MALİYE

Alanında Uluslararası Derleme, Araştırma ve Çalışmalar

EDİTÖR **PROF. DR. GÜLSÜN İŞSEVEROĞLU**

SERÜVEN YAYINEVİ

Genel Yayın Yönetmeni / Editor in Chief • C. Cansın Selin Temana

Kapak & İç Tasarım / Cover & Interior Design • Serüven Yayınevi

Birinci Basım / First Edition • © Aralık 2025

ISBN • 978-625-8671-33-9

© copyright
Bu kitabın yayın hakkı Serüven Yayınevi'ne aittir.
Kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz, izin almadan hiçbir yolla çoğaltılamaz. The right to publish this book belongs to Serüven Publishing. Citation can not be shown without the source, reproduced in any way without permission.

Serüven Yayınevi / Serüven Publishing
Türkiye Adres / Turkey Address: Kızılay Mah. Fevzi Çakmak 1. Sokak
Ümit Apt No: 22/A Çankaya/ANKARA
Telefon / Phone: 05437675765
web: www.seruvenyayinevi.com
e-mail: seruvenyayinevi@gmail.com

Baskı & Cilt / Printing & Volume
Sertifika / Certificate No: 47083

MALİYE

ALANINDA ULUSLARARASI DERLEME, ARAŞTIRMA VE ÇALIŞMALAR

Editör **PROF. DR. GÜLSÜN İŞSEVEROĞLU**

İÇİNDEKİLER

TÜRKİYE'DEKİ BÜYÜKŞEHİRLERDE ÇEVRE KORUMA İLE İLGİLİ YAPILAN HARCAMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ..... 1
Selma AYDOĞAN

TÜRKİYE'DE SAĞLIK TURİZMİNİN GELİŞİMİ VE SEKTÖRE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ..... 29
Özgür Mustafa ÖMÜR, Mehmet DURGUT

EĞİTİM ŞART: OECD, AB VE TÜRKİYE'DE KAMU KESİMİ EĞİTİM HARCAMALARININ GELİŞİMİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME..... 43
Selçuk Çağrı ESENER, Umutcan MEMO

KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ REFORMU (PİLLAR TWO) VE TÜRKİYE PERSPEKTİFİ 61
Ebru DEMİRKIRAN ADA

DEVLET–MÜKELLEF İLİŞKİ TİPLERİ VE VERGİ ALGISI: ÜLKELER ARASI KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ 77
Ahmet TEKİN

KAMU BORÇLANMASININ İDEOLOJIK VE İKTISADI DÖNÜŞÜMÜ: P-TEORISI ÇERÇEVESINDE BIR DEĞERLENDIRME 97
Gonca BIYIK

TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE EĞİTİM HARCAMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME 119
Düriye TOPRAK

İŞ HUKUKU-VERGI HUKUKU İLIŞKISI
BAĞLAMINDA ÜCRET TANIMI VE SOSYAL
YARDIMLARIN VERGISEL BOYUTU:
KARŞILAŞTIRMALI BIR DEĞERLENDIRME..... 149
Özcan KARATAY

TÜRKİYE'NİN VERGİ YÜKÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ
VE OECD ÜLKELERİ İÇİNDEKİ DURUMU 163
Özgür Mustafa ÖMÜR, Osman Serdal KARAPINAR

ÇEVRESEL VERGİLERİN TEORİK
TEMELLERİ VE ÇEVRE KORUMADAKİ ROLÜ 183
Selma AYDOĞAN

Bölüm
1

TÜRKİYE'DEKİ BÜYÜKŞEHİRLERDE ÇEVRE KORUMA İLE İLGİLİ YAPILAN HARCAMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Selma AYDOĞAN [1]

1 Öğretim Görevlisi Doktor Selma AYDOĞAN , Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, selma.demirtas@usak.edu.tr

1. Giriş

Çevre kirliliğinin canlı yaşamını tehdit eden küresel bir sorun haline gelmesi ile birlikte birçok ülke tarafından benimsenen sürdürülebilirlik yaklaşımı Türkiye tarafından da benimsenmiş ve ulusal planlamalarda öncelik haline gelmiştir. İlk olarak yedinci kalkınma planında sürdürülebilirlik kavramına yer veren Türkiye sonraki dönemlerde de kalkınma planlarında sürdürülebilirlik konusuna öncelikli olarak yer vermiştir. Özellikle 1992'de Brezilya'nın Rio şehrinde düzenlenen zirve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması ve teşvik edilmesi adına ülkeler için bir milat olmuştur. Zirve sonrasında sürdürülebilir kalkınma için yapılması gerekenlerle ilgili üç yüz sayfadan oluşan bir eylem planı "Gündem 21" adıyla yayınlanmıştır. Söz konusu zirve dünyada küresel ortaklık anlayışının gelişmesini ve geleneksel yönetim anlayışı yerine yönetişim anlayışının büyük oranda kabul görmesini sağlamıştır (United Nations 1992: 9-10; Dauvergne, 2005: 377-378). Yönetişim anlayışı merkezi yönetimi yerel yönetimlerle, sivil toplum örgütleriyle ve farklı sektörlerdeki çeşitli kişi ya da kurumlarla ortaklaşa hareket etmeye yönlendirmiştir. "Gündem 21" adlı belgenin ulusal ölçekteki karşılığı "Yerel Gündem 21" olarak kabul edilmektedir. Türkiye, Yerel Gündem 21'i Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) ile ortak bir şekilde 1997 yılında uygulamaya koymuştur (Arar, 2022). Yerel Gündem 21'in uygulanmasındaki temel sorumluluk büyük oranda yerel yönetimlere verilmiştir Bunun temel nedeni çevre koruma konusundaki görev ve sorumlulukların ilgili mevzuatlarla yerel yönetim birimlerine verilmiş olmasıdır. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Genel Yönetim Mali İstatistik Raporu'nda Türkiye'deki çevre koruma harcamalarının %82.4'lük kısmının yerel yönetimlerce gerçekleştirildiği ve yapılan harcamaların büyük bir kısmının da atık yönetimine ilişkin harcamalar olduğu, atık yönetimini sırasıyla doğal ortam ve bio-çeşitliliğin korunması ve kirliliğin azaltılması hizmetlerinin takip ettiği belirtilmiştir (HVMB, 2022).

Nüfus artışı çevre sorunlarının yaşanmasında etkili olan önemli bir faktör olarak gösterilmekte (Chiras, 2010: 35) ve çevre koruma hizmetlerine yönelik çok daha fazla miktarda harcama yapmayı gerektirmektedir (Kızıltan ve Yereli, 2023: 409). Bu anlamda Türkiye'de nüfusun çok büyük bir kısmını içinde barındıran (TÜİK, 2022) ve 2012 yılında çıkartılan 6360 sayılı yasa ile çevre korumayla ilgili sorumluluk ve görevleri artan büyükşehir belediyelerinin çevre korumaya ilişkin gerçekleştireceği faaliyet ve projelerle ilgili beklentinin diğer yerel idarelere nazaran daha yüksek olduğu ifade edilebilir. Bu açıdan çalışmada büyükşehirlerdeki çevre koruma harcamaları ele alınmıştır. Bununla birlikte Bölgesel düzeydeki ekonomik ve sosyal sorunların çözümü için geliştirilecek politikalar; çeşitli boyutlarda bölgesel istatistiklere ihtiyaç duymaktadırlar (Şengül vd., 2013:77). Türkiye de AB'ye adaylık sü-

reci sonrasında 2003 yılında İstatistiki İBBS'yi kullanmaya başlamıştır. Bu sınıflandırmanın temel amacı; AB üyesi ülkelerdeki istatistiki bilgilerin toplanması, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve sosyo-ekonomik analizlere zemin oluşturmasıdır (Çelikel Yiğiter, 2019:3). Bu anlamda elde edilen sonuçların sosyo-ekonomik analizlere zemin oluşturması açısından çalışmada İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflandırması (İBBS) kullanılmıştır.

