bağlamında geçmektedir.

Mükellef: Mükellef hakları, mükellef hizmetleri gibi ifadelerde geçmektedir.

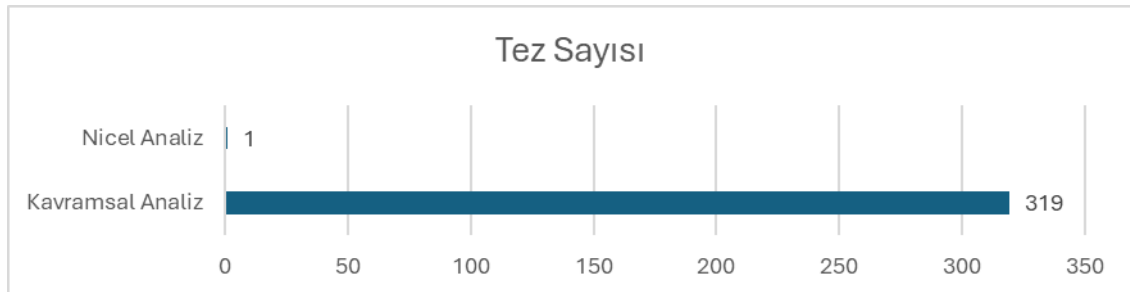
Anayasa: Anayasal vergilendirme ilkeleri, Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru gibi kavramlarla beraber kullanılmaktadır.

Süre/Zamanaşımı: Vergi süreleri, zamanaşımı, ödeme süreleri gibi konularda geçmektedir.

5.20. Tezlerde Kullanılan Yöntem

Mali hukuk alanında yazılan tezlerin neredeyse tamamı hukuk bilimini de içerisinde barındırması nedeniyle kavramsal (mevzuat analizi, mevzuatın karşılaştırmalı analizi ve yargı kararlarının incelenmesi) açıdan çalışmaların büyük bir bölümünü bir arada içerisinde barındıran bir yapıda gerçekleşmiştir. Bu anlamda nicel analiz çalışmasını içeren tek bir çalışmaya rastlanmış olup kullanılan yöntemlere ilişkin sayısal bilgiler Grafik 11'deki gibidir.

Grafik 10: Mali Hukuk Alanında Yazılan Tezlerde Kullanılan Yöntemler



Kaynak: Araştırma verileri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıda yer alan Grafik 11'de görüldüğü üzere mali hukuk alanında yazılan tezlerin genel çoğunluğu kavramsal analiz amacıyla gerçekleştirilmiştir. Nicel veriler üzerinden gerçekleştirilen çalışma sayısı 1'dir.

6. Sonuç

Çalışmanın bulguları bölümünde yer alan bilgiler, tek bir başlık altında sırasıyla aşağıda sunulmuş olup daha sonra da bu bulgulara ilişkin yorumlar yapılmıştır. Daha sonra da konu ile ilgili çıkarımlar ve öneriler yer almaktadır.

-Yazar Profilleri: Mali hukuk alanında yazılan tezlerin yazarlarının çoğunluğunu erkekler oluşturmaktadır (%61,875). Kadın yazarların oranı ise %38,125’tir.

-“Mali Hukuk” dizinini kullanarak hem yüksek lisans hem de doktora tezi yazan yazar sayısı 9 olarak tespit edilmiştir. Yukarıda yer alan sonuçlarla paralel olarak bu yazarların çoğunluğu da erkeklerden oluşmaktadır (%77,778).

-Danışman Profilleri: Mali hukuk alanında yapılan çalışmalarda en fazla danışmanlık yapan öğretim üyeleri profesörlerdir (%44,68). Doktor öğretim üyeleri %31,87 ile ikinci sırada yer alırken, doçentler %22,5 ile üçüncü sırada gelmektedir.

-Danışmanların cinsiyet dağılımında erkek danışmanlar çoğunluktadır (%75,31). Kadın danışmanların oranı ise %23,75’tir. Danışmanı belli olmayan 3 çalışma bulunmaktadır.

-En fazla danışmanlık yapan öğretim üyeleri arasında Mehmet Ezhan Doğrusöz (13 tez) ilk sırada yer almaktadır. Onu Ahmet Bumin Doğrusöz ve Salim Ateş Oktar (12 tez) takip etmektedir.

-Üniversite Açısından İnceleme: Mali hukuk alanında en çok tez yazılan üniversiteler Marmara Üniversitesi (73 tez) ve İstanbul Üniversitesi (70 tez) olarak belirlenmiştir. Dokuz Eylül Üniversitesi (34 tez) üçüncü sırada yer almaktadır.

-Tezlerin büyük çoğunluğu (%96,56) devlet üniversitelerinde yazılmıştır. Vakıf üniversitelerinin oranı ise %3,44’tür.

-Mali hukuk alanında en fazla çalışma yapılan iller sırasıyla İstanbul, İzmir ve Ankara’dır.

-Tezlerin büyük çoğunluğu (%97,20) sosyal bilimler enstitülerinde üretilmiştir.

-Ana bilim dalı bazında, tezlerin büyük bir bölümü maliye ana bilim dalında yazılmıştır.

-Bilim dalı bazında ise tezlerin büyük bir bölümü mali hukuk bilim dalında yazılmıştır.

-Tezlerin Niteliklerinin İncelenmesi: Mali hukuk alanında yazılan ilk tezin 1985 yılında yayımlandığı görülmektedir. 2019 yılına kadar çalışmaların sayısı artmış, 2019 yılında en üst seviyeye çıkmıştır. 2005, 2006, 2007 ve 2016 yıllarında ise tez yazılmamıştır.

-Tezlerin büyük çoğunluğu yüksek lisans tezidir (%82,5). Doktora tezlerinin oranı ise %17,5’tir. Tezlerin %82’si açık erişim olarak sunulurken, %18’i erişime kapalıdır.

-Tezlerin büyük çoğunluğu Türkçe yazılmıştır. Sadece bir tez yabancı dilde yazılmıştır.

-Tezlerin sayfa sayıları 61 ile 670 arasında değişmekle birlikte genel çoğunluğun 150-200 sayfa aralığında olduğu görülmektedir.

-Tezlerin konu başlıkları incelendiğinde, hukuk alanının ön planda olduğu görülmektedir. Maliye, ekonomi, işletme ve kamu yönetimi de önemli konulardır.

-Tezlerde en sık kullanılan dizinler mali hukuk, vergi hukuku, vergilendirme, vergiler ve Türk vergi hukuku olarak belirlenmiştir.

-En sık geçen anahtar kelime vergidir. Vergilendirme, vergi hukuku, vergi uyumsuzlukları gibi alt başlıklarla birlikte kullanılmaktadır.

-Çalışmaların büyük çoğunluğu kavramsal analiz yöntemleriyle gerçekleştirilmiştir. Nicel analiz içeren çalışma sayısı ise sadece 1'dir.

Genel Değerlendirme: Bu çalışma, Türkiye’de mali hukuk alanındaki akademik üretimin genel bir resmini sunmaktadır. Elde edilen bulgular, bu alandaki eğilimleri, güçlü ve zayıf yönleri ortaya koymakta ve gelecekte yapılacak çalışmalara rehberlik edebilecek niteliktedir. Özellikle, tezlerin konuları, dizinleri, anahtar kelimeleri ve kullanılan yöntemler, alandaki araştırma odaklarını belirlemek açısından önemlidir. Ayrıca, danışman profilleri ve üniversitelerin katkıları, alandaki akademik ağların anlaşılmasına yardımcı olmaktadır. Bu sonuçlar, mali hukuk alanındaki akademik bilgi üretiminin daha etkin ve nitelikli bir şekilde nasıl artırılabilirliği konusunda yol gösterici olabilir. Bu kapsamda çalışmanın bulguları ve sonuçları, mali hukuk alanındaki gelecekteki araştırmalar için çeşitli çıkarımlar sunmakta olup bu çıkarımlar aşağıda sunulmuştur:

-Yazar ve Danışman Profilleri: Kadın araştırmacıların oranının düşük olması, bu alanda kadınların katılımını teşvik edecek çalışmalara ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Özellikle “Mali Hukuk” dizinini kullanarak hem yüksek lisans hem de doktora tezi yazan kadın araştırmacı sayısının azlığı dikkat çekicidir. Ayrıca danışmanlık yapan öğretim üyelerinin büyük çoğunluğunun erkek olması, bu alanda cinsiyet dengesinin sağlanması için çalışmalar yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

-En fazla danışmanlık yapan öğretim üyelerinin belirlenmiş olması, alanın önde gelen uzmanlarını ve araştırma gruplarını anlamak için önemli bir veridir. Gelecek araştırmalarda bu uzmanlarla iş birliği yapılması, alana katkıyı artırabilir.

-Kurumsal Analiz: Marmara Üniversitesi ve İstanbul Üniversitesi gibi belirli üniversitelerin öne çıkması, mali hukuk araştırmalarının belirli merkezlerde yoğunlaştığını göstermektedir. Gelecek araştırmalar, diğer üniversitelerin de bu alana daha fazla katkı sağlamasına yönelik teşvikler içerebilir.

-Çalışmaların büyük çoğunluğunun devlet üniversitelerinde yapılması, vakıf üniversitelerinin bu alanda daha aktif rol alması için çalışmalar yapılması gerektiğini göstermektedir.

-Araştırmaların İstanbul, İzmir ve Ankara gibi büyük şehirlerde yoğunlaşması, diğer bölgelerdeki üniversitelerin de mali hukuk alanına katkılarını artırmak için desteklenmesi gerektiğini göstermektedir.

Tezlerin Niteliği:

-Yüksek lisans tezlerinin doktora tezlerine oranla çok daha fazla olması, bu alanda daha derinlemesine araştırmaların teşvik edilmesi gerektiğini göstermektedir. Doktora tezlerinin sayısının artması, alana daha özgün ve kapsamlı çalışmalar kazandırabilir.

-Tezlerin büyük çoğunluğunun açık erişimli olması, bilgi paylaşımı ve literatür taraması açısından olumlu bir durumdur. Gelecek araştırmalarda bu durumun sürdürülmesi ve açık erişimin yaygınlaştırılması önemlidir.

-Tezlerin çoğunlukla Türkçe yazılmış olması, uluslararası literatüre katkı sağlamak için yabancı dilde yayınların da teşvik edilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

-Tezlerin genellikle 150-200 sayfa aralığında olması, bu alanda daha kapsamlı ve detaylı çalışmaların yapılması gerektiğini işaret etmektedir.

-Tezlerin konularının hukuk ağırlıklı olması, diğer disiplinlerle (maliye, ekonomi, işletme, kamu yönetimi) daha çok etkileşimde bulunan, disiplinlerarası çalışmaların teşvik edilmesi gerektiğini göstermektedir.

-Dizinlerde “mali hukuk”, “vergi hukuku”, “vergilendirme” gibi kavramların öne çıkması, bu alanlardaki mevcut bilgilerin derinleştirilmesi ve yeni konuların keşfedilmesi gerektiğini işaret etmektedir. Özellikle de maliye ana bilim dallarında yazılan tezlerde dizin kısmına mali hukukun eklenmesi gerekir. Bazı tezler mali hukuk ile ilgili olup ancak tez dizin kısmında mali hukuk eklenmediği görülmektedir. Tez danışmanlarının söz konusu hususta dikkat etmesi ve öğrencileri bu şekilde yönlendirmesi literatür taramaları ve yeni yapılacak çalışmalar bakımından faydalı olacaktır.

-Anahtar kelimelerde “vergi” kavramının çok sık geçmesi, vergi konusunun mali hukuk alanında hala merkezi bir öneme sahip olduğunu göstermektedir. Ancak diğer mali hukuk konularının da (bütçe, harcama, kamu maliyesi vb.) daha fazla araştırılması gerekmektedir.

-Çalışmaların büyük çoğunluğunun kavramsal analiz yöntemleriyle yapılması, nicel analiz yöntemlerinin kullanımının yaygınlaştırılması gerektiğini göstermektedir. Bu, alandaki araştırmaların daha ampirik ve veri odaklı hale gelmesini sağlayabilir. Aslında çalışma kapsamında veri temini için belirlenen YÖK Ulusal Tez Merkezindeki aramalarda dizin bölümüne “mali hukuk” yazılarak yapılan aramaların bu durumun sebebi olabileceği değerlendirilmelidir. Nitekim mali hukuk ile yakından ilgili olup yapılan ampirik çalışmalar dizininde “mali hukuk” kavramı bulunmadığı için çalışma kapsamına alınamamıştır.

Genel Öneriler:

-Disiplinlerarası Çalışmalar: Mali hukuk, hukuk, maliye, ekonomi, işletme ve kamu yönetimi gibi farklı disiplinlerin kesişim noktasında yer almaktadır. Gelecek araştırmalarda bu disiplinler arası etkileşim daha fazla desteklenmelidir.

-Uluslararası Yayınlar: Türkiye’deki mali hukuk çalışmalarının uluslararası literatürdeki yerini güçlendirmek için yabancı dillerdeki yayınlar teşvik edilmelidir.

-Nicel Analizler: Alandaki araştırmaların daha bilimsel ve kanıta dayalı olması için nicel araştırma yöntemleri (ekonometrik analiz, anket çalışmalarını vb.) daha sık kullanılmalıdır.

-Geniş Kapsamlı Konular: Vergi hukuku dışındaki diğeri mali hukuk konularına (bütçe, kamu harcamaları, kamu borçlanması, devlet muhasebesi vb.) daha fazla odaklanılmalıdır.

-Açık Erişim: Tezlerin açık erişimli olması teşvik edilmeli ve bilgiye erişim kolaylaştırılmalıdır.

