



## Muhasebenin Asli Unsurlarından Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma

Harun ÖĞÜNÇ<sup>1\*</sup>

<sup>1</sup> Assoc., Prof. Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy University, Bucak Zeliha Tolunay School of Applied Technology and Management, Department of Accounting and Financial Management, Burdur, Türkiye

Geliş Tarihi/Received: 26.05.2023  
Kabul Tarihi/Accepted: 03.07.2023

Doi: 10.31200/makuubd.1302904  
Araştırma Makalesi/Research Article

### ÖZET

Kamu harcamalarının finansmanında ve dolayısıyla ülke vatandaşlarına devlet tarafından sağlanacak hizmetlerde, mükelleflerden toplanan vergi çok önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle vergi mükelleflerinin sayısındaki gelişmeler de bu açıdan büyük bir role sahiptir. Bu çalışmanın amacı, belirli vergiler açısından vergi mükellefi sayılarındaki değişimi incelemek ve söz konusu sayılardaki değişimin mükellefiyet türleri ve coğrafi bölgeler açısından farklılık gösterme durumunu ortaya koymaktır. Çalışmada 2001-2022 yılları arasındaki gelir vergisi, gelir stopaj vergisi, gayrimenkul sermaye iradı, basit usulde vergilendirilen gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellef sayıları ele alınmıştır. Elde edilen bulgulara göre yıllar itibariyle mükellef sayısındaki en büyük artışın gayrimenkul sermaye iradında, en az artışın ise basit usulde vergilendirilen gelir vergisinde gerçekleştiği görülmüştür. Mükellef sayılarında gerçekleşen değişimin vergi mükellefiyeti türüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Ayrıca gelir vergisi, gelir stopaj vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayılarının coğrafi bölgelere göre anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Vergi Mükellefi, Mükellef Sayıları, Mükellefiyet Türü, Muhasebe.

### A Research on Tax Payers, One of the Essential Elements of Accounting

#### ABSTRACT

The tax collected from taxpayers has a very important place in the financing of public expenditures and therefore in the services to be provided by the state to the citizens of the country. Therefore, developments in the number of taxpayers also play a major role in this

regard. The aim of this study is to examine the change in the number of taxpayers in terms of certain taxes and to reveal the differences in the number of taxpayers in terms of liability types and geographical regions. In this study, the number of taxpayers of income tax, income withholding tax, real estate income, income tax taxed in simple method, corporate tax and value added tax between 2001-2022 are discussed. According to the findings, the biggest increase in the number of taxpayers by years has occurred in the income from real estate, while the least increase has been in the income tax taxed in the simple method. It was determined that the change in the number of taxpayers showed a significant difference according to the type of tax liability. In addition, it has been determined that the number of taxpayers in income tax, income withholding tax and corporate tax differs significantly according to geographical regions.

**Keywords:** Taxpayer, Number of Taxpayers, Type of Tax Liability, Accounting.

## 1. GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin sunulabilmesi için devletler büyük ölçüde vergi gelirlerini kullanmaktadır. Vergi gelirleri ise üzerine vergi borcu düşen, mükellef olarak isimlendirilen gerçek ve tüzel kişilerden sağlanmaktadır. Mükellefiyeti doğuran olay sadece bir konutun kiraya verilmesi olabileceği gibi büyük ölçekli bir işletmenin kurum kazancı da olabilmektedir. Bu noktada vergi mükellefiyetini doğuran unsurlar kadar mükellef sayıları da söz konusu hizmetlerin ülke vatandaşlarına ulaşabilmesinde doğrudan etkili olmaktadır. Dolayısıyla mükellefin ödediği vergi miktarındaki artış önemli olmakla birlikte mükellef sayısındaki gelişmeler de büyük önem taşımaktadır. Verginin tabana yayılması, yani kayıt dışılığın önüne geçilmesi ve toplum nezdinde vergi bilincinin oluşması, elde edilen vergi gelirinin miktarı kadar önemlidir. Küçük ölçekteki gelirlerden elde edilen verginin toplamı da küçük olacaktır; ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, bugün vergi bilinci oluşmuş düşük gelirli mükellefin ileride yüksek gelir elde ettiğinde aynı bilinç ile hareket ederek daha fazla vergi ödeyeceği gerçeğidir.

Vergi türleri incelendiğinde gelir vergisi, kurumlar vergisi, sigorta muameleleri vergisi, geçici vergi, motorlu taşıtlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi başta olmak üzere çok sayıda vergi çeşidinin bulunduğu görülmektedir. Bu vergiler gelir üzerinden, harcama üzerinden veya servet üzerinden olmak üzere temelde üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler kapsamında gelir vergisi ve kurumlar vergisi; harcamalar üzerinden alınan vergiler kapsamında katma değer vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi, özel iletişim vergisi, özel tüketim vergisi öne çıkarken servet üzerinden alınan vergiler kapsamında ise

veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi yer almaktadır. Söz konusu vergi türlerinde mükellefiyetin doğması açısından ise bazı farklılıklar bulunmaktadır. Aşağıda sadece bu çalışmanın kapsamı açısından vergi mükellefiyetlerinden gelir vergisi, basit usulde vergilendirilen gelir vergisi, gelir stopaj vergisi, kurumlar vergisi, gayrimenkul sermaye iradı ve katma değer vergisi mükellefiyetleri hakkında kısa açıklamalar yapılmıştır.