Bu çalışmanın amacı çevre koruma alanında bölgesel sorunların çözümüne yönelik politikaların geliştirilebilmesi adına Türkiye'de büyükşehir belediyesi statüsüne sahip olan otuz ile ilişkin çevre koruma harcamalarının incelenmesidir. Çalışmada Türkiye'de büyükşehir belediyesi statüsüne sahip olan otuz ilin çevre koruma harcamalarının son 5 yıla ilişkin rakamları, AB tarafından da kullanılan İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflaması (İBBS)'nın birinci düzeyine göre on iki bölge için ayrı ayrı ele alınmıştır. Çalışmada Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan Genel Yönetim Mali İstatistiklerinde yer alan rakamlar kullanılmıştır. Ayrıca Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından yayınlanan il çevre durum raporlarından ve büyükşehir belediyelerinin faaliyet raporlarından yararlanılmıştır.

Çalışma sonucunda çevre koruma harcamalarının toplam harcamalar içindeki oranının otuz büyükşehirde genel anlamda artış eğilimi içinde olduğu, özellikle iklim değişikliği eylem planına sahip olan belediyelerde genel olarak bu payın daha yüksek olduğu görülmüştür. Diğer taraftan büyükşehirlerin toplam harcamalar içerisinde çevre koruma harcamalarına ayırdıkları paylarda bölgesel anlamda önemli farklılıklar mevcuttur. Bu durumun yaşanmasında büyükşehirlerin sahip oldukları nüfus, coğrafi yapı, sosyo-ekonomik yapı, turizm potansiyeli gibi unsurların da etkili olduğu ifade edilebilir.

2. TR1 Bölgesindeki Büyükşehirler (İstanbul)

Bölgede yer alan İstanbul ili 15.46 Milyonun nüfusu ile Türkiye'nin en kalabalık şehri olma özelliği göstermektedir. Ayrıca 1984 yılında kurulan ilk büyükşehir belediyelerinden bir tanesidir. Bu bakımdan İstanbul, köklü bir büyükşehir belediye geleneğine sahiptir.

TR1 bölgesinde yer alan İstanbul iline ait olan çevre koruma harcamalarının son beş yıla ilişkin rakamları ve toplam harcamalar içindeki payına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: TR1 Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
İstanbul	8602	0,01	15378	0,02	63347	0,09	95619	0,07	184443	0,07

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

İstanbul'da çevre koruma alanında yapılan harcamalara bakıldığında; rakamsal anlamda bu harcamaların artış eğilimi içinde olduğu görülmektedir. Fakat ilgili harcamaların toplam harcamalar içindeki nispi payı oldukça düşüktür. Şehrin Türkiye'de yer alan şehirler içerisinde en yüksek nüfusa sahip il olması bu durumun en önemli sebeplerinden biri olarak gösterilebilir. Zira nüfusun artması mevcut harcamaların nicel anlamda artmasının yanında, nüfusun beklentileri doğrultusunda nitel anlamda da artmasına neden olabilmektedir.

İstanbul Büyükşehir Belediyesi dünyadaki diğer metropol şehirler gibi İklim Değişikliği Eylem Planı (YİDEP) hazırlamaya başlamıştır. Bu eylem planı yetmiş sekiz haftayı kapsayan, tüm faaliyet ve sorumluları ayrıntılı bir şekilde içeren bir planlamadır. Eylem planı raporları kapsamında; sera gazı ölçüm raporları, iklim senaryolarına ilişkin rapor, iklim değişikliğine ilişkin risk, fırsat ve analiz raporları yayınlanmaktadır. Eylem planı ile kapsamında gerçekleştirilecek olan faaliyet ve projeler ile şehrin toplam sera gazı emisyon miktarının 2030 yılında kişi başı %33 oranında azaltılması hedeflenmiştir. İklim dostu bir kent olma yolunda çalışmalarına devam eden büyükşehir belediyesinin iklim değişikliği ile ilgili farkındalığın arttırılması, hava kalitesinin yükseltilmesi gibi konularda AB destekli projeleri de bulunmaktadır (İstanbul Büyükşehir Belediyesi, 2022). Ayrıca denize kıyısı olan ve turizm potansiyeli yüksek bir il olan İstanbul'da kıyı, plaj ve deniz yüzeyi temizlik hizmetlerine büyük önem verilmektedir. Şehirde deniz yüzeyi temizliği için özel olarak tasarlamış tekneler bulunmaktadır. Şehirde, denizlerdeki atıkların kontrolünü sağlamak üzere Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca geliştirilen Mavi Kart uygulamasına geçilmiştir (İstanbul Büyükşehir Belediyesi, 2022). Özellikle son dönemde Marmara denizinde baş gösteren müsilaj ve kirlilikle etkin bir şekilde mücadele edilebilmesi için 2021 yılında yapılan bir düzenleme ile Marmara Denizi ve Adalar, Özel Çevre Koruma Bölgesi olarak ilan edilmiştir (TRT Haber, 2021). Bölgede çevre koruma anlamında çalışmalar devem etmekle birlikte bu çalışmaların yeterli olmadığı söylenebilir. Özellikle bölgede nü-

fusun aşırı bir şekilde artması, sanayileşmenin hızlanması gibi faktörler hava kalitesinde ciddi anlamda bozulmalara yol açmıştır. Yine atık suların arıtılması ile ilgili sıkıntılar Marmara Denizi'ni önemli ölçüde tehdit etmektedir. Bu bakımdan bölgede çevre kirliliğiyle mücadele kapsamında daha çok sayıda faaliyet ve projelere ihtiyaç olduğu ifade edilebilir.

3.TR2 Bölgesindeki Büyükşehirler (Balıkesir, Tekirdağ)

TR2 bölgesinde Batı Marmara'da yer alan Balıkesir ve Tekirdağ büyükşehirleri bulunmaktadır. Bölgede yer alan büyükşehirlere ait çevre koruma harcamalarının son beş yıla ilişkin rakamları ve toplam harcamalar içindeki payına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2: TR2 Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Balıkesir	3322	0,05	6538	0,09	8681	0,10	9620	0,06	44848	0,13
Tekirdağ	1821	0,05	10916	0,27	11088	0,21	17769	0,18	83812	0,43

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde Tekirdağ iline ait çevre koruma harcamaları rakamlarının Balıkesir iline göre çok daha fazla olduğu görülmektedir. Toplam çevre koruma harcamalarının toplam harcamalar içindeki payı da Tekirdağ ilinde Balıkesir iline göre çok yüksek orandadır. Tekirdağ ilinde çok sayıda sanayi işletmesinin yer alması ve söz konusu tesislerin zaman içerisinde şehrin hava ve sularında ciddi anlamda kirliliğe neden olması, ilde kirlilikle mücadele çalışmalarına daha çok önem verilmesini gerektirmiştir. Sıfır atık felsefesini benimsemiş olan Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi'nin bu kapsamda çok sayıda önemli faaliyet ve projeleri bulunmaktadır. Henüz YİDEP' e sahip olmayan ilde Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı ve TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi (MAM)'in işbirliği ile yerel YİDEP hazırlanmaya başlanmıştır (Tekirdağ Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022).