Bu sonuçlar, mali hukuk alanında daha etkin ve nitelikli akademik bilgi üretimi için yol gösterici olabilir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda, bu bulguların göz önünde bulundurulmasının daha kapsamlı ve özgün çalışmaların ortaya çıkarılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Değeriendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Oğuz Kuyumcu ^{ID} - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100

Çıkar Çatışması: Yazar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Kaynakça

- Aggarwal, R. (2017). "Growth of Public Expenditure". *Pacific Business Review International*. 9(9), 122-128.
- Ağcasulu, H. & Yavuz, İ. S. (2021). "Yerel Yönetimler ve Bütçe İlişkisine Yönelik Akademik Çalışmaların Bibliyometrik Analizi". *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*. 13(24), 104-121. <https://doi.org/10.20990/kilisiibfakademik.890718>.
- Altunay, M. A. (2021). "Adli Muhasebe ile İlgili Ulusal Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi (2004-2020)". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14(3), 1261-1298.
- Balı, S., & Dünder, D. (2020). "Maliye ve Finans Yazıları Dergisi'nde Yayımlanmış Makalelerin Bibliyometrik Analizi (2009-2018)". *Maliye ve Finans Yazıları*. (113), 153-184. <https://doi.org/10.33203/mfy.602001>.
- Bayrakcioğlu, S., & Bayri, O. (2024). "Hile Ağacı Unsurları ile İlgili Lisansüstü Tezlerinin Yazın Ölçme ve Değeriendirmesi". *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*. 4(2), 118-145.
- Bekci, İ. Apalı, A. & Çulcu, T. (2021). "Türk Devletlerinde Vergi Anlayış ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakteri". *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 11(2), 212-222.

- Beşel, F. (2017). “Türkiye’de Maliye Alanında Yapılmış Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi (2003-2017)”. *International Journal of Public Finance*. 2(1), 27-62. <https://doi.org/10.30927/ijpf.327823>.
- Cappelen, A. W. (2001). “The Moral Rationale for International Fiscal Law”. *Ethics & International Affairs*. 15(1), 97-110.
- Ceylan, E. (2021). “Muhasebe Alanında Yayımlanan Seçilmiş Beş Dergide 2016-2020 Yılları Arasında Denetim Konusunda Yayımlanmış Makalelerin Bibliyometrik Analizi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (91), 57-80. <https://doi.org/10.25095/mufad.899318>.
- Clark, R. C. (1981). “The Interdisciplinary Study of Legal Evolution”. *The Yale Law Journal*. 90(5), 1238-1274.
- Çarıkçı, O. & Yaman, B. (2019). “Muhasebe-Finans Öğrencileri Üzerine Yapılan Araştırmaların Bibliyometrik Analizi”. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 10(19), 359-381. <https://doi.org/10.9775/kauibfd.2019.015>.
- Çınar, Ç. N. (2021). *Gelir Dağılımı ve Türkiye’de Gelir Dağılımı Üzerine 2000-2020 Yılları Arasında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmalarının Bibliyometrik Analiz İncelemesi* (Yayın No. 668390) [Yüksek Lisans tezi, Kastamonu Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Çomaklı, Ş. E. (2017). *Mali Hukuk Bilgisi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Donthu, N., Kumar, S., Mukherjee, D., Pandey, N. & Lim, W. M. (2021). “How to Conduct a Bibliometric Analysis: An overview and guidelines”. *Journal of business research*. 133, 285-296. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.04.070>.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. & Asa, S. (2014). “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye için Çıkarımlar”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 63(1), 81-130.
- Gök, A. G. & Çarıkçı, O. (2022). “Çevre Muhasebesi Konulu Çalışmaların Bibliyometrik Analizi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 27(3), 369-391.
- Gök, A. G. & Öztürk, M. S. (2024). “Türkiye’de Kadın Kooperatifleri Üzerine Çalışılan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi”. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi*. 8(1), 56-75. <https://doi.org/10.31200/makuubd.1438482>.
- Gökmenoğlu, M. & Kaya, D. G. (2023). “Mali Alan Üzerine Yapılmış Olan Çalışmaların Bibliyometrik Ağ Analizi”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 25(2), 879-908. <https://doi.org/10.26745/ahbvuid.1169665>.
- Harris, R. (2010). “Legal Scholars, Economists, and the Interdisciplinary Study of Institutions”. *Cornell Law Review*. (96), 789-810.
- Harrison, K. L. (2000). “Multidisciplinary Practices: Changing the Global View of the Legal Profession Comment”. *University of Pennsylvania Journal of International Economic Law*. 21(4), 879-924.
- Haydaroğlu, C. (2022). “Enflasyon Konusunun Yüksek Lisans ve Doktora Tezlerine Yansımaları: Bibliyometrik Analiz Yöntemi”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 7(3), 327-341. <https://doi.org/10.29106/fesa.1077988>.
- Kayakıran, D. & Doğan, S. (2019). “Maliye ve Finans Yazıları Dergisi’nde Yayımlanmış Makalelerin Bibliyometrik Analizi (2008-2019)”. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*. 2(2), 92-102.

- Kıymetli Şen, İ., Hatunoğlu, Z. & Terzi, S. (2017). "Muhasebe Araştırmalarında Muhasebe Eğitiminin Yeri ve Önemi: Muhasebe Dergileri Üzerinde Bibliyometrik Bir Araştırma". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 19(1), 247-291.
- Kuruçay, Ç. & Serçemeli, M. (2018). "Hile Alanında Bilimsel Dergilerde Yer Alan Ulusal Makaleler: 2008-2017 Literatür Taraması". *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 18(55), 161-174.
- Kuyumcu, O. (2022). "Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Standartlaşma Süreci". İçinde Karacagil Z. & Bulut M. (Ed.), *Sosyal Bilimlerde Güncel Tartışmalar 10* (429-440). Ankara: Bilgin Kültür Sanat Yayınları.
- Kuyumcu, O. & Bayrı, O. (2024). "Türkiye’de Devlet Muhasebesi Alanında 2000- 2022 Yılları Arasında Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi". *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 23(71), 97-122. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1296806>.
- Malmendier, U. (2009). "Law and Finance ‘at the Origin’". *Journal of Economic Literature*. 47(4), 1076-1108. <https://doi.org/10.1257/jel.47.4.1076>.
- Moore, M. (2007). *How Does Taxation Affect The Quality of Governance? Working paper series*, 280. Brighton: Institute of Development Studies.
- Öncel, M., Nami, Ç. & Ahmet, K. (2024). *Vergi Hukuku* (33. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Şentürk, F. & Fındık, H. (2015). "Türkiye’deki Akademik Araştırma Dergilerinde 2005-2014 Döneminde Muhasebe Alanında Yazılmış Makalelerin Literatür Taraması ve İçerik Analizi". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 17(2), 413-436.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2024). *Vergi Hukuku* (15. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tekin, A. & Gürçam, Ö. S. (2023). "Bibliometric Investigation of Academic Studies on ‘Tax Compliance’ Published between 1983-2021". *Lectio Socialis*. 7(2), 57-66. <https://doi.org/10.47478/lectio.1317782>.
- Tektüfekçi, F. (2019). "A Bibliometric Analysis of Industry 4.0-Focused Turkish E-Accounting Applications". *Procedia Computer Science*. (158), 602-608. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2019.09.094>.
- Yelman, E. (2021). "Vergi Okuryazarlığı Üzerine Yazılan Bilimsel Çalışmaların Bibliyometrik Analizi". *Uluslararası Batı Karadeniz Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*. 5(2), 289-310. <https://doi.org/10.46452/baksoder.1036401>.
- Yelman, E. (2022). "Türkiye’de Vergi Afları Üzerine Yazılmış Olan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Analizi". *International Journal of Public Finance*. 7(1), 211-238. <https://doi.org/10.30927/ijpf.972884>.
- Yücedoğru, R. & Ören, G. (2017). "Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyum ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 13(13), 939-961.



Yoksulluğun Çocuklar Üzerindeki Çok Boyutlu Etkisi

Vuslat Güneş¹ 

REVIEW ARTICLE

Derleme Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 22.07.2024

Düzeltilme : 10.06.2025

Kabul : 22.02.2025

Yayın : 30.06.2025

iThenticate benzerlik
oranı: %7

JEL Kodu:

J13, I3, I38

Anahtar Kelimeler:

Çocuk Yoksulluğu,
Çocuk Yoksulluğunun
Etkileri, Kamu
Politikaları, Sosyal
Harcamalar

Ö Z E T

Bu çalışma, yoksulluğun çocuklar üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmada eğitim, sağlık, aile içi ilişkiler ve sosyal dışlanma açılarından yoksulluğun çocukları nasıl etkilediği ele alınmaya çalışılmıştır. Çocuk yoksulluğu, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri ilgilendiren önemli bir sorundur. Çocuk yoksulluğu kavramı; çocukların, yaşamlarının ilerleyen dönemlerinde, topluma etkin ve eşit bireyler olarak katılmalarını güçleştiren çok boyutlu yoksunluklar kümesi olarak tanımlanabilir. Diğer taraftan çocukların ilk yıllardaki gelişimleri, daha sonraki gelişimlerinin temelini oluşturmaktadır. Bu ilk yılların önemi göz önüne alındığında, küçük çocuklara mümkün olan en iyi başlangıcın sağlanması kritik öneme sahiptir. Ancak çocukların yoksulluk içinde büyümeleri, hayata iyi bir başlangıç yapmalarına engel olmakta ve yaşamlarının ilerleyen dönemlerinde de dezavantajlı bir duruma düşmelerine neden olmaktadır. Nitekim araştırmalar, yoksulluk içinde büyümenin çocuklarda pek çok açıdan (fiziksel, zihinsel ve ruhsal vb.) ciddi hasarlara neden olduğunu ortaya koymaktadır. Söz konusu hasarlar, çoğu zaman ömür boyu devam edebilmekte ve bireyler yoksulluğu daha sonra çocuklarına da aktarabilmektedir. Diğer ifadeyle yoksulluk, bir kısır döngü olarak sürebilmektedir. Dolayısıyla yoksullukla mücadelede çocukluk döneminden itibaren başlanması gerekmektedir. Bu kapsamda çalışmada çocuk yoksulluğunun nasıl azaltılabileceğine ilişkin çeşitli önerilere yer verilmiştir.

Citation: Güneş, V. (2025). "Yoksulluğun Çocuklar Üzerindeki Çok Boyutlu Etkisi". *International Journal of Public Finance*. 10(1), 263 – 286. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1520618>

¹ Assist. Prof. PhD., Hatay Mustafa Kemal University, Türkiye, ORCID: 0000-0001-8201-6847, vgunes@mku.edu.tr

The Multidimensional Impact of Poverty on Children

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Submitted : 22.07.2024 Revised : 10.06.2025 Accepted : 22.02.2025 Available : 30.06.2025 iThenticate similarity score: 7% JEL classification: J13, I3, I38 Keywords: Children Poverty, Effects of Child Poverty, Public Policies, Social Spending	This study aims to examine the impact of poverty on children. The study tried to discuss how poverty affects children in terms of education, health, family relations and social exclusion. Child poverty is an important problem that concerns developed and developing countries. The concept of child poverty; It can be explained as a set of multidimensional deprivations that make it difficult for children to participate in society as active and equal individuals later in their lives. On the other hand, children's development in their early years forms the basis of their later development. Given the importance of these early years, it is critical that young children are given the best possible start. However, growing up in poverty prevents children from having a good start in life and causes them to be at a disadvantage later in life. As a matter of fact, research shows that growing up in poverty causes serious damage to children in many aspects (physical, mental and spiritual, etc.). These damages can often last a lifetime, and individuals can later transmit poverty to their children. In other words, poverty can continue as a vicious circle. Therefore, combating against poverty must start from childhood. Additionally, it provides some suggestions for reducing child poverty.

Extended Summary

This research focuses on the impact of poverty on children. The study aims to explore the impact of poverty on children, specifically in the areas of education, health, family relations, and social exclusion. Additionally, it provides several recommendations for reducing child poverty.

Child poverty is a crucial measure of a society’s welfare level. Examining the level of child poverty can help us assess whether the country’s economic gains are reaching the most vulnerable and dependent individuals (Chaudry & Wimer, 2016: 24). Children are unfortunately subjected to poverty, which has a detrimental impact on their overall well-being, including their mental, physical, emotional, and spiritual development. Hence, it is essential to broaden the understanding of child poverty beyond limited notions like low family income (Minujin et al., 2006: 483).

Childhood holds a significant place in the lives of individuals as it plays a crucial role in shaping cognitive development and physical and mental well-being. Thus, the lifelong impact of poverty endured during childhood is undeniable. It is worth noting that multiple studies have extensively explored the impact of poverty on children, uncovering a multitude of adverse effects across various domains such as physical health, cognitive development, and mental well-being. (Belot & James, 2011; Lesner, 2018; McLeod & Shanahan, 1993).

Studies indicate that poverty significantly hinders the school achievement of a large number of children. Poverty also has a negative impact on family relationships. Poor children often face stressful and anxiety-inducing family situations due to inadequate financial resources. Researches have also indicated that mothers’ support is critical to the well-being of children from low-income backgrounds (Ridge, 2011: 76-80).

Multiple research findings indicate that poverty-induced chronic stress heightens the probability of parents engaging in negative behaviors like yelling and slapping. At the same time, these studies also reveal that poverty reduces the likelihood of parents showing affection and warmth to their children through hugging and cuddling (Aber et al., 1997: 476).