**Gelir Vergisi Mükellefi:** Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Türkiye'de yerleşik olanlar ve resmi daire ve kurum veya kuruluşlara veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, kurum veya kuruluş, teşekkül ve teşebbüslerin işleri nedeniyle yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları vergi mükellefi kapsamında bulunmaktadır. Türkiye'de yerleşmiş olmaktan kastedilen ise ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ve bir takvim yılı içerisinde Türkiye'de devamlı surette altı aydan fazla oturanlar şeklinde belirtilmiştir (Gelir Vergisi Kanunu, Madde 1-4).

**Gelir Stopaj Vergisi Mükellefi:** Gelir Vergisi Kanunu madde 94'e göre "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler" kanunda belirtilen ödemeleri yaptıkları sırada, ödeme yapılanların gelir vergilerinden mahsup edilmek üzere stopaj (kesinti) yapmaya mecburdurlar. Dolayısıyla söz konusu kesintiyi yapanlar da gelir stopaj vergisi mükellefidir (Gelir Vergisi Kanunu, Madde 94).

**Gayrimenkul Sermaye İradı Mükellefi:** Gelir Vergisi Kanunu madde 70'e göre madde kapsamında belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır. Dolayısıyla kiraya veren ise verginin mükellefidir (Gelir Vergisi Kanunu, Madde 70).

**Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükellefi:** Gelir Vergisi Kanunu madde 47'ye göre kendi işlerinde bilfiil çalışan veya işin başında bulunan; işyeri mülkiyeti iş sahibine ait olan veya emsal kira bedeli kanunda belirtilen hadleri aşmayan; ticari, zirai veya mesleki faaliyetler nedeniyle gerçek usulde gelir vergisine tabi olmayanlar basit usulde vergi mükellefi olarak belirtilmiştir (Gelir Vergisi Kanunu, Madde 47).

**Kurumlar Vergisi Mükellefi:** Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları kurumlar vergisine tabidir. Dolayısıyla Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan anonim şirket, limitet şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler; Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlara göre kurulan kooperatifler; devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bunlara bağlı olup, faaliyetlerinde süreklilik bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler; dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları vergi mükellefi kapsamında yer almaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 1-2).

**Katma Değer Vergisi Mükellefi:** Katma Değer Vergisi Kanunu madde 8'e göre mal teslimi ve hizmet ifasında işi yapanlar veya bunları ithal edenler; transit taşıma işlerinde gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar; müzayede mahallinde satış yapanlar; PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları, şans ve talih oyunlarını tertip edenler, GMSİ kapsamındaki mal ve hakları kiraya verenler katma değer vergisi mükellefi olarak belirtilmiştir (Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 8).

Bu çalışmada 2001-2022 yılları arasındaki gelir vergisi, gelir stopaj vergisi, gayri menkul sermaye iradı, basit usulde vergilendirilen gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellef sayılarındaki değişim eğilimi ile mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen değişim oranlarının vergi mükellefiyeti durumuna göre ve coğrafi bölgelere göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir.

## **2. LİTERATÜR TARAMASI**

Vergi mükellefiyetine ilişkin yapılan akademik araştırmalar incelenmiş olup söz konusu çalışmalardan öne çıkanlar aşağıda sunulmuştur.

Bayraklı ve Demir (2004), Afyon ilinde toplam 257 kişi üzerinde uyguladıkları anket çalışmasıyla mükelleflerin vergiye yaklaşımını incelemiş olup mükelleflerin vergiye genellikle olumsuz bir yaklaşım içerisinde buldukları, ayrıca vergi yükünün fazla olması ve ödedikleri vergi karşılığında yeterince kamu hizmetinden faydalanamadıkları düşüncesiyle vergi kaçakçılığına hoşgörülü bir şekilde yaklaştıkları belirlenmiştir.

Armağan (2009), Isparta ilindeki vergi mükelleflerinin karşılaştığı vergi sorunlarını ele aldığı çalışmada 2001-2007 yılları arasında vergi türlerine göre mükellef sayılarındaki değişimi, Aralık 2007-Aralık 2008 döneminde aylar itibariyle vergi türlerine göre mükellef

sayılarındaki değişimi; ayrıca yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarını dava öncesi ve dava sonrası şeklinde karşılaştırmalı olarak incelemiştir.

Çetin (2010), bilişim teknolojilerinde ortaya çıkan gelişmeler sonucunda vergilendirme ve denetim faaliyetlerinde meydana gelen değişimi ve zorlukları incelediği çalışmada 2003-2010 yılları arasında Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) e-beyanname veren mükellef sayılarını beyanname veren toplam mükellef sayılarıyla karşılaştırmıştır.

Bakar ve Gerçek (2016), risk analizinin gelişimini araştırdıkları çalışmada Avusturalya, Birleşik Krallık, Avusturya ve ABD'deki mevcut uygulamaları ele almış ve söz konusu sistemlerin vergi denetimi üzerindeki etkisini ortaya koymaya çalışmışlardır. Ayrıca çalışmada Türkiye için tespitlerde de bulunulmuştur. Bu kapsamda mükellef sayıları, vergi gelirleri denetlenen beyanname sayıları ve incelenen mükellef sayısı gibi bilgilerden yararlanılmıştır.