Bölgede yer alan Balıkesir ilinin çevre koruma harcamalarında da yıllar itibari ile bir artış olduğu görülmektedir. Hem Marmara hem de Ege Denizi'ne kıyısı olan Balıkesir, sanayi ve turizm faaliyetlerinin yoğun olduğu bir ildir. Marmara Denizi'ne kıyısı olan Bandırma, Gönen, Erdek ve Marmara ilçelerinde sanayi tesislerinin yoğunluğundan kaynaklı çevresel kirlilik orta-

ya çıkmakta ve Marmara Denizi'ni de doğrudan etkilemektedir. Şehrin Ege Denizi'ne kıyısı olan Ayvalık, Gömeç, Burhaniye ve Edremit ilçelerinde yaz aylarındaki turizm faaliyetlerindeki artışla birlikte nüfus artışından kaynaklanan evsel atık su miktarında artışlar yaşanabilmektedir. Yine kış aylarında bölgede zeytinyağı üretiminden kaynaklanan zeytin karasuyu bölgedeki çevresel sorunların başında gelmektedir. Kentsel atık su arıtma tesisi olmayan ilçeleri bulunan Balıkesir'de bu konudaki çalışmalar devam etmektedir. Ayrıca Balıkesir Büyükşehir Belediyesi'nin Yerel İklim Değişikliği Eylem Planı'nın Aralık 2021 tarihinde tamamlandığı ve ilgili meslek odaları ve sivil toplum kuruluşları ile görüşülmek üzere çalıştayın düzenlendiği ifade edilmiştir (Balıkesir Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022).

4. TR3 Bölgesindeki Büyükşehirler (Aydın, Denizli, İzmir, Manisa, Muğla)

TR3 bölgesinde Ege'de yer alan büyükşehir belediyesi statüsüne sahip beş il bulunmaktadır. Bunlardan İzmir, ilk kurulan büyükşehir belediyeleri içinde yer alması bakımından önemli bir yere sahiptir. Özellikle bölgenin turizm bölgesi olması, sanayisinin gelişmiş olması bu bölgedeki nüfusun zamanla artmasına neden olmuştur. Biyolojik çeşitlilik anlamında çok zengin olan bölgede çok sayıda özel çevre koruma bölgeleri (Pamukkale, Datça-Bozburun, Gökova, Köyceğiz-Dalaman) bulunmaktadır. Özellikle bu alanlarda çevre koruma faaliyetlerine büyük önem verilmektedir. Aşağıda yer alan tabloda ege bölgesinde yer alan beş büyükşehre ait olan çevre koruma harcamalarının son beş yıla ilişkin rakamları ve toplam harcamalar içindeki payına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 3: TR 3 Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Aydın	768	0,01	877	0,01	1099	0,01	1819	0,01	16935	0,06
Denizli	3333	0,08	5245	0,11	26011	0,47	41347	0,41	107948	0,51
İzmir	16389	0,08	14764	0,06	14391	0,05	15768	0,03	57519	0,05
Manisa	5796	0,10	7005	0,11	50047	0,69	100285	0,77	238181	0,89
Muğla	3500	0,07	5707	0,11	6408	0,10	7023	0,06	38368	0,17

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde genel anlamda beş büyük şehir içerisinde çevre koruma alanında en yüksek harcama payına Denizli ve Manisa illerinin sahip oldukları görülmektedir. Bölgede İzmir dışında yer alan illerin tamamı 2012 yılında yapılan son düzenleme ile büyükşehir belediyesine dönüştürülmüştür. Bu iller içerisinde Aydın'da toplam harcamalar içerisinde çevre koruma harcamalarına ayrılan payın diğer illere nazaran oldukça düşük olduğu görülmektedir. Bu durum Aydın ilinin hızlı bir kentleşme ve sanayileşme süreci geçirmemiş olmasıyla ilişkilendirilebilir. Ayrıca Aydın ilinde henüz YİDEP mevcut değildir (Aydın Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022). Aydın dışında kalan illerde toplam harcamalar içerisinde çevre koruma harcamalarının payının genel olarak birbirine yakın olduğu görülmektedir.

Bölgede İzmir'den sonra Sanayi ve ticaret anlamında en gelişmiş şehir olan Denizli'de çevre koruma harcamalarında yıllar itibari ile artışlar görülmektedir. Hızlı kentleşme ve sanayileşme süreciyle birlikte şehirdeki doğal alanların azaldığı ve çevre sorunlarının baş gösterdiği ifade edilmektedir (GEKA, 2020). Bununla birlikte Denizli Büyükşehir Belediyesi'nin YİDEP' e sahip olması çevre koruma anlamında çok önemli bir gelişme olarak ifade edilebilir. Bu kapsamda gerçekleştirilen çok sayıda faaliyet bulunan ilde özellikle sera gazlarının salınımlarının düzenli olarak ölçülmesi amaçlanmış ve 2030 yılına kadar salınımların %21 azaltılmasının hedeflendiği belirtilmiştir. Bu kapsamda kişilerin iklim değişikliği konusunda farkındalığının arttırılması için "Karbon Ayak İzi Hesaplama Aracı" geliştirilmiş ve belediyenin sayfasında paylaşılarak ilgililerin kullanımına sunulmuştur (Denizli Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2022).

Bölgede bulunan ve İklim Değişikliği ve Sürdürülebilir Enerji Eylem Planına sahip olan Muğla ilinde de çevre koruma harcamalarının zaman içerisinde artış gösterdiği görülmektedir. Özellikle şehrin kıyı şeridinde yer alan deniz turizminin yüksek olduğu bir il olmasından kaynaklı yaz aylarında nüfus artışına bağlı olarak çevre sorunlarında artış yaşanabilmektedir. Ayrıca küresel iklim değişikliğine bağlı olarak aşırı sıcaklıklar bölgedeki orman varlığını tehdit etmektedir. Bu durum yaşanabilecek olumsuzluklara karşı önceden tedbir alınmasını ve olası orman yangınları sonrasındaki süreç için gerekli eylem planlarının hazırlanmasını zorunlu kılmaktadır. İlde iklim değişikliğinin etkilerine uyum sağlamak amacı ile - Yerel İklim Değişikliğine Uyum Stratejileri ve Eylem Planı (YUSEP)'nın hazırlanacağı ve - YUSEP'in uygulaması için gerekli finansmanın sağlanması için stratejilerin geliştirilmesinin planlandığı belirtilmiştir (Muğla Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2022).

Çevre koruma harcama payı diğer illere nazaran yüksek olan Manisa ilinde, iklim değişikliği ile mücadele ve uyumun teşvik edilmesi kapsamında faaliyetlere büyük önem verilmektedir. Bu kapsamda şehir içi trafik yoğunluğu-

nu azaltmak üzere hayata geçirilen çevre dostu Elektrikli Otobüs Projesi'nin çevre koruma adına önemli bir gelişme olduğu ifade edilebilir. Ayrıca sera gazı raporlama yükümlüğü olan işletmelerin tespitine yönelik çalışmalara da büyük önem verilmektedir. Henüz YİDEP e sahip olmayan ilde bu konuyla ilgili çalışmaların devam ettiği ve baz yıl alınan 2020 yılına göre 2030 yılına kadar sera gazı emisyonlarının %40 azaltılmasının hedeflendiği ifade edilmiştir (Manisa Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022).