Additionally, studies have shown that the early experiences of poverty in childhood can have long-lasting negative effects on one's health in adulthood. Poor children also face the significant issue of social exclusion. Poverty can significantly impact children's self-esteem and confidence, thereby profoundly affecting their social relationships. (Ridge, 2011: 76).

In conclusion, it is important to emphasize that child poverty is a comprehensive and important issue that cannot be fit into a unilateral perspective. Therefore, the definition and measurement of child poverty should be multidimensional. In this sense, developed countries, unlike developing countries, take into account different factors (such as child abuse, teenage pregnancy, and drug and alcohol addiction) in analyzing child poverty. In other words, we can say that developed countries address child poverty within a broader framework compared to developing countries.

In relation to poverty, another important aspect to consider is the allocation and accessibility of public funds to various sections of society (Şenses, 2002: 204). In many countries, there is a lack of investment in quality education, health, and other public services. This is as important a cause of child poverty as low family income (Gordon et al., 2003: 28). In this sense, it may be useful to increase social expenditures and adopt social budget approaches such as the child responsive budgeting in order to combat child poverty.

Providing direct transfer assistance to families, such as "child allowances," is critical to addressing child poverty. Furthermore, it is important to establish measures that promote parental labor force attachment, such as ensuring fair wages and favorable working conditions. Moreover, furthermore, to effectively address child poverty, it is crucial to decrease the portion of family expenses allocated to essential services like housing and childcare within the family's budget. Given the circumstances, establishing a state-supported childcare system is crucial to enable more mothers to participate in the workforce.

Studies reveal the critical importance of early childhood for brain development. Therefore, poverty, particularly in early childhood, plays a significant role in shaping an individual's life trajectory. We should emphasize the importance of public policies aimed at increasing family income in early childhood.

Finally, it is important to underline that the quality of education has a key role in combating child poverty. Therefore, all children should have access to quality education, especially early childhood education.

1. Giriş

Bireylerin hayatında çocukluk döneminin ayrı bir önemi bulunmaktadır; çünkü bilişsel gelişimi, fiziksel ve ruhsal sağlığı şekillendiren dönem çocukluktur. Dolayısıyla çocuklukta yaşanan yoksulluğun etkileri, tüm yaşam boyunca sürmektedir. Nitekim yoksulluğun çocuklar üzerindeki etkilerini inceleyen çok sayıdaki araştırma, yoksulluk içinde büyümenin çocuklar açısından (fiziksel, bilişsel ve ruhsal vb.) pek çok olumsuz

sonuca neden olduğunu ortaya koymaktadır (Belot & James, 2011; Lesner, 2018; McLeod & Shanahan, 1993).

Diğer taraftan çocuk yoksulluğunun düzeyi, bir toplumun refah düzeyine ilişkin en önemli göstergelerden biridir. Çocuk yoksulluğu düzeyi, ülkede elde edilen ekonomik kazanımların en savunmasız ve bağımlı bireylere dağıtılıp dağıtılmadığını anlamamıza yardımcı olmaktadır (Chaudry & Wimer, 2016: 24). Çocuklar, yoksulluğu zihinsel, fiziksel, duygusal ve ruhsal gelişimlerine zarar veren bir bağlamda deneyimlemektedir. Bu nedenle, çocuk yoksulluğunun tanımını düşük hane geliri gibi geleneksel kavramsallaştırmaların ötesine taşımak özellikle önemlidir (Minujin vd., 2006: 483). Nitekim yoksulluk, çocukların hayatına yetersiz beslenme ve fiziksel koşulları kötü olan şartlarda barınma gibi gelir yetersizliğinden kaynaklanan sorunların yanı sıra fiziksel zorbalık ve duygusal ihmal gibi önemli sorunlar yaşamalarına da neden olduğu görülmektedir.

Bu çalışma, yoksulluğun çocuklar üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda çalışmada ilk olarak çocuk yoksulluğuna ilişkin kavramsal çerçeveye yer verilmiştir. İkinci bölümde, Türkiye ve Avrupa ülkelerinde görülen çocuk yoksulluğunun durumu değerlendirilmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde, yoksulluğun çocuklar üzerindeki etkisi incelenmiştir. Son bölümde ise çocuk yoksulluğunun azaltılmasına yönelik önerilere yer verilmiştir.

2. Çocuklar ve Yoksulluk

Yoksulluğun birçok yüzü bulunmakta ve yoksulluğun her bir insan için farklı anlamlara gelmesi nedeniyle yoksulluk için evrensel olarak kabul edilmiş bir tanım ya da gösterge bulunmamaktadır. Yaygın inanın aksine, yoksulluğun ölçülmesi de kolay değildir. Günümüzde çoğu uzman ve politikacı, yoksulluğun, gelir ve temel ihtiyaç unsurlarının yanı sıra haysiyet hakkı ve ayrımcılık yapılmaması gibi “ölçülemeyen” nitelikleri kapsayan birçok boyutu olduğunu kabul etmektedir. Bununla birlikte, yoksulluğu gelir üzerinden değerlendirme eğilimi hâlâ kuvvetlidir (Vandemoortele, 2000: 2-3).

Diğer taraftan çocukların refahının iyileştirilmesi, gelecekte yoksulluğun azaltılmasının anahtarıdır; dolayısıyla çocuk yoksulluğunun doğrudan ölçülmesi gerekmektedir. Geleneksel yoksulluk ölçümleri, çocukları ilgilendiren konuları yeterince kapsamamaktadır. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde çocuk yoksulluğuna ilişkin tartışmalar, gelir ve dar kapsamlı sağlık ve eğitim tedbirlerine odaklanmıştır. Özellikle gelişmiş ülkelerde çocuk refahının daha farklı yönlerinin olduğu kabul edilse de, bunların yoksullukla ne ölçüde eşanlamlı görüldüğü farklılık göstermektedir (White vd., 2003: 391). Diğer ifadeyle çocuk yoksulluğu kavramını, çok boyutlu yoksulluklar kümesi olarak düşünmek gerekmektedir (Tekdemir & Yılmaz, 2020: 1078). Yoksulluk, çocukların hayatına fiziksel ve duygusal ihmal, ilgisini çeken etkinlikleri keşfetme fırsatının olmaması gibi çok farklı şekillerde tezahür etmektedir (The Canadian Poverty Institute, 2017: 9-10).

Yoksulluk, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler için önemli bir sorundur; ancak gelişmekte olan ülkelerde verilerin yetersiz oluşunun da bir sonucu olarak daha az vurgulanmaktadır. Gelişmiş ülkelerin yaptığı analizler, gelişmekte olan ülkelerde daha az yaygın olan bazı ölçümleri de içermektedir. Çocuk istismarı, ergenlik döneminde hamilelik, uyuşturucu ve alkol bağımlılığı gibi belirleyiciler, gelişmiş ülkelerde yaygın olarak analize tabi tutulurken, gelişmekte olan ülkelerde bu yaklaşımla daha az karşılaşılmaktadır. Bu tür ölçümlerin gelişmekte olan ülkeler açısından uygulanabilir olmadığı düşünülebilir. Nitekim, gelişmekte olan ülkeler açısından asıl endişe, mutlak yoksulluğun azaltılamamasıdır. Söz konusu endişe, erken ölüm, yetersiz beslenme ve eğitimdeki fırsat eşitsizliği gibi durumları kapsamaktadır. Bu endişeler karşısında psikolojik olarak iyi hissetme hali, anne ve baba tutumları gibi konularda kaygılanmak lüks olarak algılanabilir. Ancak bu algı doğru değildir (White vd., 2003: 391- 392).

UNICEF “Dünya Çocuklarının Durumu 2005 (The State of the World’s Children 2005)” adlı raporunda çocuk yoksulluğunun şu çerçeveye uygun olarak tanımlanmasını tavsiye etmektedir:

“Yoksulluk içinde yaşayan çocuklar, hayatta kalmak, büyümek ve gelişmek için gerekli olan maddi, manevi ve duygusal kaynaklardan yoksun kalmakta, haklarından yararlanamamakta, potansiyellerini tam olarak gerçekleştirememekte veya topluma etkin ve eşit bireyler olarak katılamamaktadır” (UNICEF, 2004: 18).

Çocuk Yoksulluğu Araştırma ve Politika Merkezi (CHIP) tarafından ise çocuk yoksulluğu şu şekilde tanımlanmaktadır: “Çocuk yoksulluğu, çocukların ve gençlerin refahları ve potansiyellerini gerçekleştirmeleri için hayati önem taşıyan çeşitli türdeki kaynaklara erişimleri olmadan büyümeleri anlamına gelmektedir” (Minujin vd., 2006: 487).

Çocuk yoksulluğunun nedenleri, ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyesi, gelir dağılımındaki eşitsizlik derecesi, işgücü piyasalarının yapısı, ebeveynlerin özellikle de annelerin eğitim düzeyi gibi birçok faktöre bağlı olarak şekillenmektedir (Metin, 2015: 169). Çocuk yoksulluğunun temelinde ailelerin yoksul olması yer almaktadır. Çocukların beraber yaşadıkları ailelerin kişi başına harcanabilir gelirleri, belirlenen yoksulluk sınırının altında ise bu durumda çocuklar yoksulluk kabul edilmektedir. Ailelerin yoksul olmalarının temel nedeni ise ebeveynlerin eğitim seviyelerinin düşük olması, iş bulamaması veya düzensiz işlerde çalışmak durumunda olmasıdır (Şener & Ocakçı, 2014: 60).

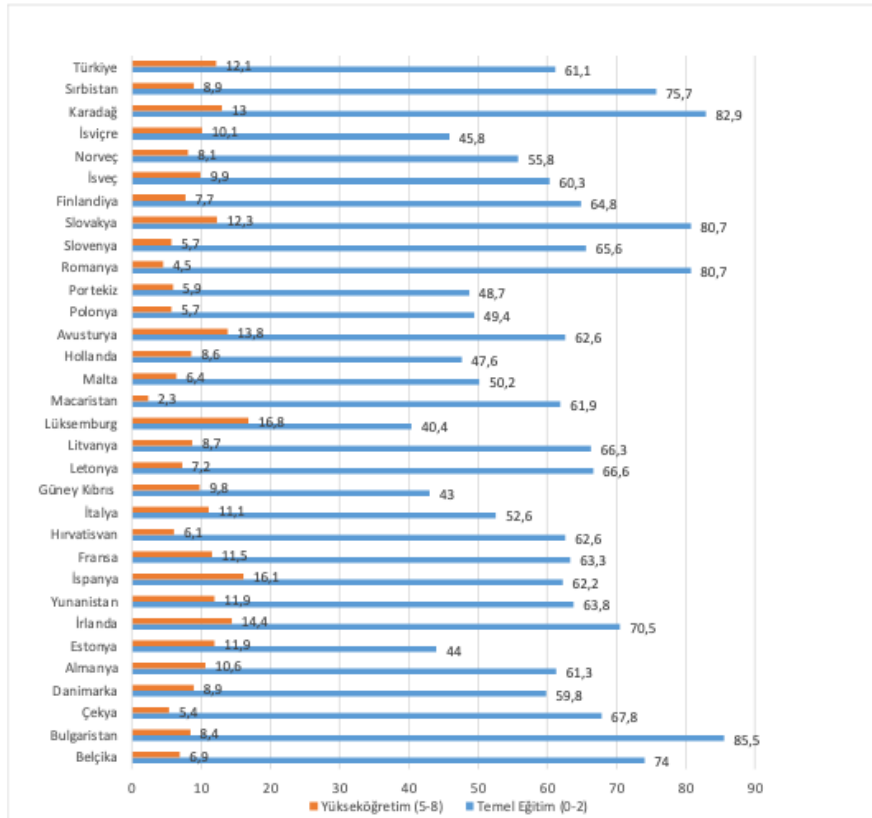
Tüm ülkelerde daha düşük eğitim düzeyine sahip ebeveynlerin olduğu ailelerde yaşayan çocukların, ebeveynlerin daha iyi eğitim düzeyine sahip ailelerde yaşayan çocuklara kıyasla çok daha yüksek bir yoksulluk riskine sahip olduğu açıktır (Neubourg vd., 2012: 14). Dayıoğlu & Demir (2016), Türkiye’deki erken çocukluk dönemi yoksulluğunun dinamiklerini araştırmak amacıyla yaptıkları çalışmada özellikle annenin eğitim düzeyinin, yoksulluk riskini azalttığını tespit etmiştir. Çalışmada hem babanın hem de annenin en az lise eğitimi aldığı ailelerde kalıcı yoksulluk olasılığının %1’in altına

düştüğü ancak hem babanın hem de annenin ilkokuldan daha az eğitim aldığı ailelerde yaşayan çocuklar için %58,6'ya yükseldiği görülmektedir (Dayıoğlu & Şeker, 2016: 551).

Gornick & Jäntti (2011), çocuk yoksulluğu üzerinde ebeveynlerin eğitim düzeylerinin ve mesleki durumlarının nasıl bir etkisi olduğunu araştırmıştır. Bu araştırmada yüksek ve orta gelirli yirmi ülke yer almıştır. Araştırma, ebeveynlerin eğitim düzeyinin, çocuk yoksulluğu riskiyle önemli düzeyde ilişkili (negatif) olduğunu açıkça göstermektedir. Ayrıca araştırma sonuçları, ebeveynlerin işgücü piyasasındaki statüsünün de çocuk yoksulluğu riskiyle önemli düzeyde ilişkili olduğunu da ortaya koymaktadır (Gornick & Jäntti, 2011: 14).