Yıldız (2016), Elâzığ ili ile Doğu Anadolu Bölgesinde seçilen bazı illeri kamu gelirleri ve kamu harcamaları açısından karşılaştırdığı çalışmada 2004-2016 yılları arasındaki gelir vergisi, kurumlar vergisi, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi faal mükellef sayılarını kullanmıştır.

Özdemir ve Arslaner (2017), vergi ihtilaflarının çözümünde mahkemelerin rolünü araştırdıkları çalışmada Türkiye genelinde ve Aydın ilindeki Vergi ve Bölge İdare Mahkemelerindeki durumu karşılaştırmışlardır. Bu kapsamda Aydın ilindeki mükellef sayıları ele alındığında en fazla sayısının KDV mükelleflerinden oluştuğu ve 2010-2015 yılları arasında bu ilde açılan vergi davası sayısının mükellef sayısına göre oldukça düşük düzeyde kaldığı tespit edilmiştir.

Tunçer ve Olgun (2017) tarafından gerçekleştirilen çalışmada sakin şehir uygulamaları kapsamında Seferihisar'ın ekonomik ve mali yapısı incelenmiş olup 2006 ve 2010-2014 yılları arasındaki mükellef sayıları üzerinden sakin şehir kapsamına alındığı 2009 yılından sonra mükellef sayılarındaki artış üzerinden bir değerlendirmede bulunulmuştur. Sakin şehir uygulamalarının teşvik edilmesi ve bu kapsamda özel yasalar hazırlanmasının gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Karabulut ve Şeker (2018) tarafından yapılan çalışmada vergi gelirleri üzerinde gayrisafi yurtiçi hasıla, toplam mükellef sayısı, döviz kuru, enflasyon oranı, incelenen mükellef sayısı, ihracat miktarı ve yapılan iadelerin etkisi ölçülmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda söz konusu değişkenlerin 2002-2016 yılları arasındaki verileri analize dahil edilmiştir. Elde edilen

bulgulara göre vergi gelirleri ile toplam mükellef sayısı, enflasyon oranı, incelenen mükellef sayısı ve yapılan ideler arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Yıldız ve Duru (2020), Türkiye’de yaygın yoğun vergi denetimi ve vergi denetimi faaliyetlerinde elektronik yoklamayı ele aldıkları çalışmada 2014-2018 yılları arasında e-fatura uygulamasını kullanan mükellef sayılarını ve 2007-2018 yılları arasında denetlenen mükellef sayılarını araştırma kapsamında veri olarak kullanmışlardır. Çalışmada yaygın yoğun vergi denetimi sayısının önemi üzerinde durulmuş olup söz konusu denetim sayısının artmasıyla birlikte kayıt dışı çalışma oranının azaldığı vurgulanmıştır.

Özdemir ve Yıldırım (2020) tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de muhasebecilik mesleğinin mevcut durumunu tespit etmek amacıyla muhasebe meslek mensuplarının illere göre dağılımı incelenmiş olup meslek mensubu başına düşen mükellef sayıları ortaya koyulmuştur. Bu kapsamda 2016 ve 2017 yıllarında serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavir sayıları ile gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayıları açısından iller sıralanmıştır. Yeminli mali müşavir sayıları da yeminli mali müşavir odaları kapsamında gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayıları ile karşılaştırılmıştır.

Adalıoğlu (2021), Türkiye’de uygulanan vergi politikalarının gelişimini incelediği çalışmada söz konusu politikaları kurumsal iktisat çerçevesinden eleştirmiştir. Bu kapsamda 2007-2019 yılları arasında gelir vergisi mükellef sayısındaki değişimi Türkiye nüfusundaki değişimle karşılaştırmıştır.

Tolkun ve Tekin (2021), risk odaklı denetim yaklaşımı çerçevesinde Türk vergi denetim sistemi ve seçilmiş ülkelerdeki örnekleri incelemişlerdir. Bu kapsamda 2011-2018 yılları arasında toplam mükellef sayıları ve vergi incelemesi yapılan mükellef sayıları ile tarhi ve kesilmesi öngörülen ceza tutarları belirlenmiş ve elde edilen veriler üzerinden değerlendirmede bulunulmuştur. Seçilmiş ülke örnekleri kapsamında ise ABD, Almanya, Birleşik Krallık, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İtalya, Singapur ve Kore Cumhuriyeti’ndeki vergi uygulamaları hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Demirkaya ve Çelikkaya (2022) e-fatura uygulamasına geçişte mükelleflerin yaşadığı sorunları ve bu sorunların çözümüne yönelik önerileri içeren çalışmada elektronik fatura kayıt sistemi, e-fatura ve e-arşiv fatura uygulamasından faydalanan mükellef sayıları üzerinden değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

Çavdar (2022), Edirne ilindeki vergi dağılımını incelediği çalışmada vergi türleri açısından vergi gelirlerini; yıllar itibariyle ve vergi türleri açısından mükellef sayılarını Türkiye geneli ile karşılaştırmış, ayrıca seçilmiş illerle tahakkuk ve tahsilat durumları açısından karşılaştırmalarda bulunmuştur.