TR3 bölgesinde yer alan İzmir'de çevre koruma alanında önemli faaliyet ve projelere sahip olan Büyükşehir Belediyesi, Yeşil Şehir Eylem Planı'nı Türkiye'de ilk hazırlayan belediye olarak ön plana çıkmaktadır. Söz konusu eylem planı kapsamında hava, su ve toprak kirliliğinin önlenmesi, biyoçeşitliliğin korunması, iklim değişikliğini kapsamında çeşitli eylemler oluşturmuştur. Bunula birlikte Sürdürülebilir Enerji ve İklim Eylem Planı'na sahip olan belediye iklim değişikliğine uyum ve sera gazlarının azaltılmasına yönelik eylemler belirlemiştir. Büyükşehir Belediyesi tarafından birbirini tamamlayıcı nitelikteki söz konusu iki planın stratejileri ve eylemleri birbirleriyle uyumlu hale getirilmiştir. Söz konusu iki planda da atık ve su yönetimi, halk sağlığı, biyolojik çeşitlilik, ulaştırma ve turizm sektörleri, binalar, enerji, sivil savunma, arazi kullanımı, çevre, tarım ve ormancılık konularında altmış bir adet eylem planlanmıştır. İklim değişikliğinin etkilerine uyum sağlamaya yönelik oluşturulan bu iki eylem planı ile İzmir Büyükşehir Belediyesi, sera gazları için belirlediği 2020 yılına kadar %20 taahhüdünü, 2019 yılında aldığı meclis kararı ile 2030 yılına kadar % 40 oranında azaltılması" olarak yenilemiştir (İzmir Büyükşehir Belediyesi, 2021). Ayrıca ilde toplu taşımada çevre dostu tam elektrikli otobüslerin kullanılması iklim değişikli ile mücadele kapsamında atılan önemli bir adımdır. Söz konusu tam elektrikli otobüslerin elektriği, Buca'da yer alan atölye binalarının üzerine inşa edilen güneş enerjisi panellerinden sağlanmakta ve böylece yıllık yaklaşık olarak 1.38 MW elektrik enerjisi elde edilmektedir. Ayrıca temiz bir çevre için halkın bilinçlendirilmesi konusunda da önemli projeleri ile gündemde olan İzmir Büyükşehir Belediyesi, çevre koruma konusunda çalışmalarına devam etmektedir (İzmir Büyükşehir Belediyesi, 2022). Şehirde özellikle atıkların geri dönüştürülmesi ile ilgili sıkıntılar devam etmektedir. Şehirde her yıl 700 bin tondan fazla ekonomik değeri olan atık üretilmekte fakat bunların yalnız % 10'luk kısmı ekonomiye geri kazandırılmaktadır. Bu nedenle özellikle yüksek gelir seviyesinin sahip semtlerden başlayarak atıkların kaynağında ayrılıp toplandığı sistemlere daha çok ihtiyacın olduğu ifade edilmektedir (İKA, 2021).

İzmir Büyükşehir belediyesi 9 Ağustos 2021 tarihinde sera gazı kaynakların azaltılmasına yönelik olarak "Şehirler Sıfıra Yarışıyor" programına katılmış ve Paris Antlaşması'nda yer alan küresel sıcaklıkla ilgili 1,5 °C lik hedefin gerçekleşmesine yönelik taahhütlerde bulunmuştur. Büyükşehir belediyesi

tarafından bu amaçla Küresel Belediye Başkanları Sözleşmesi imzalanmış ve Sürdürülebilir Enerji Eylem Planı (SEEP) ve Sürdürülebilir Enerji ve İklim Eylem Planı (SECAP) hazırlanmıştır (İzmir Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022).

5. TR4 Bölgesindeki Büyükşehirler (Bursa, Eskişehir, Kocaeli, Sakarya)

TR4 bölgesinde Doğu Marmara'da yer alan Bursa, Eskişehir, Kocaeli, Sakarya büyükşehir belediyeleri yer almaktadır. Bölgede yer alan büyükşehir belediyelerine ait çevre koruma harcamalarının son beş yıla ilişkin rakamları ve toplam harcamalar içindeki payına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4: TR4 Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Bursa	18855	0,18	33064	0,27	96571	0,63	153552	0,54	401482	0,70
Eskişehir	3112	0,05	4692	0,07	24656	0,31	34869	0,25	93827	0,33
Kocaeli	6982	0,07	12046	0,12	35176	0,29	55362	0,25	155719	0,32
Sakarya	2450	0,06	1763	0,03	20903	0,37	34053	0,32	83697	0,38

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde toplam harcamalar içerisinde, çevre korumaya en yüksek pay ayıran ilin Bursa olduğu görülmektedir. Yeşil Bursa olarak anılan ilin çevre koruma ile ilgili çok sayıda faaliyet ve projeleri bulunmaktadır. Atıkların bertaraf edilmesi, belediyelerin çevre koruma alanında en çok harcama yaptığı faaliyetlerin başında gelmektedir. Söz konusu faaliyetlerin sürdürülebilirlik anlayışına uygun olarak gerçekleştirilmesi iklim değişikliği ile mücadelede önemli bir yere sahiptir. Bu bakımdan Bursa Büyükşehir Belediyesi Atıkların bertarafı yanında geri dönüştürülmesiyle ilgili önemli tesislere sahiptir. Osmangazi ilçesinde bulunan Yenikent katı atık depolama alanında bulunan, metan gazından enerji üretim tesisinde 2020 yılında yaklaşık 86.350.128 kW elektrik enerjisi üretilmiştir. Yine İnegöl'de bulunan metan gazından enerji üretim tesisinde 2020 yılında 18.247.795 kW elektrik enerjisi üretilmiştir. 12 Temmuz 2019 yılında yürürlüğe giren "Sı-

fır Atık Yönetmeliği" kapsamında Sıfır Atık Yönetim Sistemi kurulmuş ve 13.Mart 2020'de Sıfır Atık Belgesi alınmıştır. Çevre Yönetim sistemi ile ilgili olarak ISO 140001 Çevre Yönetim Sistemi çalışmaları devam etmektedir. Ayrıca bu kapsamda, TSE tarafından Bursa Büyükşehir Belediyesi'ne ISO 140001:2015 Kalite Belgesi verilmiştir. Şehirde çevre bilincinin geliştirilmesi için MEB iş birliği ile 7 okulda çevre eğitimi verilmiş ve çizgi film dağıtılmıştır. Büyükşehir belediyesinin iklim değişikliğinin etkilerinin azaltılmasına yönelik olarak da devam eden çok sayıda projesi bulunmaktadır. Enerji verimliliği kapsamında büyükşehir belediyesi hizmet binası da dâhil olmak üzere üç farklı binanın enerjisinin güneş enerjisi santralinden sağlanmasına yönelik projelerin uygulama süreci ve elektrikli araç kullanımını yaygınlaştırmak için şehrin belirli noktalarına şarj istasyonlarının kurulması ile ilgili çalışmalar devam etmektedir (Bursa Büyükşehir Belediyesi, 2021). Ayrıca Bursa, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın yerel yönetimlerde iklim değişikliğine uyum eylem planlaması kapsamında yürüttüğü çalışmalar kapsamında ilk defa pilot olarak çalışmaların başlatıldığı büyükşehir belediyesi olma özelliğine sahiptir. "İklim Değişikliğine Uyumlu Esnek Kent Stratejilerinin ve Eylem Planlarının Hazırlanması için Kapasite Geliştirme Pilot Programı (2013-2014)" kapsamında Bursa Büyükşehir Belediyesi'nin uyum faaliyetlerine yönelik olarak idari açıdan örgütlenmesi ve kurumsal kapasitesi güçlendirilmesi sağlanmıştır (Talu, 2019).