Avrupa ülkeleri ve Türkiye'deki ebeveynlerin eğitim düzeyinin, çocuk yoksulluğu düzeyi üzerindeki etkisini inceleyebilmek amacıyla Grafik-1 oluşturulmuştur. Grafik-1 incelendiğinde tüm ülkelerde ebeveynlerin eğitim düzeyinin, çocuk yoksulluğu düzeyi üzerinde önemli etkisi olduğu görülmektedir. Ebeveynlerin eğitim düzeyi arttıkça çocuk yoksulluk düzeyinin azaldığı görülmektedir.

Grafik 1. Avrupa Ülkeleri ve Türkiye'deki Ailelerin Eğitim Düzeyine Göre Çocuk Yoksulluk Düzeyi (%), 2022



Kaynak: Eurostat veri tabanından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not 1: Grafikte yer alan çocuk yoksulluk düzeyleri, sosyal transfer harcamaları yapıldıktan sonraki düzeyi göstermektedir.

Not 2: Grafikte yer alan (0-2) kodu, ortaokul veya daha düşük eğitim düzeyine sahip ebeveynleri, (5-8) kodu ise yükseköğretim düzeyinde eğitim almış ebeveynleri göstermektedir.

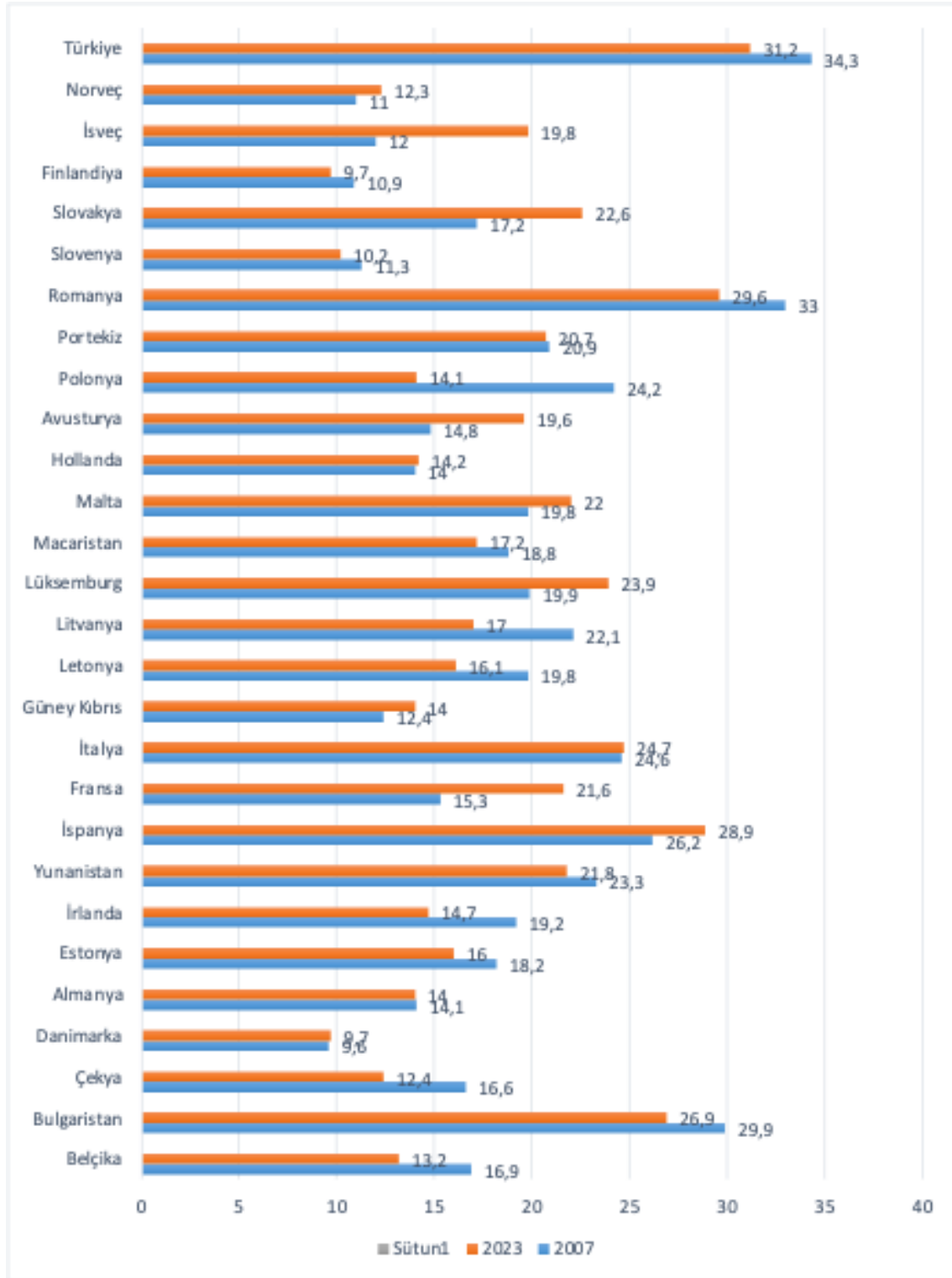
Diğer taraftan savaşlar ve buna bağlı yapılan zorunlu göçler de, çocuk yoksulluğunun önemli nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Savaşlar, ailelerin yoksulluğa düşme riskini artırmaktadır. Savaşlardan etkilenen bölgelerde temel kamu hizmetleri yetersiz sunulmakta ve ekonomik sistem iyi çalışmamaktadır. Bu durum, ailelerin hayatlarını idame ettirmelerini zorlaştırmaktadır. Savaştan etkilenen aileler, göçe zorlanmakta ve bu aileler göç nedeniyle önemli ekonomik ve sağlık sorunlarıyla karşı karşıya kalmaktadır (Trani & Cannings, 2013: 49). Nitekim Neubourg ve arkadaşları (2012), yaptıkları araştırmada Avrupa Birliği üyesi olan Avusturya, Belçika, Fransa, İtalya, Portekiz ve İspanya'da "göçmen ailelerde" yaşayan çocukların neredeyse beşte biri veya daha fazlasının yoksul olduğunu ortaya koymuştur (Neubourg vd., 2012: 14).

3. Avrupa Ülkeleri ve Türkiye’de Çocuk Yoksulluğunun Durumu

Ülkelerin büyük bir kısmı, çocukların durumuna ilişkin düzenli olarak ayrıntılı ulusal raporlar hazırlamamaktadır. Ancak Japonya, çok uzun yıllardır çocukların durumuna ve refahına ilişkin düzenli olarak rapor yayınlamaktadır. Ne yazık ki, Japonya bir istisnadır (Gordon vd., 2003: 23). Avrupa İstatistik Ofisi (Eurostat) ise mevcut yoksulluk verilerinin kalitesinin iyileştirilmesi ve ülkeler arası kıyaslanabilir veriler üretmek için yoğun çaba gösterdiği görülmektedir (Şenses, 2002: 22). Bu doğrultuda, çalışmada ülkeler arası karşılaştırma yapabilmek için Eurostat veri tabanından ulaşılan veriler aracılığıyla Grafik-2 oluşturulmuştur. Söz konusu grafiğe bakıldığında Türkiye’de çocuk yoksulluğu düzeyinin, genel olarak Avrupa ülkelerinden yüksek olduğu görülmektedir. 2007 yılından 2023 yılına gelindiğinde çocuk yoksulluğu sorunuyla mücadelede en başarılı olan ülkenin 10.1 puan düşüşle Polonya ve ikinci başarılı ülkenin ise 5.1 puan düşüşle Litvanya olduğu görülmektedir. Diğer taraftan 2007’den 2023 yılına gelindiğinde çocuk yoksulluğu ile mücadele konusunda en kötü performansı sergileyen ülkenin 7.8 puan yükselişle İsveç ve ikinci en kötü performansı sergileyen ülkenin 6.3 puan yükselişle Fransa olduğu göze çarpmaktadır.

Grafik 2’ye göre 2007 yılında çocuk yoksulluğunun en yüksek olduğu ülkelerin sırasıyla % 34,3 oranıyla Türkiye, % 33 oranıyla Romanya ve % 29,9 oranıyla Bulgaristan olduğu görülmektedir. 2007 yılında çocuk yoksulluk düzeyinin en düşük olduğu üç ülke ise sırasıyla % 9,6 oranıyla Danimarka, % 10,9 oranıyla Finlandiya ve % 11 oranıyla Norveç’tir. 2023 yılında ise en yüksek çocuk yoksulluk düzeyine sahip üç ülke sırasıyla Türkiye (% 31,2), Romanya (% 29,6) ve İspanya (% 28,9) olduğu göze çarpmaktadır. 2023 yılında çocuk yoksulluk düzeyinin en düşük olduğu üç ülke ise (% 9,7) Finlandiya, (% 9,7) Danimarka ve (% 10,2) Slovenya’dır. Sonuç olarak; 2007’de olduğu gibi 2023’te de çocuk yoksulluğu konusunda Türkiye ve Romanya’nın en kötü performansı sergileyen ülkeler olduğu görülmektedir.

Grafik 2. 2007 ve 2023 Yıllarında Avrupa Ülkelerinde ve Türkiye’de Çocuk Yoksulluk Düzeyi (%)



Kaynak: Eurostat veri tabanından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not: Grafikte yer alan çocuk yoksulluk düzeyleri, sosyal transfer harcamaları yapıldıktan sonraki düzeyi göstermektedir.

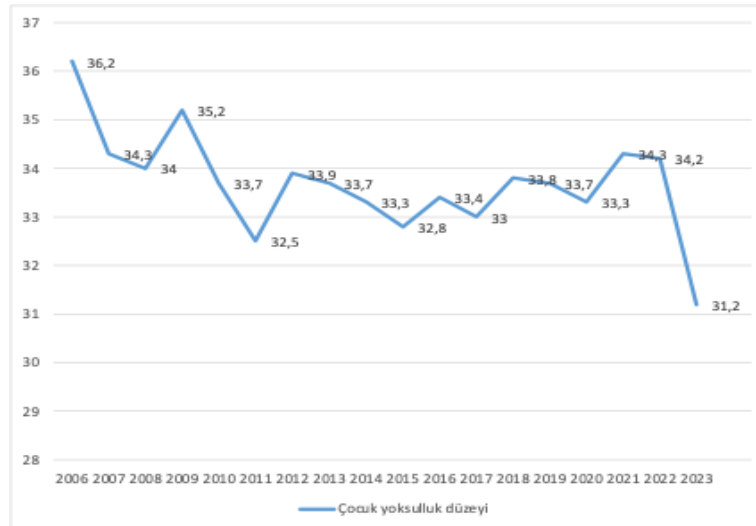
Diğer taraftan yoksulluk araştırmalarında seçilen ölçü birimi, önem arz etmektedir. Çocuk yoksulluğunu ölçmek için pek çok ölçü bulunmaktadır. Yoksulluk araştırmalarında ölçü birimi olarak genellikle hane geliri ve tüketim harcamaları kullanılmaktadır. Ayrıca çocuk yoksulluğunu ölçmek için çeşitli eşdeğerlilik ölçekleri söz konusudur (Dayıoğlu, 2007: 85-86).

Avrupa ülkelerinde kullanılan eşdeğer fert ölçeğine göre hanenin harcanabilir medyan gelirinin %60'nın altında gelire sahip olan çocuklar yoksul olarak kabul edilmektedir (Tekdemir & Yılmaz, 2020: 1078). Dolayısıyla Eurostat, çocuk yoksulluğunu hesaplayabilmek için bu oranı baz almaktadır.

Benzer şekilde, "Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), yoksul çocuk sayısı hesabında eşdeğer hanehalkı kullanılabilir fert medyan gelirinin yüzde 60'ını yoksulluk eşiği olarak kullanmaktadır. 2023 yılı itibarıyla söz konusu gelir değişkeni eşik değerin altında olan hanelerde, hanelerin 2022 gelirlerine göre, 0-17 yaş grubunda 7,03 milyon çocuk bulunmaktadır ve bu sayının aynı yaş grubundaki toplam çocuk sayısına oranı olan yoksul çocuk oranı yüzde 31,3'tür" (Cunedioğlu & Uzunırmak, 2024: 2).

Türkiye'de çocuk yoksulluk düzeyinin yıllar içerisindeki seyrini inceleyebilmek için Eurostat veri tabanından ulaşılan veriler aracılığıyla Grafik-3 oluşturulmuştur. Söz konusu grafiğe bakıldığında Türkiye'de çocuk yoksulluk düzeyinin 2011 (%32,5) ve 2017 (%33) yıllarında olduğu gibi bazı yıllar biraz düştüğü ancak daha sonra tekrar yükseldiği dikkat çekmektedir. 2006 yılından 2023 yılına gelindiğinde Türkiye'de çocuk yoksulluk düzeyinin, sadece 5 puan azalarak %36,2'den %31,2'ye düştüğü görülmektedir. Diğer ifadeyle Türkiye'de 2006-2023 yılları arasında çocuk yoksulluğu ile mücadele etme konusunda önemli bir ilerleme kaydedilmediği görülmektedir.