Yapılan literatür çalışması sonucunda vergi mükellefi sayılarının eğilimini içeren; önceki aylara göre mükellef sayılarındaki değişimi mükellefiyet türüne ve coğrafi bölgelere göre inceleyen herhangi bir çalışmaya ulaşılammıştır. Ayrıca mükellef sayılarının genellikle muhasebe meslek mensuplarının araştırıldığı çalışmalarda bir değişken olarak ele alındığı belirlenmiştir. Dolayısıyla bu türden çalışmalar yukarıdaki literatür araştırması kapsamına alınmamıştır.

### **3. METODOLOJİ**

#### **3.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları**

Bu çalışmanın amacı, vergi mükellefi sayılarındaki değişimi ve söz konusu sayılardaki değişimin mükellefiyet türleri açısından ve coğrafi bölgeler açısından farklılık gösterme durumunu ortaya koymaktır. Çalışma gelir vergisi, basit usulde vergilendirilen gelir vergisi, gelir stopaj vergisi, kurumlar vergisi, gayrimenkul sermaye iradı ve katma değer vergisi mükellef sayılarını ve söz konusu sayılar açısından 2001-2022 yılları arasındaki verileri kapsamaktadır. Yukarıda belirtilen vergi türleri açısından 2001-2022 yıllar arasındaki verilerin inceleniyor olması aynı zamanda çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır.

#### **3.2. Araştırmanın Yöntemi**

Çalışma kapsamında faal vergi mükellefi sayıları incelenmiş olup bu kapsamda 2001-2022 yılları arasındaki gelir vergisi (GV), basit usulde vergilendirilen GV, gelir stopaj vergisi, gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ), kurumlar vergisi (KV) ve katma değer vergisi (KDV) mükellef sayılarına ulaşılmıştır. Söz konusu veriler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfasından yayınladığı istatistiklerden elde edilmiştir (<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>).

Araştırma kapsamında öncelikle aralık ayları itibariyle 2001-2022 yılları arasında mükellef sayılarındaki değişim oranları belirlenmiştir. Sonrasında mükellef sayılarındaki değişim oranları aylar itibariyle tespit edilmiş ve söz konusu oranların aylar itibariyle artış veya azalışının mükellefiyet türüne göre değişim gösterip göstermediği incelenmiş olup bu

kapsamda Welch testi uygulanmıştır. Ardından mükellef sayılarındaki değişim oranlarının coğrafi bölgelere göre değişiklik gösterme durumu araştırılmış olup analiz için One-Way ANOVA (Tek Yönlü Varyans Analizi) uygulanmıştır. İstatistiksel analizlerde IBM SPSS 22 yazılımı kullanılmıştır.

Araştırmaya ilişkin hipotezler belirlenirken, aslında var olduğu düşünülen farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı üzerinde durulmuştur. Örneğin GV ve KV mükellef sayıları ele alındığında bu vergilerin mükellefleri arasında birbiriyle doğrudan bir bağlantı bulunması beklenmemektedir. Dolayısıyla mükellef sayılarında ortaya çıkan artış veya azalışın da farklı olması mümkün görünmektedir. Ancak söz konusu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı bir düzeyde olup olmadığı test edilmesi gerekmektedir. Söz konusu hipotezlerin içeriğine ilişkin herhangi bir çalışmaya ulaşılamamış olması ve bu çalışmanın bu alanda yapılmış ilk çalışma olması ise hipotez belirleme aşamasında literatürden destek alınmasını engellemiştir. Bu bağlamda belirlenen hipotezler aşağıda verilmiştir.

*H<sub>1</sub>: Mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen artış/azalış oranı vergi mükellefiyeti türüne göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.*

*H<sub>2</sub>: GV mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen artış/azalış oranı coğrafi bölgelere göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.*

*H<sub>3</sub>: Gelir stopaj vergisi mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen artış/azalış oranı coğrafi bölgelere göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.*

*H<sub>4</sub>: GMSİ mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen artış/azalış oranı coğrafi bölgelere göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.*

*H<sub>5</sub>: Basit usulde vergilendirilen GV mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen artış/azalış oranı coğrafi bölgelere göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.*

*H<sub>6</sub>: KV mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen artış/azalış oranı coğrafi bölgelere göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.*

*H<sub>7</sub>: KDV mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen artış/azalış oranı coğrafi bölgelere göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.*