Bölgede yer alan Kocaeli ilinde toplam harcamalar içerisinde, çevre koruma harcamalarının payı yıllar itibariyle artış göstermiştir. İklim değişikliği eylem planına sahip olan Kocaeli Büyükşehir Belediyesi, eylem planında emisyon miktarının azaltılmasına odaklanmıştır. Bu kapsamda hazırlanan projenin ilk temel çıktısı olarak sera gazı envanteri belirlenmiştir. Planda; binalar, ulaşım, atık/atık su, enerji, sanayi ve arazi kullanımı temel alanlar olarak belirlenmiştir (Talu, 2019). Kocaeli ilinde 2017 yılında iklim değişikliğine yönelik çabaların desteklenmesi için AB tarafından finansmanı sağlanan Kocaeli Sera Gazı Envanteri ve İklim Değişikliği İnsiyatifi adlı proje yürürlüğe konulmuş ve bu kapsamda büyükşehir belediyesince 2018 yılı Eylül ayında Kocaeli Sera Gazı Envanteri ve İklim Değişikliği Eylem Planı hazırlanmıştır. Söz konusu eylem planının hazırlanması ve uygulamaya geçirilmesiyle birlikte Kocaeli ilinde iklim değişikliğine uyum ve sera gazı salınımlarının azaltılmasına yönelik faaliyetlerin hız kazandığı belirtilmektedir (Kocaeli Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022).

Bölgede yer alan Eskişehir, çevre koruma konusunda önemli proje ve faaliyetleri ile tanınan bu konuda son derece hassas olan iller arasındadır. Eskişehir Büyükşehir Belediyesi'ne ait Faaliyet raporları incelendiğinde özellikle iklim değişikliğini önleme çalışmaları kapsamında karbon salınımının azaltılmasıyla ilgili olarak çok sayıda proje ve çalışmalarının olduğu

görülmektedir. Şehir genelinde toplanan atıkların büyük bir kısmı geri dönüştürülmektedir. 2020 yılında toplanan atıklardan Katı Atık Dönüşüm ve Enerji Üretim Tesisinde 72.440,4 MW elektrik enerjisi elde edilmiştir. Yine aynı yıl içerisinde 241.931,25 ton inşaat ve yıkıntı atığı geri dönüştürülmüş, 7.342 kg atık pil toplanmıştır. Çevre bilincinin geliştirilmesi faaliyetleri kapsamında Milli Eğitim Bakanlığı'nın izni ile beş faklı okulla birlikte, ormana tekrar kazandırma projesi kapsamında 17.07.2020 tarihinde düzenlenen kampanya ile ağaçlandırılma faaliyetleri gerçekleştirilmiştir (Eskişehir Büyükşehir Belediyesi, 2020), Eskişehir Büyükşehir Belediyesi'nin İklim Değişikliği Eylem Planı çerçevesinde gerçekleştirdiği çok sayıda faaliyeti bulunmaktadır. Örneğin; Entegre Atık Bertaraf ve Enerji Üretim Tesisinde mekanik ön ayrıştırma yöntemiyle evsel organik atıklar ayrıştırılarak enerji üretilmektedir. Yine şehirde yer alan mevcut düzenli depolama tesislerinde oluşan metan gazından da enerji üretildiği ifade edilmektedir. Ayrıca yerel ölçekte sera gazlarının salınımını en aza indirmek ve küresel ısınmayla etkin bir şekilde mücadele faaliyetlerini takip etmek amacıyla oluşturulan Belediye Başkanları İklim ve Enerji Sözleşmesine de katılım sağlamıştır. Eskişehir Büyükşehir Belediyesi tarafından iklim değişikliği eylem planı kapsamında sıfır atık, iklim değişikliğine uyum hibe programları, ev hanımlarına yönelik karbon ayak izi bilgilendirme seminerleri gibi çok sayıda faaliyet gerçekleştirilmiştir (Eskişehir Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022).

TR4 bölgesinde toplam harcamalar içerisinde çevre korumalarına en düşük pay ayıran ilin Sakarya olduğu görülmektedir. İlde çevre koruma faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların bölgedeki diğer illere nazaran sınırlı düzeyde olduğu ifade edilebilir. Bununla birlikte Sakarya Büyükşehir Belediyesi sera gazı salınımlarını en az seviyeye indirmek, iklim değişikliğine uyum sağlamak için 12.02.2018 tarihinde "Başkanlar Sözleşmesi" ni imzalamış ve 2030 yılına kadar kişi başı sera gazı salınımlarını %40 azaltmayı hedeflediklerini belirtmiştir. Ayrıca ilde iklim değişikliği eylem planın oluşturulması içinde çalışmalara başlandığı ifade edilmiştir (Sakarya Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2022)

6. TR5 Bölgesindeki Büyükşehirler (Ankara, Konya)

TR5 bölgesinde, Batı Anadolu'da yer alan Ankara ve Konya illeri yer almaktadır. Ankara 1984 yılında yapılan düzenleme ile büyükşehir belediyesi statüsü kazanan ilk illerdendir. Daha sonra 1987'de Konya büyükşehir belediyesine dönüştürülmüştür. Bölgede yer alan büyükşehir belediyelerinin, Türkiye'de bulunan otuz büyükşehir içerisinde daha eski tarihlerde büyükşehir belediyesine dönüştürülmeleri bakımdan büyükşehir belediyeciliği uygulamalarında daha köklü bir geçmişe sahip oldukları ifade edilebilir.

Tablo 5: TR5 Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Ankara	59060	0,08	67347	0,08	178863	0,17	190649	0,08	127554	0,03
Konya	6649	0,06	7559	0,06	30505	0,20	54789	0,19	124310	0,22

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde Ankara ilinin çevre koruma alanında yapmış olduğu harcamalara bakıldığında; çevresel harcamaların toplam harcamalar içindeki payı genel anlamda %0,8'ler civarındadır. Bu durumun sebepleri arasında şehrin kalabalık bir nüfusa sahip olması da gösterilebilir. Nitekim nüfus artışı hizmetlerde nicel ve nitel anlamdaki artışı zorunlu kılmaktadır. Şehirde toplu taşıma hizmetlerinde kullanılmak üzere 1994 model eski araçların yerli %100 elektrikli otobüslere dönüştürülmesi çalışmalarına devam edilmektedir. 2021 yılında Ankara Büyükşehir Belediyesi Çevre Koruma ve Kontrol Daire Başkanlığı tarafından iklim değişikliği ile ilgili farkındalık oluşturmak için gerçekleştirilen sergide ilk defa hayata geçirilecek olan "İklim Park" projelerinin de tanıtımı yapılmış ve katılımcıların karbon ayak izi konusunda bilgilendirme yapılmıştır. Ayrıca büyükşehir belediyesi bünyesinde ilk kez İklim Değişikliği ve Uyum Şubesi de kurulmuştur (Ankara Büyükşehir Belediyesi, 2021). Henüz YİDEP' e sahip olmayan büyükşehir belediyesinin YİDEP hazırlama konusundaki çalışmalarının devam ettiği ifade edilmektedir (Ankara Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2022)

Bölgede yer alan Koya ilinde ise yıllar itibariyle çevre koruma harcamalarının toplam harcamalar içerisindeki payında artış yaşandığı görülmektedir. Bununla birlikte ilde çevre koruma alanında gerçekleştirilen faaliyetlerin önemli bir kısmının, atık bertaraf, kentsel dönüşüm faaliyetleri ile sınırlı olduğu söylenebilir. Özellikle ilde iklim değişikliği eylem planı kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sınırlı olduğu ancak YİDEP hazırlama konusundaki çalışmaların devam ettiği belirtilmiştir. (Konya Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022).