Grafik 3. Türkiye'de Çocuk Yoksulluk Düzeyi (%), 2006-2023

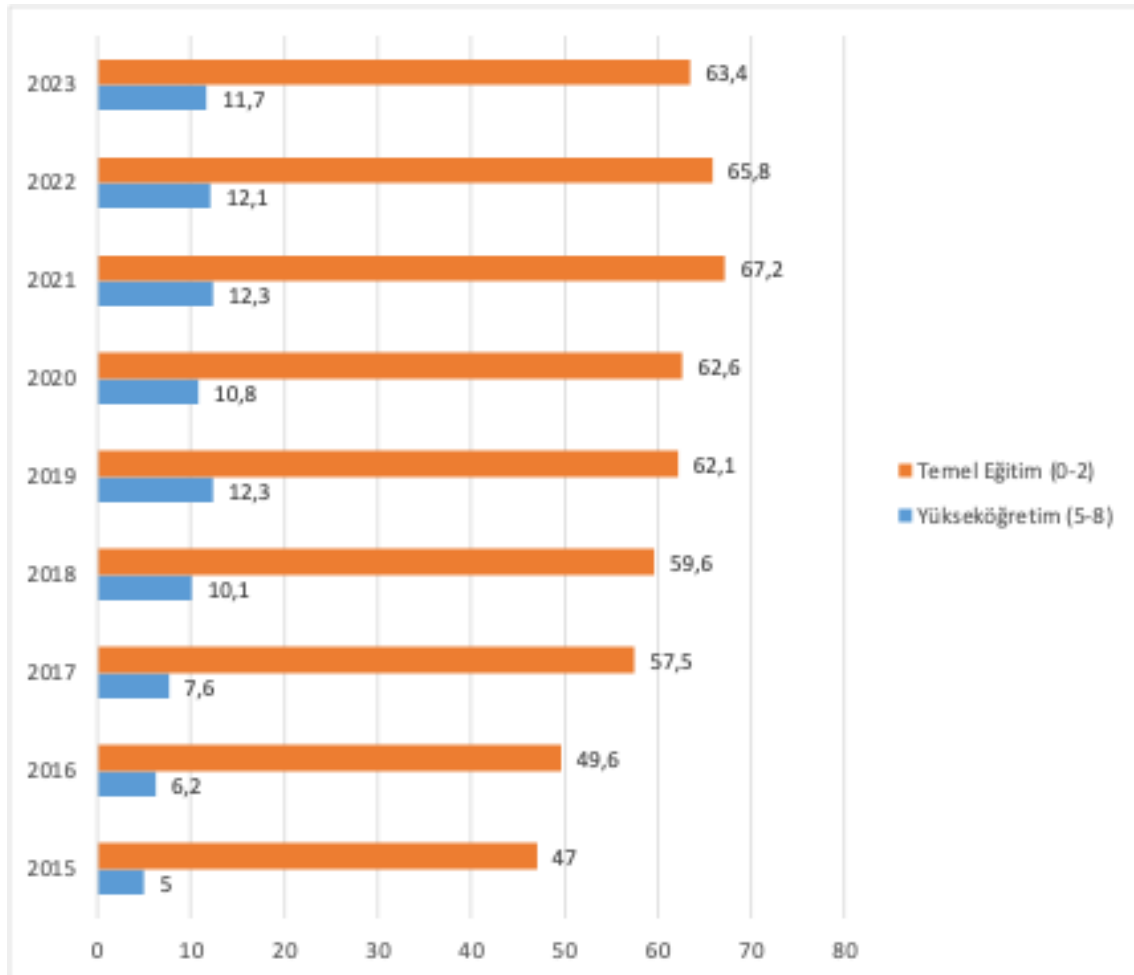


Kaynak: Eurostat veri tabanından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not: Grafikte yer alan çocuk yoksulluk düzeyleri, sosyal transfer harcamaları yapıldıktan sonraki düzeyi göstermektedir.

Türkiye’de ebeveynlerin eğitim düzeyinin çocuk yoksulluk düzeyi üzerindeki etkisini inceleyebilmek için Eurostat veri tabanından ulaşılan veriler aracılığıyla Grafik-4 oluşturulmuştur. Söz konusu grafiğe bakıldığında eğitim düzeyi artışına bağlı olarak ailelerde çocuk yoksulluk düzeyinin azaldığı görülmektedir. Ancak düşük eğitim düzeyine sahip ailelerde olduğu gibi yüksek eğitim düzeyine sahip ailelerde de çocuk yoksulluk düzeyinin genel olarak artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Türkiye’de çocuklar, yüksek eğitim düzeyine sahip ebeveynlerin olduğu ailelerde yaşasalar bile yoksulluk risklerinin bulunduğu dikkat çekmektedir. Bu durum, yüksek eğitim düzeyine sahip ebeveynlerin istihdam olanaklarıyla ilgili olabilir.

Grafik 4. Türkiye’de Ebeveynlerin Eğitim Düzeyine Göre Çocuk Yoksulluk Düzeyi (%), 2015-2023.



Kaynak: Eurostat veri tabanından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Not 1: Grafikte yer alan çocuk yoksulluk düzeyleri, sosyal transfer harcamaları yapıldıktan sonraki düzeyi göstermektedir.

Not 2: Grafikte yer alan (0-2) kodu, ortaokul veya daha düşük eğitim düzeyine sahip ebeveynleri, (5-8) kodu ise yükseköğretim düzeyinde eğitim almış ebeveynleri göstermektedir.

4. Yoksulluğun Çocuklar Üzerindeki Etkileri

Yoksulluktan, çocuklar en fazla etkilenmektedir. Başka hiçbir yaş grubu yoksulluğa karşı çocuklar kadar savunmasız değildir. Yoksulluk, çocukların zihinlerinde ve bedenlerinde ömür boyu hasara neden olmakta; böylece yoksulluğu çocuklarına da aktarabilmekte ve yoksulluk bir kısır döngü olarak sürmektedir (Vandemoortele, 2000: 2). Nitekim Blanden & Gibbons (2006), 1980'lerde İngiltere'de yoksul ailelerde büyüyen çocukların, yetişkin olduklarında da yoksulluk yaşama olasılıklarının daha yüksek olduğunu bulmuştur (Dayıoğlu & Şeker, 2016: 541). Benzer şekilde, TÜİK'in (2024) "Dezavantajların Kuşaklararası Aktarımı" adlı araştırması, Türkiye'de yoksulluğun bir kısır döngü olarak devam ettiğini ortaya koymuştur (TÜİK, 2024b).

Araştırmalar, yoksulluk içinde büyümenin çocuklar üzerinde ağır bir etki yarattığını göstermektedir (Brooks-Gunn & Duncan, 1997: 62). Örneğin Lesner (2018), Danimarka'da yaptığı araştırmada çocuklukta yaşanan yoksulluğun birey için uzun vadeli olumsuz sonuçlara yol açtığı sonucuna ulaşmıştır. Araştırma, çocuklukta yaşanan yoksulluk deneyimlerinin yetişkinlikteki harcanabilir gelir üzerinde olumsuz etkiye sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Çocuklukta bir yıl daha fazla yoksulluğa maruz kalmanın, bireyin harcanabilir geliri üzerinde %2,2'lik olumsuz bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç, ebeveynin çocuğa yaptığı yatırımların düşük gelirin bir sonucu olarak yetersiz kaldığını ve kamu yatırımlarının bu durumu tam olarak telafi edemediğini göstermektedir (Lesner, 2018: 979). Clarke ve arkadaşları (2022), yaptıkları araştırmada çocukluk dönemindeki sosyoekonomik dezavantajın yetişkinlik döneminde iş bulma ihtimalini azalttığını ve gelir düşüşüne neden olduğunu bulmuştur (Clarke vd., 2022: 27-30). Benzer şekilde, Blanden ve arkadaşları (2010), yaptıkları araştırmada çocuklukta yaşanan yoksulluğun yetişkinlikte elde edilen geliri olumsuz etkilediğini tespit etmiştir (Blanden vd., 2010: 296-297). Clarke ve arkadaşları (2024) ise yaptıkları araştırmada özellikle kadınların çocukluk çağında yaşadığı sosyal ve ekonomik dezavantaj ile istihdam arasında negatif bir ilişki bulmuştur (Clarke vd., 2024: 480).

Yoksulluğun en önemli sonuçlarından biri açlıktır. Canlılar için açlık gerçek bir şiddettir; çünkü açlık canlılara ciddi boyutta zarar vermektedir. Bu bağlamda Mahatma Gandhi'nin "Yoksulluk, şiddetin en kötü şeklidir" olarak vurguladığını belirtmek gerekir. Diğer taraftan yoksullar, duygusal şiddete de maruz kalmaktadır. Başka ifadeyle yoksullar, onurlarına, özsaygılarına ve özgüvenlerine zarar veren şiddetle de karşı karşıyadır (Hatun vd., 2003: 253).

4.1. Eğitim

Okullar, çocukların refahına önemli düzeyde katkı sağlayabilecek potansiyele sahiptir. Araştırmalar, yoksulluğun çocukların büyük çoğunluğunun okul kariyerleri üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir (Ridge, 2011: 80). Erken çocukluk döneminden itibaren yapılan çeşitli ölçümlerde yoksulluk içinde yaşayan çocukların akademik olarak başarısız olma eğiliminde oldukları ve bunun sonuçlarının yetişkinliğe kadar devam ettiği bulunmuştur (Hair vd., 2015: 823). Nitekim okuryazarlık

ve matematik üzerine yapılan bir araştırma, sosyal ve ekonomik dezavantajların temel becerilerin gelişimini engelleyen en önemli faktör olduğunu ortaya koymuştur (Robinson, 1997: 148).

Hair ve arkadaşları (2015), yaptıkları çalışmada yoksulluğun çocukların beyin gelişimini ve dolayısıyla akademik başarısını nasıl etkilediğini araştırmıştır. Çalışmada yoksul olan çocukların beyin gelişiminde farklılıklar tespit edilmiştir. Bu gelişimsel farklılıkların, çocukların akademik başarısı üzerinde sonuçları olduğu bulunmuştur. Araştırmada düşük gelirli ailelerden gelen çocukların, standart testlerde ortalama olarak 4 ile 7 puan daha düşük puan aldığı görülmüştür (Hair vd., 2015: 822).

Patterson ve arkadaşları (1990), Amerika'daki ilkökul öğrencilerine yaptıkları araştırmada ailelerin gelirinin çocukların akademik başarısıyla ilişkili olduğunu bulmuştur. Araştırmada, düşük gelirli ailelerden gelen çocukların başarı testlerinde daha az puan aldıkları görülmüştür (Patterson vd., 1990: 490). Thomas (2006), yaptığı araştırmada kelime dağarcığı, iletişim becerisi, sayı bilgisi ve sembol kullanımı açısından çocuklar arasında ailelerin gelir düzeylerine bağlı olarak önemli farklılıklar tespit etmiştir (Thomas, 2006: 28). Dahl & Lochner (2005), yaptıkları araştırmada aile gelirinin çocukların matematik ve okuma başarısı üzerinde önemli etkilere sahip olduğunu bulmuştur (Dahl & Lochner, 2005: 29-30).

Haveman ve arkadaşları (1991) ise yaptıkları araştırmada ergenlikte yoksulluğa maruz kalmanın çocuğun eğitim başarısı üzerinde olumsuz ve önemli bir etkiye sahip olduğunu tespit etmiştir (Haveman vd., 1991: 149-150). Chaudry & Wimer (2016), yaptıkları araştırmada sınıf tekrarı ve liseyi terk etme durumunun, yoksul çocuklar arasında yoksul olmayan çocuklara göre yaklaşık iki kat daha olası olduğunu bulmuştur (Chaudry & Wimer, 2016: 24).

Diğer taraftan yoksul ailelerden gelen çocuklar, öğrenmeye daha az hazırlıklı olma eğilimindedir. Bu hazırlık eksikliği, bilişsel ve psikososyal gelişimi etkileyebilmekte ve düşük akademik başarıyla sonuçlanabilmektedir. Araştırmalar, çocuğun yaşadığı ev ortamının (öğrenme fırsatları, anne ile çocuğun etkileşim sıcaklığı, evin fiziksel durumu) küçük çocukların bilişsel gelişimleri üzerindeki etkisinin önemini ortaya koymaktadır. Ayrıca yoksulluk içinde büyüyen çocukların, erken yaşta ebeveynlik gibi sosyal kimlikler oluşturma olasılıkları da daha yüksektir; bu da onların başarılarını, istihdam olanaklarını ve meslek seçimlerini etkileyebilmektedir (Gupta vd., 2007: 669-670). Nitekim Chaudry & Wimer (2016), yaptıkları araştırmada yoksul kız çocukları arasında yoksul olmayan kız çocuklarına göre genç yaşta anne olma olasılığının yaklaşık yedi kat daha fazla olduğunu tespit etmiştir (Chaudry & Wimer, 2016: 24).

Yoksul çocuklar, fiziksel koşulları yetersiz olan konutlarda yaşamaktadır. Bu durum, yoksul çocukların okuldaki dışlanmasına ve evde ders çalışmakla ilgili sorunlar yaşamasına neden olmaktadır. Dolayısıyla fiziksel koşulları yetersiz olan konutlarda yaşamak, okul başarısını olumsuz etkilemektedir (Rice, 2006: 11-12). Ayrıca ekonomik zorluklar nedeniyle yoksul ebeveynler, çocukların gelişimi için gerekli olan oyuncak ve kitap gibi araç ve gereçleri sağlamakta daha fazla zorluk çekmektedir (Aber vd., 1997:

475). Diğer taraftan ebeveynlerin eğitim düzeyinin, çocukların akademik başarısında da etkisi bulunmaktadır. Özellikle annelerin eğitim düzeyinin, babaların eğitim düzeyinden daha fazla çocukların akademik başarısını etkilediği görülmektedir. Bu durumun temel nedeni, annelerin çoğunlukla çocukların bakımının temel sorumlusu olmasıdır (West, 2007: 285).