#### 4. BULGULAR

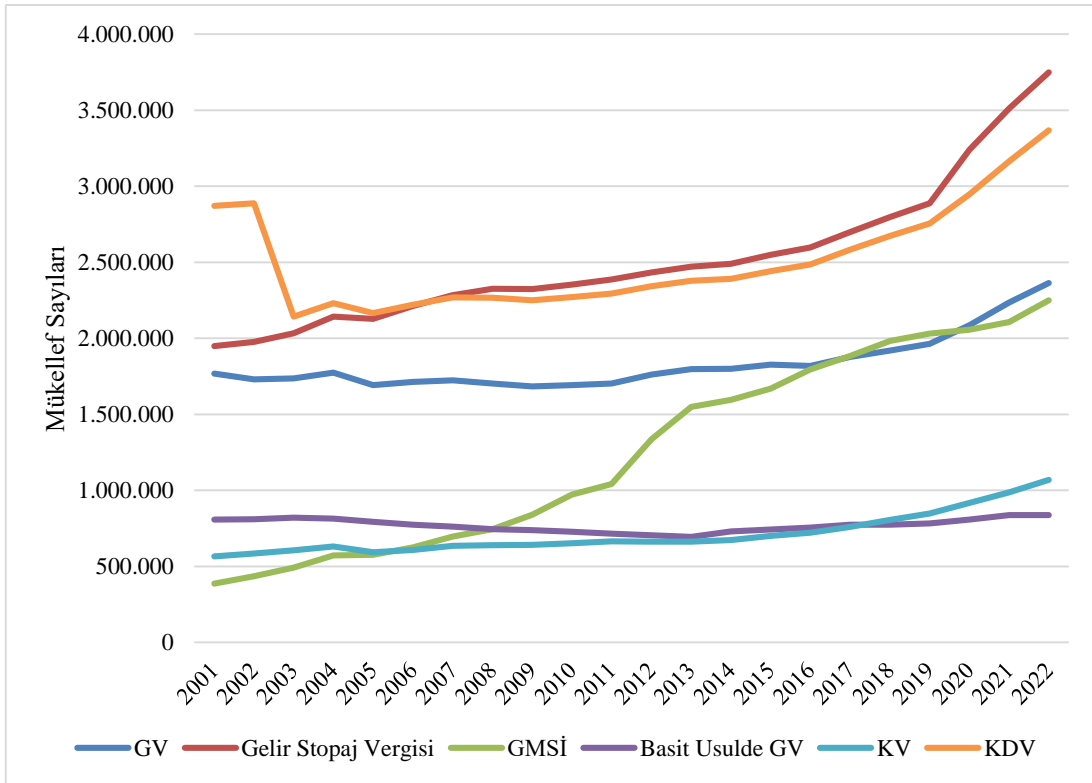
Çalışmanın bu bölümünde, araştırma kapsamında elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Öncelikle aralık ayları itibariyle 2001-2022 yılları arasındaki GV, gelir stopaj vergisi, GMSİ, basit usulde vergilendirilen GV, KV ve KDV mükellef sayılarına ait bilgilerin yanısıra 2001 yılına göre 2022 yılına gelindiğinde mükellef sayısında ortaya çıkan değişim oranları hesaplanmış ve Tablo 1’de sunulmuştur.

**Tablo 1.** 2001-2022 yılları arasında mükellef sayıları

Yıllar	GV Mükellef Sayısı	Gelir Stopaj Vergisi Mükellef Sayısı	GMSİ Mükellef Sayısı	Basit Usulde Vergilendirilen GV Mükellef Sayısı	KV Mükellef Sayısı	KDV Mükellef Sayısı
2001	1.768.653	1.948.312	387.330	808.787	565.556	2.870.826
2002	1.729.260	1.976.469	436.479	810.167	585.981	2.887.598
2003	1.735.722	2.032.950	491.907	820.621	605.020	2.142.949
2004	1.774.568	2.141.913	573.308	814.532	632.093	2.230.815
2005	1.691.499	2.127.603	576.199	792.706	593.166	2.165.516
2006	1.712.719	2.212.690	625.982	775.141	608.981	2.220.477
2007	1.724.366	2.284.723	696.905	762.111	634.569	2.268.925
2008	1.701.865	2.326.494	744.103	744.188	640.679	2.266.053
2009	1.683.308	2.322.883	840.077	739.092	640.786	2.249.950
2010	1.693.316	2.353.382	972.864	728.850	652.009	2.271.049
2011	1.703.754	2.386.309	1.041.427	714.693	663.967	2.293.765
2012	1.760.785	2.433.590	1.336.632	705.093	662.190	2.343.221
2013	1.798.056	2.471.782	1.550.164	693.694	662.225	2.378.432
2014	1.798.738	2.489.121	1.595.320	730.956	673.920	2.390.387
2015	1.827.180	2.548.204	1.668.967	743.665	699.904	2.442.668
2016	1.819.492	2.597.340	1.796.340	756.186	721.524	2.486.821
2017	1.877.128	2.699.462	1.884.849	774.057	759.242	2.583.610
2018	1.920.586	2.797.479	1.982.524	774.681	806.622	2.674.151
2019	1.964.548	2.888.386	2.030.265	783.455	848.904	2.754.599
2020	2.086.100	3.238.862	2.056.305	808.571	918.229	2.946.139
2021	2.235.576	3.510.153	2.107.353	836.871	986.318	3.164.072
2022	2.364.625	3.749.494	2.249.233	836.779	1.069.339	3.368.573
<b>Değişim Oranı</b>	<b>%33,70</b>	<b>%92,45</b>	<b>%480,70</b>	<b>%3,46</b>	<b>%89,08</b>	<b>%17,34</b>

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikleri’nden yazar tarafından derlenmiştir.

Tablo 1’de verilen mükellef sayıları üzerinden 2001-2022 yılları arasındaki değişim oranlarına ulaşılmış ve söz konusu oranlar aynı tabloda sunulmuştur. Değişim oranları incelendiğinde 2001-2022 yılları arasında en fazla artışın yüzde 480,70 oranla GMSİ mükellef sayılarında olduğu ve bunu yüzde 92,45 oranla gelir stopaj vergisi, sonrasında ise yüzde 89,08 oranla KV mükellef sayılarının takip ettiği belirlenmiştir. En düşük seviyedeki artışın ise yüzde 3,46 oranla basit usulde vergilendirilen GV mükellef sayılarında ortaya çıktığı görülmektedir. Bunun yanında 2022 yılı itibarıyla en fazla mükellef sayısının gelir stopaj vergisinde ve ardından KDV’de ortaya çıktığı; en az mükellef sayısının ise basit usulde vergilendirilen gelir vergisinde olduğu belirlenmiştir. Söz konusu veriler dikkate alınarak oluşturulan grafik ise aşağıda sunulmuştur.