7. TR6 Bölgesindeki Büyükşehirler (Adana, Antalya, Hatay, Mersin, Kahramanmaraş)

TR6 bölgesinde, Akdeniz'de yer alan Adana, Antalya, Hatay, Mersin, Kahramanmaraş illeri yer almaktadır. Bu illere ait çevre koruma harcamalarının son beş yıla ilişkin rakamları ve toplam harcamalar içindeki payına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6: TR6 Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Adana	13460	0,13	11351	0,09	55396	0,38	82793	0,32	195208	0,38
Antalya	10988	0,11	14053	0,12	17240	0,12	11316	0,04	43399	0,08
Hatay	865	0,01	1565	0,01	28811	0,30	44846	0,25	94959	0,27
K. Maraş	1976	0,04	3389	0,06	29591	0,41	46227	0,34	89296	0,32
Mersin	1080	0,01	3905	0,03	2518	0,02	4601	0,01	34237	0,06

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 6 incelendiğinde Adana ilinin Akdeniz bölgesindeki büyükşehirler içerisinde çevre koruma alanına en fazla pay ayıran şehir olduğu görülmektedir. Şehirde enerji yönetimi alt yapısı ve kentsel dönüşüm süreci ile ilgili sıkıntıların devam ettiği ifade edilmektedir (Adana Büyükşehir Belediyesi, 2020). Henüz YİDEP'e sahip olmayan büyükşehirde iklim değişikliğine uyum sürecinde farkındalığın arttırılmasına yönelik faaliyet ve projeler gerçekleştirilmektedir (Adana Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2021). Ayrıca İlin 2020 yılındaki çevre koruma harcama miktarında ve payında meydana gelen azalmadaki temel neden ise tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgın hastalığı olarak ifade edilebilir. Beklenmeyen bu olağanüstü durum karşısında belediyelerin hâlihazırda yetersiz olan mali kapasitesi daha da yetersiz hale gelmiştir. İlde 2020 yılından sonra diğer yıllara nazaran çevresel harcamaların toplam harcamalar içindeki payında artış gözlemlenmektedir. Özellikle 2023 yılında Adana, Kahramanmaraş ve Hatay illerinde bu payın yüksek seviyelerde gerçekleştiği görülmektedir. Bu durumun nedeni olarak Türkiye'de 6 Şubat 2023 tarihinde Kahramanmaraş merkezli yaşanan depremlerde bölgede bulunan Maraş, Hatay ve Adana illerinin ciddi anlamda zarar görmesinin de etkisinin olduğu söylenebilir.

Bölgede bulunan diğer bir büyükşehir olan Antalya'da ise çevre koruma harcamalarının toplam harcamalar içerisindeki payının, bölgede bulunan Hatay, Maraş ve Mersin ile kıyaslandığında yüksek olduğu görülmektedir. Antalya, YİDEP' e sahip büyükşehirden birisidir. Antalya Büyükşehir Belediyesi bu kapsamda Sera Gazı Envanteri, Azaltım Hedefi, Azaltım ve Uyum Eylem Planına sahiptir. Antalya Büyükşehir Belediyesi, 2012 yılında hazırladığı "Antalya Sürdürülebilir Enerji Eylem Planı" ile Türkiye'de bu konuda faaliyete geçen ilk yerel yönetim olmuştur. Büyükşehir belediyesinin YİDEP kapsamında yenilenebilir enerji kaynakları, enerji verimliliği, depolama sahası, ulaşım, karbon ayak izi ve farkındalık konularında gerçekleştirdiği çok sayıda önemli faaliyet ve projeleri bulunmaktadır. İlde kirlilik kaynağı yüksek olan işletmelerin bulunmaması önemli bir avantaj olarak görülebilir. Turizm potansiyeli yüksek olan ilde denizlerde kirliliğin önlenmesine yönelik faaliyetlere büyük önem verilmektedir. İlde 2021 yılı itibari ile Mavi Bayrak ödülünü alan 213 plaj ve 5 marina 10 ticari amaçlı tekne bulunmaktadır. Ayrıca belediyenin, iklim değişikliği konusunda yerel ve yabancı proje hibelerinden en yüksek derecede yararlanmayı hedefledikleri ifade edilmektedir (Antalya Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2022).

Bölgede Adana ve Antalya dışında bulunan illerde çevre koruma harcamalarının toplam harcamalar içerisindeki payının Adana ve Antalya illerine nispeten daha düşük olduğu görülmektedir. Bölgede bulunan Hatay, Kahramanmaraş ve Mersin'in en son yapılan düzenleme ile sonradan büyükşehir statüsüne kavuşturulmalarının bu durumda etkisinin olduğu söylenebilir. Bununla birlikte Hatay Büyükşehir Belediyesi'nde 2019 yılında YİDEP hazırlanmasına ilişkin proje tamamlanmış ve uygulanmaya başlanmıştır. Planlama kapsamında 2030 yılına ilişkin sera gazı azaltım hedefleri belirlenmiş ve bu kapsamda çeşitli faaliyetler gerçekleştirilmiştir (Hatay Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2021). Bölgede bulunan Kahramanmaraş da YİDEP'e sahip büyükşehirler arasında bulunmaktadır. Kahramanmaraş Büyükşehir Belediyesi tarafından "Sürdürülebilir Enerji Eylem Planının Hazırlanması Projesi" kapsamında; sera gazı salınımının azaltılması için gerekli eylemleri kapsayan Sürdürülebilir Enerji Eylem Planı hazırlanmıştır (Kahramanmaraş Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2021). Bölgede bulunan Mersin ilinde iklim değişikliği ile ilgili çeşitli faaliyet ve projeler yürütülmektedir. 2022 yılında ise özelikle sera gazı envanterinin hazırlanması için 'Sürdürülebilir Enerji ve İklim Eylem Planının (SECAP) Hazırlanması Projesi için hazırlık çalışmalarına başlanmıştır (Mersin Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2022).

8. TR7 Bölgesindeki Büyükşehirler (Kayseri)

Orta Anadolu bölgesini kapsayan TR7 bölgesinde sadece tek bir büyükşehir bulunmaktadır. Bölgede yer alan Kayseri iline ait çevre koruma harcamalarının son beş yıla ilişkin rakamları ve toplam harcamalar içindeki payına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7: TR7 Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Kayseri	2491	0,03	3505	0,03	4233	0,03	6322	0,02	26150	0,06

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde Kayseri ilinde çevre koruma harcamalarında yıllar itibariyle çok küçük artışların olduğu ifade edilebilir. Toplam harcamalar içerisinde çevre koruma harcamalarının payının da düşük olduğu görülmektedir. İlde çevre koruma alanında gerçekleştirilen faaliyetlerin çoğunu; atık bertaraf, kentsel dönüşüm faaliyetleri oluşturmaktadır. Köklü bir belediyecilik geçmişine sahip olan Kayseri Büyükşehir Belediyesi henüz YİDEP' e sahip değildir. Fakat ilde iklim değişikliği ile mücadele kapsamında binalarda ısı yalıtımı, güneş enerjisi ve rüzgâr enerjisi üretim tesisi ve sıfır atık ile ilgili çalışmalara ağırlık verildiği ifade edilmektedir (Kayseri Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2021-2022).