4.2. Sağlık

Yaşamın ilk yılları, özel bir öneme sahiptir; çünkü çocukluk dönemi, bilişsel yeteneklerin, fiziksel ve ruhsal sağlığın gelişimi açısından yaşamda önemli bir aşamadır. Çocukların erken dönemdeki yoksulluk deneyimlerinin, yetişkinlik dönemindeki sağlıklarını etkilediğine dair kanıtlar giderek artmaktadır (Gupta vd., 2007: 669-670).

Yaşamının ilk yıllarındaki koşulların, yetişkin sağlığı üzerinde uzun vadeli etkileri bulunmaktadır. Bu nedenle, çocukluk dönemindeki sosyoekonomik koşullardaki eşitsizlikler, yetişkinlik döneminde sağlık sorunlarını artırmaktadır (Graham & Power, 2004: 19). Diğer ifadeyle düşük gelirli ailelerde doğan çocukların, doğumdan itibaren sağlık sorunları yaşamaları ve büyüdükçe sağlıkla ilgili problem yaşama risklerinin artması daha olasıdır. Çok sayıda araştırmacı, bireylerin sağlığını kaybetmesi ile yoksulluk arasındaki bağlantıyı vurgulamıştır. Ancak ilişkinin çift yönlü olduğunu anlamak önemlidir: “Yoksulluk, bireylerin sağlığını kaybetmesine yol açmaktadır, sağlığın kaybedilmesi ise yoksulluğun sürdürülmesine neden olmaktadır” (Griggs & Walker, 2008: 4). Diğer taraftan yoksulluğun, beynin bazı işlevlerini de etkilediğine dair güçlü kanıtlar bulunmaktadır. Araştırmalar, yoksulluk içinde yaşayan çocukların ve ergenlerin beyinlerinin bazı kısımlarının olması gerekenden daha küçük hacimlerde olduğunu ortaya koymuştur (Hair vd., 2015: 823).

Gunnarsdo'ttir ve arkadaşları (2015), yaptıkları araştırmada ekonomik zorluk yaşadıklarını bildiren ebeveynlerin çocuklarında ruhsal sağlık sorunlarının daha yaygın olduğunu tespit etmiştir (Gunnarsdo'ttir vd., 2015: 278). McLeod & Shanahan (1993) ise Amerika'da yaptıkları araştırmada çocukların yoksulluk içinde geçirdikleri sürenin uzunluğu ile çocukların ruh sağlıkları arasında bir ilişki olduğunu bulmuştur (McLeod & Shanahan, 1993: 357).

Diğer taraftan çocukluk dönemi, yetişkin sağlığı açısından önemli rol oynayan davranışların gelişimi için kritik bir aşamadır. Özellikle ergenlik dönemi, sigara, alkol kullanımı, beslenme alışkanlıkları, fiziksel aktivite gibi davranışlar başta olmak üzere sosyal kimliklerin denendiği ve değişikliğe uğradığı bir dönemdir (Graham & Power, 2004: 16-17).

Çocukların, sağlıklı olarak gelişebilmelerini birçok faktör etkilemekle birlikte, aile geliri temel belirleyici olarak kabul edilmektedir (Gupta vd., 2007: 667). Düşük gelirli ailelerden gelen çocukların, dengeli beslenme konusunda sorun yaşama olasılıkları daha yüksektir; bu durum da uzun vadede çocuklukta obeziteye yol açabilmektedir. Yoksulluk, çocukluk döneminde aynı zamanda anemi, diyabet, astım, kanser, kurşun zehirlenmesi,

beyin gelişimi ile ilgili sorunlar ve kötü bir diş sağlığına sahip olmakla da ilişkilidir (Griggs & Walker, 2008: 4).

Nitekim Chaudry & Wimer (2016), yaptıkları araştırmada çocukluk çağında görülen obezitenin yoksul ailelerde %40 daha yaygın olduğunu tespit etmiştir. Benzer şekilde, ölçümlerde yoksul çocuklarda astımın %30 daha yaygın olduğu saptanmıştır. Yoksul olan çocukların, düşük gıda güvenliğine sahip olma olasılığının yaklaşık 9 kat daha fazla olduğu tespit edilmiştir (Chaudry & Wimer, 2016: 24). Nikiéma ve arkadaşları (2010) ise yaptıkları araştırmada İngiltere'de bir yaşına kadar olan süre içerisinde yoksulluğa maruz kalmanın, astım atakları riskini önemli ölçüde artırdığını bulmuştur (Nikiéma vd., 2010: 502-503).

Yoksulluk, çocuklarda bodurluğa² da neden olmaktadır. Erken çocukluk dönemindeki bodurluk, genetik farklılıklardan ziyade yetersiz beslenme ve enfeksiyondan kaynaklanmaktadır. Dört yayınlanmış boylamsal çalışma, erken yaştaki bodurluğun daha sonraki bilişsel gelişmeyi ve okuldaki ilerlemeyi olumsuz etkilediğini ortaya koymaktadır. Örneğin, Jamaika'da çocuklarda 2 yaşından önce görülen bodurluk, 17-18 yaşlarındaki bilişsel gelişim, okul başarısı ve okul terki ile ilişkilendirilmiştir. Guatemala'da ise 3 yaşında iken çocuklarda görülen bodurluk, geç ergenlikteki bilişsel gelişim, okuryazarlık, aritmetik ve genel bilgi ile ilişkilendirilmiş ve 6 yaşındayken görülen bodurluk ise 25-42 yaş arasındaki bilişsel gelişimle ilişkilendirilmiştir (Grantham vd., 2007: 62-64).

Çocukların yetersiz beslenmesi, sadece sağlıkları üzerinde doğrudan olumsuz etkilere sahip olmakla kalmamakta, aynı zamanda bilişsel gelişimlerini de olumsuz etkilemektedir. Bazı çalışmalar, beslenme biçiminin, davranış, konsantrasyon ve bilişsel gelişim üzerindeki önemli ve doğrudan etkisine işaret etmektedir. Bunun yanı sıra çalışmalar, beslenme biçiminin bağışıklık sistemi ve dolayısıyla okula devam etme yeteneği üzerinde de etkili olduğunu göstermektedir (Belot & James, 2011: 490).

Korenman ve arkadaşları (1994), Amerika'da yaptıkları araştırmada yoksul ailelerden gelen çocukların bilişsel gelişiminde sorunlar tespit etmiştir. Araştırmada yoksul çocukların bellek, kelime bilgisi, matematik ve davranış gibi farklı alanlarda eksiklikler olduğu saptanmıştır. Ayrıca araştırmada yetersiz beslenmenin, bilişsel gelişime zarar verdiği tespit edilmiştir. Yaşına göre daha kısa boya veya boyuna göre daha düşük kiloya sahip olan çocukların bilişsel ve sosyo-duygusal gelişim testlerinde daha düşük puanlar aldığı saptanmıştır. Araştırmada çocukların doğumda düşük ağırlıkla ve olması gerekenden daha kısa bir boyla doğmasının da bilişsel gelişimdeki gerilikle ilişkili olduğu bulunmuştur (Korenman vd., 1994: 26-30). Miller (1998) ise Amerika'da yaptığı araştırmada yoksul çocukların, yoksul olmayan çocuklara kıyasla gelişimlerinde gecikme yaşama olasılığının 3 kattan fazla olduğunu bulmuştur (Miller, 1998: 142-143).

Diğer taraftan fiziksel koşulları yetersiz olan konutlarda yaşayan çocukların, sağlık sorunları yaşama olasılığı diğer çocuklara göre daha fazladır (Rice, 2006: 21). Aşı

² “Bodurluk, yaşına göre çok kısa olan bir çocuğu ifade eder. Bodurluk, hem fiziksel hem de bilişsel olarak büyümedeki geriliktir ve kronik veya tekrarlayan yetersiz beslenmenin sonucudur” (TÜİK, 2024a: 6).

yapılmayan veya yeterli düzeyde beslenemeyen çocuklar, hastalıklara karşı çok daha hassastır. Yoksul çocukların içinde bulunduğu koşullar, çocukların gerçek potansiyellerine ulaşma becerilerini engellemektedir (UNICEF, 2004: 36).

4.3. Aile İçi İlişkileri

Yoksulluğun, aynı zamanda aile içi ilişkiler üzerinde de etkisi bulunmaktadır. Yoksul çocuklar, yetersiz gelirin neden olduğu stresli durumlarla da mücadele etmektedir. Araştırmalar, yoksul çocuklar açısından özellikle annelerinden gelen desteğin hayati önem taşıdığını göstermektedir (Ridge, 2011: 76-77). Diğer taraftan çalışmalar, çocukların başarılı olmasında annenin mutluluğunun kilit rol oynadığını ortaya koymaktadır (Cori, 2023: 118-119). Psikologlar ise yoksulluğun ve ekonomik güvencesizliğin ebeveynlerin ruh sağlığını ve ebeveynlik davranışlarını olumsuz olarak etkilediğini ileri sürmektedir (Duncan vd., 2010: 307). Nitekim McLoyd & Wilson (1990), yaptıkları araştırmada ekonomik zorluk derecesi ile annelerin ruhsal iyilik hali arasında önemli bir ilişki olduğunu bulmuştur. Araştırmada annelerin ruhsal sağlık durumu ile ergenlik öncesi ve ergenlik çağındaki çocukların ruhsal sağlık durumu arasında da önemli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (McLoyd & Wilson, 1990: 58-59).

Çeşitli araştırma sonuçları, yoksulluğun sebep olduğu kronik stres nedeniyle ebeveynlerin bağırma, tokat atma gibi cezalandırıcı davranışlar sergileme olasılığının daha yüksek olduğunu, kucaklaşma ve sarılma yoluyla sevgi ve sıcaklık gösterme olasılığının daha düşük olduğunu göstermektedir (Aber vd., 1997: 476). Diğer ifadeyle ekonomik zorluk yaşayan ebeveynlerin, daha az duyarlı ve daha fazla otoriter olduğu söylenebilir (Evans, 2007: 77). Ne yazık ki, çocukluk ve ergenlik döneminde sert disipline ve ebeveynlerin saldırgan nitelikteki davranışlarına maruz kalan bireyler, ebeveyn oldukları zaman benzer nitelikte davranışlar sergilediği görülmektedir (Cheng vd., 2016: 4).

Öte yandan, yoksul yetişkinler, depresyon, alkol ve uyuşturucu kullanımı da dahil olmak üzere önemli ruhsal sorunlar yaşama konusunda yüksek risk taşımaktadır. Nitekim yoksul yetişkinler, yoksul olmayan yetişkinlere göre daha fazla psikolojik sıkıntı yaşadıklarını aktarmaktadır. Ebeveynlerin yaşadıkları sıkıntılardan dolayı çocuklarına yönelik sert ve ilgisiz ebeveyn tutumları sergileme olasılıkları artmaktadır. Ebeveynlerin çocuklarına yönelik sert ve ilgisiz davranışları, yoksulluğun çocukların ruh sağlığı üzerindeki olumsuz etkisini daha fazla artırmaktadır (McLeod & Shanahan, 1993: 358-359).

4.4. Sosyal Dışlanma

Yoksulluğu daha iyi anlayabilmek için yoksulluğun daha geniş bir çerçeveden kavramsallaştırılmasına ihtiyacımız bulunmaktadır. Yoksulluğun daha geniş bir açıdan kavramsallaştırılması, onun maddi olmayan yönlerini de dikkate almamızı sağlamaktadır (Lister, 2004: 8).

Çocuklar, yoksulluğu yaşamlarının her alanında hissetmektedir. Yoksulluk, çocuklarda damgalanma, utanç, üzüntü ve izole edilme korkusunu beraberinde

getirebilmektedir. Bunlar, çocuklar için çok ağır yüklerdir. Yoksulluk, çocukların yaşamının her alanına (ev, okul ve mahalle gibi) açıkça nüfuz etmektedir (Ridge, 2011: 82).

Yoksul çocukların, yaşadığı önemli sorunlardan biri de sosyal dışlanmadır. Yoksulluk, sosyal ilişkilerin derinliklerine nüfuz ederek öz saygıyı zedeleyebilmekte ve çocukların özgüvenini zayıflatabilmektedir (Ridge, 2011: 76). Araştırmalar, hem ebeveynlerin hem de çocukların “katılım”a, yani her çocuğun içinde büyüdüğü toplumun etkinliklerine, deneyimlerine ve yaşam tarzına katılma hakkına büyük önem verdiğini göstermektedir. Ancak günümüzün materyalist dünyasında, bir çocuğun bulunduğu topluma katılım sağlayabilmesi büyük ölçüde mallara, hizmetlere ve faaliyetlere erişimine bağlıdır ve bunların çoğunun ekonomik açıdan maliyeti bulunmaktadır (Lister, 2004: 9).

Dezavantajlı durumda olan yoksul çocuklar, diğer çocuklar gibi arkadaş edinmeye, etkinliklere ve ortak faaliyetlere katılmaya isteklidir. Ancak yoksul çocukların arkadaşlık ilişkileri ilgili olarak ciddi düzeyde kaygı, mutsuzluk ve güvensizlik yaşadığı görülmektedir. Diğer taraftan çalışmalar, iyi arkadaşlıkların çocukların mutluluğunu artırdığını ve aidiyet duygusunu geliştirdiğine işaret etmektedir. Ancak çocukluk, giderek metalaşmaktadır. Dolayısıyla yoksul çocukların, sosyal etkinliklere katılma fırsatları da giderek zorlaşmaktadır. Çocukluk döneminde yaşanan yoksulluk, çocuklar üzerinde büyük bir duygusal yüke neden olmaktadır (Ridge, 2011: 75).