Şekil 1. 2001-2022 yılları arasında mükellef sayılarındaki değişim

Şekil 1 incelendiğinde KV ve basit usulde vergilendirilen GV mükellef sayılarının diğer mükellef sayılarının oldukça altında kaldığı, GMSİ mükellef sayılarının ise 2001’de tüm vergi mükellefiyetleri içerisinde en düşük düzeyde bulunmasına rağmen 2016 yılına gelindiğinde GV mükellef sayısının düzeyine ulaştığı görülmektedir. KDV mükellef sayıları ise 2001 yılında en üst düzeyde bulunmasına rağmen 2007 yılından sonra yerini gelir stopaj vergisi mükellef sayısına bıraktığı belirlenmiştir. Tabloda aynı zamanda mükellef sayılarındaki değişim

açısından en durağan vergi türünün basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellef sayıları olduğu, ardından ise KV mükellef sayılarının geldiği görülmektedir.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde hipotezlerin test edilmesi amacıyla istatistiksel analizler yapılmıştır. Bu kapsamda öncelikle mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen değişim oranının vergi mükellefiyeti türüne göre anlamlı bir farklılık gösterme durumu incelenmiştir. Analizde kullanılan verilerde varyansların homojenliği koşulu sağlanamadığı için ANOVA yerine Welch testi uygulanmıştır. Ortaya çıkan farklılığın hangi gruplar arasında meydana geldiğini belirlemek amacıyla ise Post-Hoc testi kapsamında Games-Howell yöntemi kullanılmış ve sonuçlar Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 2.** Mükellef sayılarında gerçekleşen değişimin vergi mükellefiyeti türüne göre anlamlılığı

Vergi Mükellefiyeti Türleri	N	Ortalama	Standart Sapma	Welch Değeri	P	Farklı Gruplar
(1) GV	252	0,1162	0,39061	16,876	0,000	1-2 4-2 1-3 4-3 1-4 4-5 1-5
(2) Gelir Stopaj Vergisi	252	0,2609	0,39348			
(3) GMSİ	252	0,7517	3,38748			
(4) Basit Usulde Vergilendirilen GV	252	0,0142	0,38516			
(5) KV	252	0,2535	0,32230			
(6) KDV	252	0,0779	1,56652			

Tablo 2’de verilen bilgilere göre mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen değişim oranları vergi mükellefiyeti durumuna göre anlamlı bir farklılık göstermektedir ( $p:0,000<0,05$ ). Dolayısıyla H1 hipotezi kabul edilmiştir. Söz konusu farklılığın ise GV ile gelir stopaj vergisi, GMSİ, basit usulde vergilendirilen GV ve KV arasında; basit usulde vergilendirilen GV ile gelir stopaj vergisi, GMSİ ve KV arasında gerçekleştiği belirlenmiştir. Buna karşılık KDV ile diğer tüm vergi mükellef sayılarının bir önceki aya göre değişim oranları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Ayrıca gelir stopaj vergisi mükellef sayılarındaki değişim ile GMSİ ve KV arasında ve GMSİ ile KV verileri arasında mükellef sayılarının bir önceki aya göre değişim oranları açısından anlamlı bir farklılık belirlenmemiştir.

Mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen değişimin coğrafi bölgelere göre anlamlı bir farklılık gösterme durumunu incelemek amacıyla ANOVA testi uygulanmıştır.

Ortaya çıkan farklılığın hangi gruplar arasında meydana geldiğini belirlemek amacıyla Post-Hoc testi kapsamında Tukey yöntemi kullanılmış ve sonuçlar Tablo 3'te sunulmuştur.

**Tablo 3.** Mükellef sayılarında gerçekleşen değişimin coğrafi bölgelere göre anlamlılığı

Vergi Mükellefiyeti Türleri ile Coğrafi Bölgeler*	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p	Farklı Olanlar		
GV	(1)	252	0,1782	3,021	<b>0,006</b>	1-6 5-6		
	(2)	252	0,0818					
	(3)	252	0,1218					
	(4)	252	0,1178					
	(5)	252	0,1630					
	(6)	252	0,0463					
	(7)	252	0,0961					
Gelir Stopaj Vergisi	(1)	252	0,3006	5,891	<b>0,000</b>	1-4 3-4 5-4 6-4 7-4		
	(2)	252	0,3448					
	(3)	252	0,2411					
	(4)	252	0,4539					
	(5)	252	0,2817					
	(6)	252	0,2646					
	(7)	252	0,2208					
GMSİ	(1)	252	0,7986	0,116	<b>0,995</b>			
	(2)	252	0,9026					
	(3)	252	0,6461					
	(4)	252	0,7727					
	(5)	252	0,7131					
	(6)	252	0,7484					
	(7)	252	0,7989					
Basit Usulde Vergilendirilen GV	(1)	252	0,0372	1,730	<b>0,110</b>			
	(2)	252	0,0758					
	(3)	252	0,0287					
	(4)	252	0,0305					
	(5)	252	0,0174					
	(6)	252	0,0041					
	(7)	252	-0,0410					
KV	(1)	252	0,2874	19,306	<b>0,000</b>	1-3 2-3 2-5 2-6 2-7	4-1 4-2 4-3 4-5 4-6 4-7	
	(2)	252	0,3631					
	(3)	252	0,1825					
	(4)	252	0,4893					
	(5)	252	0,2188					
	(6)	252	0,2413					
	(7)	252	0,2502					
KDV	(1)	252	0,0930	0,268	<b>0,952</b>			
	(2)	252	-0,0177					
	(3)	252	0,0492					
	(4)	252	0,0609					
	(5)	252	0,1117					
	(6)	252	-0,0570					
	(7)	252	0,1189					