9. TR8 Bölgesindeki Büyükşehirler (Samsun)

TR8, Batı Karadeniz bölgesinde 1993 yılına kadar geçen süreçte büyükşehir statüsüne sahip herhangi bir il bulunmamaktaydı. 1993 yılında Samsun ilinin büyükşehir belediyesine dönüştürülmesi ile birlikte bölgede, ilk defa büyükşehir belediyesi yapılanması görülmüştür. Bölgede bulunan tek büyükşehir olan Samsun iline ait çevre koruma harcamalarının son beş yıla ilişkin rakamları ve toplam harcamalar içindeki payına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 8: TR8 Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Samsun	4690	0,05	9100	0,09	69856	0,60	107065	0,48	246268	0,55

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, Samsun ilinde toplam harcamalar içerisinde çevre koruma alanında yapılan harcamaların payının genel olarak yüksek olduğu görülmektedir. Denize kıyısı olan bir şehir olan Samsun'da, plajlardaki atıkların giderilmesi ve kirliliğin azaltılması çalışmalarına büyük önem verilmektedir. Nitekim ilde Mavi Bayrak alan çok sayıda plaj bulunmaktadır. Şehirde, halka açık park ve bahçelerde led aydınlatmaya geçilmesi ile birlikte yıllık olarak büyük oranda enerji tasarrufu sağlanmıştır. Sürdürülebilir bir ulaşım aracı olan bisikletin ulaşım aracı olarak kullanılmasını yaygınlaştırmak için 2020 yılında bisiklet yolu yapımı çalışmalarına başlanmıştır. Bunların dışında şehirde devam etmekte olan çok sayıda kentsel dönüşüm projesi de bulunmaktadır. Henüz YİDEP' e sahip olmayan ilde AB ve Türkiye ortaklığı kapsamında finansmanı sağlanan "Türkiye'de İklim Değişikliğine Uyum Eyleminin Güçlendirilmesi Projesi" kapsamında faaliyetlerin yürütüldüğü belirtilmiştir. Şehirde sanayi kaynaklı hava kirliliğinin önemli bir sorun olduğu özelikle Canik ve Tekkeköy İlçelerinin bu kirlilikten en çok etkilenen yerler olduğu ifade edilmektedir (Samsun Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022).

10. TR 9 Bölgesindeki Büyükşehir Belediyeleri (Ordu, Trabzon)

.TR9 Doğu Karadeniz Bölgesi'nde, 2012 yılında yapılan düzenleme ile büyükşehir belediyesine dönüştürülen Trabzon ve Ordu illeri yer almaktadır. Aşağıdaki tabloda bölgede yer alan iki ile ait çevre koruma harcama bilgileri yer almaktadır.

Tablo 9: TR9 Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Ordu	893	0,02	1187	0,03	16989	0,43	27599	0,37	63437	0,42
Trabzon	21	0,00	370	0,00	35615	0,30	53714	0,27	108777	0,26

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tabloda yer alan bilgiler incelendiğinde hem Ordu'da hem de Trabzon'da, çevre koruma harcamalarının payının toplam harcamalar içerisindeki paylarının yıllar itibariyle artış eğilimi içerisinde olduğu görülmektedir. Bununla birlikte Trabzon'da büyükşehir belediyesi "Trabzon'un Sürdürülebilir Enerji Eylem ve İklim Uyum Planı" projesi kapsamında paydaşlarla birlikte 2030 yılı için Sera Gazı Envanteri azaltım ve iklim değişikliğine uyum hedef ve stratejilerini belirlemiştir. Bu plan ile 2030 yılına kadar sera gazı salımını nasıl ve ne ölçüde sınırlandırılacağına ilişkin bir yol haritasının hazırlanacağı ifade edilmiştir. Ayrıca Trabzon Büyükşehir Belediyesi ve Doğu Karadeniz Kalkınma Ajansı (DOKA) işbirliği ile "Sürdürülebilir Enerji Eylem ve İklim Uyum Planı" hazırlamıştır. Bu durum Trabzon açısından önemli bir gelişme olarak ifade edilebilir. Şehirde Mavi Bayrak almaya hak kazanan plaj ve marinanın bulunmaması önemli bir eksiklik olarak ifade edilebilir (Trabzon Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022). Bölgede yer alan diğer bir il olan Ordu'da da büyükşehir belediyesinin İklim değişikliği eylem planı kapsamında kısa, orta ve uzun vadede gerçekleştirmeyi planladığı çalışmalar mevcuttur. Örneğin kısa vadede kirleten öder prensibin etkin hale getirilmesi, yeşil alanların korunması; orta vadede kent merkezinde bisiklet yolları ağının oluşturulması; uzun vadede ise akıllı ulaşım sistemlerinin kurulması, katı atık bertaraf sistemlerinin optimizasyonu gibi çalışmaların gerçekleştirilmesi planlanmaktadır. Bununla birlikte denize kıyısı olan şehirde mavi bayrak almaya hak kazanan plaj ve marinaların sayısı oldukça azdır (Ordu Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2020-2022).

11. TRA Bölgesindeki Büyükşehirler (Erzurum)

TRA Kuzeydoğu Anadolu Bölgesi'nde büyükşehir olarak sadece Erzurum bulunmaktadır. Erzurum iline ait çevre koruma harcamalarının son beş yıla ilişkin rakamları ve toplam harcamalar içindeki payına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 10: TRA Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Erzurum	24178	0,36	6641	0,09	23275	0,26	47419	0,29	89265	0,27

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, yıllar itibari ile Erzurum ilinin toplam harcamalar içinde, çevre koruma harcamalarına ayırdığı payın genel anlamda artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Bununla birlikte 2020 yılında söz konusu harcamalarda keskin bir düşüş yaşanmış olduğu da görülmektedir. Bu durumun temel nedenlerinden biri tüm dünyada yaşanan Covid-19 salgını olarak ifade edilebilir. Genel anlamda çevre koruma harcamalarına yüksek pay ayıran Erzurum ilinde kentsel dönüşüm, yeşil alanların çoğaltılması, temiz bir çevre için halkın bilinçlendirme faaliyetlerinin arttırılması, çevre yönetim sistemi içerisine teknolojik unsurların entegre edilmesi ve kurumlar arası iş birliği gibi konularda eksikliklerin olduğu ifade edilmektedir (Erzurum Büyükşehir Belediyesi, 2021). Sera gazı envanterine sahip olan Büyükşehir belediyesi henüz YİDEP 'e sahip değildir (Erzurum Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2022).

12. TRB Bölgesindeki Büyükşehirler (Malatya, Van)

TRB Orta Anadolu Bölgesi'nde yer alan Malatya ve Van illerinin her ikisi de 2012 de yapılan en son düzenleme ile büyükşehir statüsüne kavuşmuştur. İlgili illere ait çevre koruma harcamalarının son beş yıla ilişkin rakamları ve toplam harcamalar içindeki payına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 11: TRB Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Malatya	5324	0,12	5208	0,10	46132	0,78	76354	0,06	160719	0,69
Van	18845	0,25	16906	0,20	24889	0,24	25285	0,13	62635	0,16

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Bölgede bulunan Van ilinde genel olarak toplam harcamalar içerisinde çevre koruma harcamalarının payının yıllar itibariyle azaldığı görülmektedir. Malatya'da ise söz konusu harcamaların toplam harcamalar içindeki payında 2020 ve 2022 yıllarında keskin düşüşlerin olduğu ve 2023 yılında ise ciddi bir artışın olduğu görülmektedir. Bunun nedeni olarak Malatya ilinin 6 Şubat 2023'de yaşanan depremlerde etkilenen iller içerisinde yer almasının etkisinin olduğu söylenebilir. İlde iklim değişikliği eylem planına ilişkin bir çalışmanın henüz olmadığı belirtilmektedir (Malatya Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2021).

Bölgede yer alan Van ilinde 2022 yılında Büyükşehir Belediyesi tarafından Sürdürülebilir Enerji ve İklim Eylem Planı hazırlanmış ve bu kapsamda ilde sera gazlarına ilişkin envanter, iklim projeksiyonları belirlenmiştir. Ayrıca sürdürülebilir enerji ve iklim değişikliğiyle mücadele kapsamında amaç ve hedefler ortaya konmuştur (Van Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2022).