Diğer taraftan çocukların gıda tüketimi, fiziksel ve zihinsel sağlıklarının yanı sıra duygusal sağlıklarını da etkilemektedir. Birlikte yemek yeme kültürü, sosyal bağların kurulmasında ve güçlendirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Eğer çocuklar, birlikte yemek yeme etkinliklerinden dışlanıyorsa; bu durum yoksulluğa işaret etmekte ve çocuklar, duygusal olarak olumsuz etkilenmektedir (Wills & O’Connell, 2018: 169).

5. Çocuk Yoksulluğunun Azaltılmasına Yönelik Öneriler

Birçok ülke, çocuk yoksulluğuyla etkin bir şekilde mücadele etme konusunda başarısız olmaktadır. Bu başarısızlık, politika seçeneklerinin yokluğuyla açıklanamaz; kolektif bir siyasi iradenin olmayışı ile daha iyi açıklanabilir (Gornick & Nell, 2017: 15). Çocuk yoksulluğu, doğrudan müdahale gerektiren önemli bir olgu olarak kabul edilmelidir. Nitekim, dolaylı çözümlerin çocukların özel ihtiyaçlarını karşılamada başarısız olduğu görülmüştür (Minujin vd., 2006: 497- 498).

Kamu harcamalarının miktarı, harcama kalemlerine göre dağılımı ve toplumun değişik kesimlerine göre dağılımı, yoksullukla yakından ilişkili bir konudur. Bu açılardan ülkeler arasında önemli farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır (Şenses, 2002: 204). Dünyanın pek çok yerinde eğitim, sağlık ve diğer kamu hizmetlerine yeterince yatırım yapılmaması, çocuk yoksulluğunun düşük aile geliri kadar önemli bir diğer nedenidir. Gelir önemlidir; ancak kamu hizmetlerine erişim (güvenli su temini, yollar, sağlık hizmetleri, eğitim) özellikle gelişmekte olan ülkelerde daha fazla öneme sahip olabilmektedir (Gordon vd., 2003: 28).

Nitekim araştırmalar da, temel kamu hizmetlerine (güvenli su temini, yollar, sağlık hizmetleri, eğitim) yapılan yatırımın, yoksulluğun azaltılmasında başarıyı garantileyen temel bir unsurlardan biri olduğunu göstermektedir (Gordon vd., 2003: 1). Ayrıca eğitim ve sağlık gibi beşeri sermaye alanlarındaki tartışmaların gerek gelişmiş ve gerekse gelişmekte olan ülkelerde giderek bu hizmetlerin miktarından türüne ve niteliğine kaydığı görülmektedir. Eğitime yönelik yapılan kamu harcamalarının yoksullara ulaşmasında güçlükler yaşanmaktadır. Söz konusu güçlükler ise eğitim hayatını sürdürmenin fırsat maliyetini azaltmak için yoksul çocuklara kitap ve yemek destekleri verilmesi, toplam eğitim harcamaları içinde ilköğretim harcamalarının artırılması gibi tedbirlerin önemine dikkat çekmektedir (Şenses, 2024: 236-237).

Kuşkusuz bugün yoksulluğun azaltılmasında eğitimin önemi, evrensel olarak kabul edilmektedir. Eğitim konusunda iyileştirilme sağlanmadan yoksulluğun ortadan kaldırılması ve sürdürülebilir kalkınma gerçekleşemez. Nitekim son yıllarda yoksulluğu azaltma konusunda en büyük ilerlemeyi kaydeden ülkelerin, eğitime yönelik etkin yatırımlar yapan ülkeler olduğu görülmektedir (Gordon vd., 2003: 42). Diğer ifadeyle çocuk yoksulluğu ile mücadele edebilmek için eğitim kalitesi kritik bir öneme sahiptir. Dolayısıyla öncelikle erken çocuk eğitimi olmak üzere tüm çocukların kaliteli eğitime erişimi sağlanması gerekmektedir (Günaydın, 2021: 174). Diğer taraftan nitelikli eğitimin yaygınlaşması, yoksulluğu azaltmak için gerekli ama tek başına yeterli bir koşul değildir. Sosyal ve ekonomik eşitsizliklerin en aza indiği bir toplum inşa edebilmek için çalışma hayatından vergi sistemine birçok alanda adaletin sağlanması için çalışmak gerekmektedir (Cunedioğlu & Uzunırmak, 2024: 8).

Sağlık sektörü de, programları ve hizmetleri aracılığıyla yoksulluğun küçük çocuklu aileler üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmaya çalışmalıdır. Örneğin, Toronto Halk Sağlığı, düşük gelirli aileleri destekleyen bir dizi program ve hizmet sunmaktadır. Toronto Halk Sağlığı'nın temel faaliyetleri arasında eğitim, beceri geliştirme ve danışmanlık gibi hizmetler yer almaktadır. Birçok Toronto Halk Sağlığı programı, aynı zamanda ailelere gelir desteği, istihdam olanağı, çocuk bakım hizmeti ve barınma gibi çeşitli destekler vermektedir. Ayrıca sağlık sektöründeki uzmanlar ve kuruluşlar, yoksulluğun çocukların sağlıkları üzerindeki etkisine dikkat çekmek ve çocuk yoksulluğuna çözüm bulmak için diğer sektörlerle işbirliği yapabilir. Bu kapsamda sağlık sektörü, yoksulluğun azaltılmasına yönelik kamu politikalarının geliştirilmesinde daha aktif bir rol üstlenmelidir (Gupta vd., 2007: 670-671).

Diğer taraftan çocuk yoksulluğu düzeyini izlemek ve mücadele etmek için ülkelerde "Ulusal Çocuk Yoksulluğu Merkezi" kurulmalıdır (Hatun, 2002: 32). Ayrıca çocukların durumuna ve refahına ilişkin düzenli olarak ayrıntılı ulusal raporlar hazırlanmalıdır.

Çocuk yoksulluğunun azaltılması için ailelere doğrudan yardımların (çocuk yardımı gibi) yapılması ve ebeveynlerin işgücüne katılımının sürekliliğini sağlayacak teşviklere (yeterli ücret ve iyi çalışma koşulları vb.) ihtiyaç bulunmaktadır. Ayrıca çocuk yoksulluğunun azaltılması için barınma ve çocuk bakımı gibi giderlerin de maliyetleri azaltılmalıdır (Gupta vd., 2007: 670). Çocuk bakım maliyeti önemlidir. Nitekim Blau ve

Robins (1989), yaptıkları araştırmada tüm gelir düzeyindeki anneler açısından çocuk bakımının yüksek maliyetli olmasının, işe başlama olasılığını düşürdüğü ve işten ayrılma olasılığını da artırdığı tespit etmiştir (Hofferth, 1995: 62). Bu kapsamda annelerin işgücüne katılımını kolaylaştırmak için devlet destekli çocuk bakım sistemine ihtiyaç bulunmaktadır.

Araştırmalar, yüksek kaliteli erken eğitim ve çocuk bakımının özellikle ekonomik açıdan dezavantajlı ailelerden gelen çocukların zihinsel becerilerine ve okula hazır olma durumlarına katkıda bulunabileceğini göstermektedir (Huston, 2004: 156). Votruba-Drzal ve arkadaşları (2004), yaptıkları araştırmada çocuk bakım kalitesinin özellikle erkek çocukların sosyal gelişimi açısından dikkat çekici olduğu sonucuna ulaşmıştır. Yüksek kaliteli çocuk bakımı, erkek çocuklarının duygularını ve davranışlarını düzenlemelerine yardımcı olmakta ve böylece sosyal gelişimlerini geliştirmektedir. Erkek çocuklarına kıyasla kız çocukları için daha az önemlidir; çünkü kız çocuklarının öz düzenleme yeteneklerinin daha fazla olduğu belirtilmektedir (Votruba -Drzal vd., 2004: 308-310).

Erken çocukluk döneminde yaşanan yoksulluğun ciddi zararları olabilmektedir. Araştırmalar, erken çocukluk döneminin beyin gelişimi açısından kritik önemini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla erken çocukluk dönemi için aile gelirini artırmaya yönelik kamu politikalarının geliştirilmesi hayati öneme sahiptir. Bu anlamda, Fransa iyi bir örnek teşkil etmektedir. Erken çocukluk dönemi için Fransa, her yaştan çocuğu olan aileler de dahil olmak üzere vatandaşlarının çoğuna bir asgari gelir garantisi vermektedir. Bu temel desteği tamamlayabilmek için üç yaşın altındaki çocukları olan yalnız ebeveynler için “Allocation de Parent Isolé (API)” adlı program bulunmaktadır. Aslında API programı, özellikle bir ebeveynin çok küçük olan çocuğuna bakmak için çalışmaya bir süre ara vermek istemesi durumunda, bu dönemde gelir desteğine özel bir ihtiyaç duyulduğunu varsaymaktadır. Ayrıca Fransa'da üç yaşından itibaren başlatılan devlet destekli çocuk bakımı sistemi, ebeveynlerin çalışma hayatına geçişiyle ilgili sorunları da hafifletmektedir (Duncan vd., 2012: 97).

Çocukları yoksulluğun yarattığı olumsuz etkilerden korumak için devlet bütçeleri etkin bir araç kullanılmalıdır. Bu kapsamda çocuk bütçesi gibi sosyal bütçe yaklaşımlarının benimsenmesi doğru bir yaklaşım olabilir. “Sosyal bütçe; bütçedeki eğitim, sağlık, sosyal güvenlik ve sosyal yardım harcamalarının; eşitlik, gelir dağılımı, yoksulluk, istihdam ve sosyal içerme kriterlerinin gözetilerek düzenlenmesini ve bu düzenlemeyle toplumdaki dezavantajlı kesimlerin (kadınlar, çocuklar, gençler, işsizler, yaşlılar ve engelliler gibi) olumlu yönde etkilenmesini amaçlar” (Şeker, 2011: 22).

Genel olarak, çocuk bütçeleri ve çocuk merkezli bütçeler gibi kavramlar eşanlamı olarak kullanılmaktadır (Save The Children, 2010: 29). Çocuklara duyarlı bütçeleme yaklaşımı, ayrı bir bütçenin hazırlanması anlamına gelmemektedir. Bu yaklaşım, çocuklara fayda sağlayan programlara ayrılan kaynakların yeterliliğiyle ilgilidir (The African Child Policy Forum, 2011: 1). Diris ve arkadaşları (2014), yaptıkları araştırmada Avrupa refah devletlerinde çocuk yoksulluğuyla ilişkili olarak sosyal harcamaların rolünü değerlendirmiştir. Söz konusu araştırmada, sosyal harcamaların çocuk yoksulluğunun önemli bir belirleyicisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma, sosyal harcamaların

büyükliğünde görülen azalmaların, diğer koşullar sabitken, çocuklar arasında yoksulluk riskinin artmasına yol açacağını göstermektedir (Diris vd., 2014: 35).

6. Sonuç

Çocuk yoksulluğunun, öncelikle tek taraflı bir bakış açısına sığdırılmayacak kadar kapsamlı ve önemli bir konu olduğunu vurgulamak gerekir. Dolayısıyla çocuk yoksulluğunun tanımı ve ölçümü çok boyutlu yapılmalıdır. Bu anlamda gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan ülkelerden farklı olarak çocuk yoksulluğuna ilişkin analizlerde (çocuk istismarı, ergenlik döneminde hamilelik, uyuşturucu ve alkol bağımlılığı gibi) daha farklı faktörleri de dikkate aldığı görülmektedir. Diğer ifadeyle gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan ülkelere kıyasla daha geniş bir çerçeveden çocuk yoksulluğu konusunu ele aldığı söylenebilir.

Yoksulluk içinde büyüyen çocuklar, gelişmek için gerekli olan maddi, manevi ve duygusal kaynaklardan yoksun kalmaktadır. Dolayısıyla yoksulluk, çocukların var olan potansiyellerinin ortaya çıkmasını engellemektedir. Böylece, yoksulluk bir kısır döngü olarak devam edebilmektedir.

Özellikle erken çocukluk döneminde yaşanan yoksulluk, bireylerin yaşamının geri kalan kısmı için ne yazık ki oldukça belirleyici olabildiği görülmektedir. Dolayısıyla erken çocukluk dönemi için aile gelirini artırmaya yönelik kamu politikalarının çok önemli olduğunu özellikle vurgulamak gerekmektedir.

Diğer taraftan pek çok ülkede kaliteli eğitim, sağlık ve diğer kamu hizmetlerine yeterince yatırım yapılmaması, çocuk yoksulluğunun düşük aile geliri kadar önemli bir nedeni olduğunun altı çizilmelidir. Bu doğrultuda çocuk yoksulluğu ile mücadele edebilmek için sosyal harcamaların artırılması ve çocuk bütçesi gibi sosyal bütçe yaklaşımlarının benimsenmesi faydalı olacaktır.

Kamu politikaları, çocuk yoksulluğunu ortadan kaldırmaya yönelik çözümlerin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Bu kapsamda devletin öncelikle ebeveynlerin yaşadığı sorunları tespit etmesi ve bu sorunları çözebilecek adımlar atması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, ebeveynlerin eğitimlerini ve mesleki becerilerini destekleyecek programlar da hayata geçirilmelidir. Annelerin çalışma hayatına katılımını kolaylaştırmak amacıyla devlet destekli çocuk bakım sisteminin varlığının çok önemli olduğunu vurgulamak gerekir.