\* (1): Akdeniz, (2): Doğu Anadolu, (3): Ege, (4): Güneydoğu Anadolu, (5): İç Anadolu, (6): Karadeniz, (7): Marmara

Tablo 3'e göre GV değişim oranları bölgelere göre anlamlı bir farklılık göstermekte olup bu farklılığın Karadeniz ile Akdeniz ve İç Anadolu bölgelerinde ortaya çıktığı belirlenmiştir. Gelir Stopaj Vergisinde de anlamlı bir farklılık söz konusu olup Güneydoğu Anadolu bölgesi ile Doğu Anadolu bölgesi hariç tüm bölgelerle anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir. KV değişim oranları açısından ise Güneydoğu Anadolu bölgesi ile diğer tüm bölgeler arasında; Doğu Anadolu bölgesi ile Akdeniz ve Güneydoğu Anadolu bölgeleri dışındaki tüm bölgeler arasında ve Akdeniz bölgesi ile Ege bölgesi arasında anlamlı bir farklılık

tespit edilmiştir. Buna karşılık GMSİ, basit usulde vergilendirilen GV ve KDV için bölgelere göre anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla H2, H3 ve H6 hipotezleri kabul edilmiş, H4, H5 ve H7 hipotezleri ise reddedilmiştir.

Bir başka açıdan bakıldığında ise en fazla Güneydoğu Anadolu bölgesi ile diğer bölgeler arasında hem gelir stopaj vergisi hem de KV mükellef sayılarının değişim oranları anlamlı bir farklılık göstermektedir. Bunun yanında en fazla Doğu Anadolu bölgesi ile diğer bölgeler arasında KV; Karadeniz bölgesi ile Akdeniz ve İç Anadolu bölgeleri arasında ise GV mükellef sayılarının değişim oranları farklılık göstermektedir. Dolayısıyla GV mükellef sayıları değişim oranları açısından Akdeniz, Doğu Anadolu, Ege, Güneydoğu Anadolu ve Marmara bölgeleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Ayrıca gelir stopaj vergisi açısından Akdeniz, Doğu Anadolu, Ege, İç Anadolu, Karadeniz ve Marmara bölgeleri arasında mükellef sayıları değişim oranları açısından anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

## 5. SONUÇ

Bireylerin veya işletmelerin vergi mükellefi olsun veya olmasın günlük yaşam içerisinde herhangi bir şekilde vergilendirmeye tabi tutulduğu bir gerçektir. Bu vergilendirme işlemi doğrudan olabileceği gibi dolaylı bir şekilde de gerçekleşebilmektedir. Katma değer vergisi, özel iletişim vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergiler harcamalar üzerinden alınan vergiler olup dolaylı vergi kapsamına girerken gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi vergiler ise gelir ve servet üzerinden alınan vergiler olup dolaysız vergiler kapsamında yer almaktadır. Bu çalışmada 2001-2022 yılları arasında gelir ve servet üzerinden alınan vergiler içerisinde yer alan gelir vergisi kapsamındaki vergi mükellefiyetlerinden gelir vergisi, gelir stopaj vergisi, gayrimenkul sermaye iradı, basit usulde vergilendirilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellef sayıları ile harcamalar üzerinden alınan vergiler kapsamında yer alan katma değer vergisi mükellef sayıları incelenmiştir.

Elde edilen bulgulara göre mükellef sayısında en fazla artışın sırasıyla gayrimenkul sermaye iradı, gelir stopaj vergisi ve kurumlar vergisinde ortaya çıktığı; en az artışın ise gelir vergisi mükellef sayısında olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla gayrimenkul sermaye iradı mükellef sayısındaki bu artış, kira gelirleri üzerinden vergilendirmenin oldukça yaygınlık kazandığını göstermektedir.

Mükellef sayılarında bir önceki aya göre gerçekleşen artış veya azalışların ise vergi mükellefiyeti türüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Hangi gruplar arasında