Son olarak; erken çocuk eğitimi başta olmak üzere çocukların tümünün nitelikli eğitime erişimi çok önemlidir. Çocuk yoksulluğu ile mücadele edebilmek için eğitim kalitesinin kritik bir öneme sahip olduğunun altını çizmek gerekir. Ancak nitelikli eğitimin yaygınlaşması, çocuk yoksulluğunun azaltılması için gerekli ama tek başına yeterli değildir. Adil bir toplum yaratabilmek için çalışma hayatından vergi sistemine çok sayıda alanda adaletin tesisi için çalışmak gerekir.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektirmeyen bir çalışmadır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Vuslat Güneş  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Finansman, Son Onay ve Sorumluluk, Genel Katkı Düzeyi - % 100

Çıkar Çatışması: Yazar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Kaynakça

- Aber, J. L., Bennett, N. G., Conley, D. C., & Li, J. (1997). "The effects of poverty on child health and development". *Annual Review of Public Health*. 18(1), 463-483. <https://doi.org/10.1146/annurev.publhealth.18.1.463>.
- Belot, M., & James, J. (2011). "Healthy school meals and educational outcomes". *Journal of health economics*. 30(3), 489-504. <https://doi.org/10.1016/j.jhealeco.2011.02.003>.
- Blanden, J., Hansen, K., & Machin, S. (2010). "The economic cost of growing up poor: Estimating the GDP loss associated with child poverty". *Fiscal Studies*. 31(3), 289-311. <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2010.00116.x>.
- Brooks-Gunn, J., & Duncan, G. J. (1997). "The effects of poverty on children". *The Future of Children*. 7(2), 55-71. <https://doi.org/10.2307/1602387>.
- Chaudry, A., & Wimer, C. (2016). "Poverty is not just an indicator: the relationship between income, poverty, and child well-being". *Academic Pediatrics*. 16(3), 23-29. <https://doi.org/10.1016/j.acap.2015.12.010>.
- Cheng, T. L., Johnson, B., & Goodman, E. (2016). "Breaking the intergenerational cycle of disadvantage: The three generation approach". *Pediatrics*. 137(6), 1-12. <https://doi.org/10.1542/peds.2015-2467>.
- Clarke, C., Bonnet, J., Flores, M., & Thévenon, O. (2022). The economic costs of childhood socio-economic disadvantage in European OECD countries.
- Cori, J. L. (2023). *Annenin Duygusal Yokluğu (21 Baskı)*. İstanbul: Koridor Yayıncılık.
- Cunedioğlu, H. E., & Uzunırmak, Y. (2024). *Türkiye’de Çocuk Yoksulluğu: Mevcut Durum ve Riskler*. TEPAV Değerlendirme Notu.
- Dahl, G. B., & Lochner, L. (2005). *The impact of family income on child achievement*. NBER Working Paper No. 11279.
- Dayıoğlu, M. (2007). "Türkiye’de çocuk yoksulluğu: Ölçüm yöntemleri ve yoksulluğun belirleyicileri". *TİSK Akademi*. (1), 83-105.
- Dayıoğlu, M., & Demir Şeker, S. (2016). "Social policy and the dynamics of early childhood poverty in Turkey". *Journal of Human Development and Capabilities*. 17(4), 540-557. <https://doi.org/10.1080/19452829.2016.1225700>.

- Diris, R., Vandenbroucke, F., & Verbist, G. (2014). Child poverty: what can social spending explain in Europe. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2509248>.
- Duncan, G. J., Ziol-Guest, K., & Kalil, A. (2010). "Early childhood poverty and adult attainment, behavior and health". *Child Development*. 81(1), 306-325. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8624.2009.01396.x>.
- Duncan, G. J., Magnuson, K., Kalil, A., & Ziol-Guest, K. (2012). "The importance of early childhood poverty". *Social Indicators Research*. 108, 87-98. <https://doi.org/10.1007/s11205-011-9867-9>.
- Eurostat. (2024). At-risk-of poverty rate for children (aged less than 18) by sex. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tepsr_spi110/default/table?lang=en (Erişim Tarihi: 12.04.2024).
- Eurostat. (2024). Children at risk of social exclusion by educational level of their parents (population aged 0 to 17 years). https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ilc_peps60n/default/table?lang=en (Erişim Tarihi: 22.09.2024).
- Evans, G. W. (2004). "The environment of childhood poverty". *American Psychologist*. 59(2), 77-92. doi: 10.1037/0003-066X.59.2.7.
- Gordon, D., Nandy, S., Pantazis, C., Pemberton, S., & Townsend, P. (2003). *The Distribution of child poverty in the developing world*. Bristol: Centre for International Poverty Research.
- Gornick, J. C., & Jäntti, M. (2011). *Child poverty in comparative perspective: Assessing the role of family structure and parental education and employment*. Working paper no. 570. Luxembourg: Luxembourg Income Study.
- Gornick, J. C., & Nell, E. (2017). *Children, poverty and public policy: a cross-national perspective*. Working paper no. 701. Luxembourg: Luxembourg Income Study.
- Graham, H., & Power, C. (2004). *Childhood disadvantage and adult health: A Lifecourse Framework*. London: Health Development Agency.
- Grantham-McGregor, S., Y. B. Cheung, S. Cueto, P. Glewwe, L. Richter, & B. Strupp. (2007). "Developmental Potential in the First 5 Years for Children in Developing Countries." *Lancet*. 369 (9555), 60–70.
- Griggs, J., & Walker, R. (2008). *The Costs of Child Poverty for Individuals and Society*. Joseph Rowntree Foundation.
- Gunnarsdóttir, H., Hensing, G., Povlsen, L., & Petzold, M. (2016). "Relative deprivation in the Nordic countries—child mental health problems in relation to parental financial stress". *The European Journal of Public Health*. 26(2), 277-282. <https://doi.org/10.1093/eurpub/ckv191>.
- Gupta, R. P. S., Wit, M. L., & McKeown, D. (2007). "The impact of poverty on the current and future health status of children". *Paediatr Child Health*. 12(8), 667-673. <https://doi.org/10.1093/pch/12.8.667>.
- Günaydın, D. (2021). "Yoksulluğun çocuklar üzerindeki etkileri: nesiller arası yoksulluk döngüsünü kırmak için yaklaşımlar". *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 41, 155-183.

- Hair, N. L., Hanson, J. L., Wolfe, B. L., & Pollak, D. (2015). "Association of child poverty, brain development and academic achievement". *JAMA Pediatrics*. 169(9), 822-829. doi:10.1001/jamapediatrics.2015.1475.
- Hatun, Ş. (2002). *Çocuk Hakları Sözleşmesinin 13. Yılında Yoksulluk ve Çocuklar Üzerine Etkileri*. Ankara: Türk Tabipleri Birliği.
- Hatun, Ş., Etiler, N., & Gönüllü, E. (2003). "Yoksulluk ve çocuklar üzerine etkileri". *Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları Dergisi*. 46(4), 251-260.
- Haveman, R., Wolfe, B., & Spaulding, J. (1991). Childhood events and circumstances influencing high school completion. *Demography*, 28, 133-157. <https://doi.org/10.2307/2061340>.
- Hofferth, S. L. (1995). "Caring for children at the poverty line". *Children and Youth Services Review*. 17(1-2), 61-90. [https://doi.org/10.1016/0190-7409\(95\)00004-V](https://doi.org/10.1016/0190-7409(95)00004-V).
- Huston, A. C. (2004). "Childcare for low-income families: problems and promises". In Crouter, A. C., & Booth, A. (Ed.), *Work-family challenges for low-income parents and their children* (139-64). London: Routledge.
- Korenman, S., Miller, J. E., & Sjaastad, J. E. (1995). "Long-term poverty and child development in the United States: Results from the NLSY". *Children and youth services review*. 17(1-2), 127-155. [https://doi.org/10.1016/0190-7409\(95\)00006-X](https://doi.org/10.1016/0190-7409(95)00006-X)
- Lesner, R. V. (2018). "The long-term effect of childhood poverty". *Journal of Population Economics*. 31, 969-1004. <https://doi.org/10.1007/s00148-017-0674-8>.
- Lister, R. (2004). *Poverty and Social Justice: Recognition and Respect*. Bevan Foundation.
- McLeod, J. D., & Shanahan, M. J. (1993). "Poverty, parenting, and children's mental health". *American Sociological Review*. 58(3), 351-366. <https://doi.org/10.1002/cd.23219904605>.
- McLoyd, V.C., & Wilson, L. (1990). "Maternal behavior, social support, and economic conditions as predictors of distress in children". *New Directions of Child Development*. (46), 49-69. <https://doi.org/10.1002/cd.23219904605>.
- Metin, B. (2015). "Gelecek nesillerin yaşam fırsatları için ciddi bir tehdit: çocuk yoksulluğu". *Sosyal Güvenlik Dergisi*. 5(2), 166-187.
- Miller, J. E. (1998). "Developmental screening scores among preschoolaged children: The roles of poverty and child health". *Journal of Urban Health*. (75), 135-152. <https://doi.org/10.1007/BF02344935>.
- Minujin, A., Delamonica, E., Davidziuk, A., & Gonzales, E. (2006). "The definition of child poverty: A discussion of concepts and measurements". *Environment and Urbanization*. 18(2), 481-500. <https://doi.org/10.1177/0956247806069627>.
- Neubourg, C. de, Bradshaw, J., Chzhen, Y., Main, G., Martorano, B., & Menchini, L. (2012). "Child deprivation, multidimensional poverty and monetary poverty in Europe". Innocenti Working Paper 2012-02, UNICEF Innocenti Research Centre, Florence.
- Nikiéma, B., Spencer, N., & Séguin, L. (2010). "Poverty and chronic illness in early childhood: a comparison between the United Kingdom and Quebec". *Pediatrics*. 125(3), 499-507. <https://doi.org/10.1542/peds.2009-0701>.

- Patterson, C. J., Kupersmidt, J.B., & Vaden, N. (1990). "Income level, gender, ethnicity and household composition as predictors of children's school-based competence". *Child Development*. 61, 485-494. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8624.1990.tb02794.x>.
- Rice, B. (2006). *Against the odds an investigation comparing the lives of children on either side of Britain's housing divide*. London: Shelter.
- Ridge, T. (2011). "The everyday costs of poverty in childhood: a review of qualitative research exploring the lives and experiences of low-income children in the UK". *Children and Society*. 25, 73-84. <https://doi.org/10.1111/j.1099-0860.2010.00345.x>.
- Robinson, P. (1998). "Literacy, numeracy and economic performance". *New Political Economy*. 3(1), 143-149. <https://doi.org/10.1080/13563469808406341>.
- Save The Children. (2010). Budget for Children Analysis. Save The Children Sweden Regional Office For South And Central Asia.
- Şeker, M. (2011). *Yerel Yönetimlerde Sosyal Bütçeyi İzleme Raporu*. İstanbul: TESEV Yayınları.
- Şener, D. K., & Ocakçı, A. F. (2014). "Yoksulluğun çocuk sağlığı üzerine çok boyutlu etkileri". *Ankara Sağlık Hizmetleri Dergisi*. 13(1), 57-68. https://doi.org/10.1501/Ashd_0000000098.
- Şenses, F. (2022). *Küreselleşmenin Öteki Yüzü: Yoksulluk* (10 Baskı). İstanbul: İletişim Yayınları.
- Tekdemir, N., & Yılmaz, H. H. (2020). "Türkiye ve Avrupa ülkelerinde çocuk yoksulluğunun belirleyicileri üzerine karşılaştırmalı bir inceleme". *Journal of Faculty of Educational Sciences*. 53(3), 1075-1104. doi: 10.30964/aeubfd.740321.
- The African Child Policy Forum. (2011). Budgeting for Children in Africa-Rhetoric-Reality and the Scorecard.
- The Canadian Poverty Institute. (2017). Rights, Capabilities and Obligations: New Perspectives on Child Poverty in Calgary: Final Report of the Multidimensional Definition of Child Poverty Project.
- Thomas, E. M. (2006). *Readiness to learn at school among five-year-old children in Canada*. Ottawa, Canada: Statistics Canada.
- Trani, J. F. & Cannings, T.I. (2013). "Child poverty in an emergency and conflict context: A multidimensional profile and an identification of the poorest children in Western Darfur". *World Development*. 48, 48-70. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2013.03.005>.
- TÜİK. (2024a). Türkiye'deki Çocuklar 2023 İstatistiklere Bakış, Ankara. https://www.tuik.gov.tr/media/announcements/Turkiye_Cocuk_2023.pdf. (Erişim Tarihi: 05.10.2024).
- TÜİK. (2024b). Dezavantajların kuşaklararası aktarımı, 2023. TÜİK Haber Bülteni. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dezavantajlarin-Kusaklararasi-Aktarimi-2023-53835>. (Erişim Tarihi: 05.10.2024).
- UNICEF. (2004). *The state of the world's children 2005*. New York: UNICEF.
- Vandemoortele, J. (2000). *Absorbing Social Shocks, Protecting Children and Reducing Poverty*. New York: UNICEF.

- Votruba-Drzal, E., Levine Coley, R., & Lindsay Chase-Lansdale, P. (2004). "Child Care and Low-Income Children's Development: Direct and Moderated Effects". *Child Development*. 75(1), 296- 312. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8624.2004.00670.x>.
- West, A. (2007). "Poverty and Educational Achievement: Why do Children from Low-Income Families Tend to do Less Well at School?". *Benefits*. 15(3), 283-297. <https://doi.org/10.51952/XLJA4165>.
- White, H., Leavy, J., & Masters A. (2003). "Comparative Perspectives on Child Poverty: A Review of Poverty Measure". *Journal of Human Development*. 4(3), 379-396. <https://doi.org/10.1080/1464988032000125755>.
- Wills, W. J. & O'Connell R. (2018). "Children's and Young People's Food Practices in Contexts of Poverty and Inequality". *Children ve Society*. 32, 169- 173. <https://doi.org/10.1111/chso.12278>.