farklılık olduğu incelendiğinde ise gelir vergisi ile katma değer vergisi dışındaki tüm vergi türlerinde mükellef sayısındaki değişim oranı arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Ayrıca basit usulde vergilendirilen gelir vergisi ile gelir stopaj vergisi, gayrimenkul sermaye iradı ve kurumlar vergisi arasında da mükellef sayılarındaki değişim oranı açısından anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir. Farklılık olmayan gruplar da incelenmiş ve katma değer vergisi ile diğer tüm vergi türleri arasında; gelir stopaj vergisi ile gayrimenkul sermaye iradı ve kurumlar vergisi arasında ve gayrimenkul sermaye iradı ile kurumlar vergisi verileri arasında mükellef sayılarının bir önceki aya göre değişim oranları açısından anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Mükellef sayılarındaki değişim oranlarının coğrafi bölgelere göre farklılık gösterme durumu incelendiğinde ise gelir vergisi, gelir stopaj vergisi ve kurumlar vergisi açısından anlamlı farklılığın bulunduğu tespit edilmiştir. Söz konusu farklılıkların hangi bölgeler arasında olduğu incelendiğinde ise gelir vergisi açısından Karadeniz bölgesi ile Akdeniz ve İç Anadolu bölgeleri arasında; gelir stopaj vergisi açısından Güneydoğu Anadolu bölgesi ile Akdeniz, Karadeniz, İç Anadolu, Ege ve Marmara bölgeleri arasında; kurumlar vergisi açısından ise Akdeniz ile Ege bölgesi arasında, Doğu Anadolu bölgesi ile Ege, İç Anadolu, Karadeniz ve Marmara bölgeleri arasında, Güneydoğu Anadolu bölgesi ile diğer tüm bölgeler arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla farklılık bulunan vergi türleri açısından Akdeniz, İç Anadolu ve Karadeniz bölgelerinin her üç vergi türü açısından farklılık gösterdiği; en fazla farklılık gösteren vergi türünün ise kurumlar vergisi olduğu belirlenmiştir. Ayrıca gelir stopaj vergisinde ortaya çıkan farklılığın tamamının kurumlar vergisinde de oluştuğu; buna karşılık gelir vergisi ile gelir stopaj vergisi ve kurumlar vergisi arasında farklı gruplar açısından bir birlikteliğin oluşmadığı tespit edilmiştir. Diğer yandan gelir vergisi mükellef sayılarındaki değişim oranının Doğu Anadolu, Ege, Güneydoğu Anadolu ve Marmara bölgelerinde benzerlik gösterdiği söylenebilir.

Bu çalışmada belirli vergi türleri açısından mükellef sayılarının yıllara göre değişim oranları vergi türlerine ve coğrafi bölgelere göre incelenmiş olup bundan sonra yapılacak çalışmalarda diğer vergi türlerindeki değişim oranlarının ele alınması önerilmektedir.

## **ÇATIŞMA BEYANI**

Çalışma kapsamında herhangi bir kurum veya kişi ile çıkar çatışması bulunmamaktadır.

## REFERENCES / KAYNAKLAR

- Adaloğlu, S. (2021). Türkiye’de uygulanan vergi politikalarının tarihsel gelişimi ve kurumsal iktisat çerçevesinde eleştirisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(167),135-166.
- Armağan R. (2009). Vergi uyumsuzluklarının yargı sürecinde çözümü: Isparta ili özelinde bir değerlendirme. *Maliye Dergisi*, (156), 199-218.
- Bakar, F., & Gerçek, A. (2016). Vergi denetiminde risk analizinin yeri: Bazı ülke uygulamaları ve Türkiye için bir değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 1(2), 168-193.
- Bayraklı, H. H., & Demir, İ. C. (2004). Vergi karşısında mükellef davranışları: Afyon ili örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), 215-230.
- Çavdar, F. (2022). Türkiye’nin vergi yapısı: Edirne değerlendirmesi. *Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 315-331.
- Çetin, G. (2010). Bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin vergilemede kayıt düzeni ve denetim uygulamalarına etkisi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(1), 79-86.
- Demirkaya, G., & Çelikkaya, A. (2022). Türkiye’de e-fatura uygulamasının mükellefler açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 15(1), 1-19.
- Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikleri. Erişim tarihi: 15.04.2023, <https://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/istatistikler>
- Gelir Vergisi Kanunu. Erişim tarihi: 15.04.2023, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>
- Karabulut, R., & Şeker, K. (2018). Belirlenmiş değişkenlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisi: Çoklu doğrusal regresyon analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(3), 1049-1070.
- Katma Değer Vergisi Kanunu. Erişim tarihi: 15.04.2023, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3065.pdf>
- Kurumlar Vergisi Kanunu. Erişim tarihi: 15.04.2023, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5520.pdf>
- Özdemir, O., & Yıldırım, M. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının nüfus ve mükellef yoğunluğunun tespitine yönelik bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(26), 118-135.
- Özdemir, T., & Arslaner, H. (2017). Vergi uyumsuzluklarının yargı aşamasında çözüm sürecinde etkinlik sorunu; Aydın ili özelinde bir çalışma. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 322-321.
- Tolkun, S., & Tekin, A. (2021). Risk odaklı vergi denetim yaklaşımı. *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 6(2), 21-39.
- Tunçer, M., & Olgun, A. (2017). Seferihisar’ın ekonomik ve mali yapısı üzerinden sakin şehir uygulamalarına ilişkin bir inceleme. *Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi*, 3(1), 47-72.
- Vergi Usul Kanunu. Erişim tarihi: 15.04.2023, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>
- Yıldız, A. (2016). Doğu anadolu bölgesinde seçilen bazı illerle Elazığ ilinin kamu gelirleri ve kamu harcamaları bağlamında karşılaştırılması. *Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 39-55.
- Yıldız, F., & Duru, E. (2020). Türkiye’de vergi denetiminde elektronik yoklama ve yaygın yoğun vergi denetimi. *Vergi Raporu Dergisi*, (245), 72-94.