13. TRC Bölgesindeki Büyükşehir Belediyeleri (Diyarbakır, Gaziantep, Mardin, Şanlıurfa)

TRC Güneydoğu Anadolu Bölgesinde toplamda dört tane büyükşehir statüsüne sahip olan il bulunmaktadır. Bu iller içerisinde ilk olarak Gaziantep daha sonra da Diyarbakır hem nüfus hem de şehirleşme kriterlerine göre daha önce büyükşehir statüsüne kavuşmuşlardır. Mardin ve Şanlıurfa ise en son yapılan düzenleme ile büyükşehre dönüştürülmüşlerdir. Bölgede bulunan büyükşehirlere ait çevre koruma harcamalarının son beş yıla ilişkin rakamları ve toplam harcamalar içindeki payına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 12:TRC Bölgesindeki Büyükşehirlerin Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Diyarbakır	1180	0,01	1617	0,01	3017	0,02	3951	0,04	12461	0,02
Gaziantep	3980	0,05	4664	0,05	6132	0,06	7441	0,03	30004	0,07
Mardin	10	0,00	0	0,00	60	0,00	782	0,00	4337	0,01
Şanlıurfa	2009	0,02	3874	0,04	26671	0,24	42813	0,19	86837	0,20

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 12'deki bölgede bulunan dört büyükşehrin çevre korumaya ilişkin rakamları incelendiğinde Bölgede bulunan dört ilin de toplam harcamalar içinde çevre koruma harcamalarına ayırdığı payın genel anlamda düşük olduğu görülmektedir. Özellikle Mardin ilinde bu oranın çok düşük olduğu görülmektedir. Bölgede bulunan Gaziantep ili Türkiye'de İklim Değişikliği Eylem Planı hazırlayan ilk Büyükşehir olması yönünden önemli bir yere sahiptir. 2009-2011 zaman sürecini kapsayan planın temeli enerji sektörüne odaklanmıştır. Ayrıca planda sistematik olarak karbon yönetimiyle ilgili olarak atılacak adımlar sistematik olarak belirlenmiştir (Talu, 2019). İlde hem nüfus yoğunluğuna bağlı ısınma kaynaklı emisyonların hem de sanayi yoğunluğuna bağlı enerji kaynaklı emisyonların miktarında artış olduğu ifade edilmektedir. Bu yüzden ilde emisyon seviyesini azaltmak için emisyon oluşumuna neden olan gaz atıklarının düşük seviyede ve standartlara uygun şekilde tutulmasını sağlayacak çeşitli politikalara ihtiyaç durulduğu belirtilmektedir (Gaziantep Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2021).

Özellikle bölgenin önemli bir turizm potansiyeline sahip olan Mardin ilinde çevre koruma harcamalarının toplam harcamalar içerisindeki payının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Bu durumun nedenleri arasında; bölgede yaşanan terör olayları, ilin en son yapılan düzenleme ile sonradan büyükşehir statüsüne kavuşmuş olması gösterilebilir. Mardin ili henüz YİDEP' e sahip değildir; fakat iklim değişikliği ile mücadele kapsamında kısa, orta ve uzun vadeli faaliyetlerin olduğu ifade edilmiştir. Örneğin; büyükşehir belediyesi katı atık düzenli depolama tesisinde çıkan metan gazından elektrik üretilmesi çalışmalarına başlamıştır. Bunun yanında atıkların kaynağında ayrıştırılması, geri dönüştürülmesi, ağaçlandırma çalışmalarının yapılması ve yeşil alanların korunması gibi faaliyetlere büyük önem verildiği ifade edilmişti (Mardin Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2021).

Yukarıdaki tablo incelendiğinde; Diyarbakır ve Şanlıurfa illerinde de toplam harcamalar içerisinde çevre koruma harcamalarının payının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Diyarbakır ili henüz YİDEP 'e sahip değildir; fakat bu eylem planını önceden hazırlayan komşu illerdeki belediyelerle görüşmeler sağlamış ve YİDEP hazırlanması planlanmıştır (Diyarbakır Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü, 2021). Şanlıurfa ilinde ise bu konuda yapılan herhangi bir çalışmanın olmadığı ifade edilmiştir (Şanlıurfa Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü, 2021). Söz konusu illerde yapılan harcamaların büyük bir kısmının güvenlik ve eğitime ayrıldığı bilinmektedir. Bu nedenle bölgede çevre koruma alanında daha fazla yatırıma ihtiyaç olduğu söylenebilir. Bu yatırımların gerçekleştirilebilmesi için; kurumların bu yatırımların gerektirdiği kurumsal yeterlilik yanında mali yeterliliğe sahip olmaları gerekmektedir.

Türkiye'de yer alan otuz büyükşehre ait çevre koruma rakamlarına aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 13: Türkiye'deki Otuz Büyükşehre Ait Çevre Koruma Harcamaları (Bin TL)

	2019		2020		2021		2022		2023	
	*	**	*	**	*	**	*	**	*	**
Adana	13460	0,13	11351	0,09	55396	0,38	82793	0,32	195208	0,38
Ankara	59060	0,08	67347	0,08	178863	0,17	190649	0,08	127554	0,03
Antalya	10988	0,11	14053	0,12	17240	0,12	11316	0,04	43399	0,08
Aydın	768	0,01	877	0,01	1099	0,01	1819	0,01	16935	0,06
Balıkesir	3322	0,05	6538	0,09	8681	0,10	9620	0,06	44848	0,13
Bursa	18855	0,18	33064	0,27	96571	0,63	153552	0,54	401482	0,70
Denizli	3333	0,08	5245	0,11	26011	0,47	41347	0,41	107948	0,51
Diyarbakır	1180	0,01	1617	0,01	3017	0,02	3951	0,04	12461	0,02
Erzurum	24178	0,36	6641	0,09	23275	0,26	47419	0,29	89265	0,27
Eskişehir	3112	0,05	4692	0,07	24656	0,31	34869	0,25	93827	0,33
Gaziantep	3980	0,05	4664	0,05	6132	0,06	7441	0,03	30004	0,07
Hatay	865	0,01	1565	0,01	28811	0,30	44846	0,25	94959	0,27
İstanbul	8602	0,01	15378	0,02	63347	0,09	95619	0,07	184443	0,07
İzmir	16389	0,08	14764	0,06	14391	0,05	15768	0,03	57519	0,05
Kayseri	2491	0,03	3505	0,03	4233	0,03	6322	0,02	26150	0,06
K. Maraş	1976	0,04	3389	0,06	29591	0,41	46227	0,34	89296	0,32
Kocaeli	6982	0,07	12046	0,12	35176	0,29	55362	0,25	155719	0,32
Konya	6649	0,06	7559	0,06	30505	0,20	54789	0,19	124310	0,22
Malatya	5324	0,12	5208	0,10	46132	0,78	76354	0,06	160719	0,69
Manisa	5796	0,10	7005	0,11	50047	0,69	100285	0,77	238181	0,89
Mardin	10	0,00	0,00	0,00	60	0,00	782	0,00	4337	0,01
Mersin	1080	0,01	3905	0,03	2518	0,02	4601	0,01	34237	0,06
Muğla	3500	0,07	5707	0,11	6408	0,10	7023	0,06	38368	0,17
Ordu	893	0,02	1187	0,03	16989	0,43	27599	0,37	63437	0,42
Sakarya	2450	0,06	1763	0,03	20903	0,37	34053	0,32	83697	0,38
Samsun	4690	0,05	9100	0,09	69856	0,60	107065	0,48	246268	0,55
Şanlıurfa	2009	0,02	3874	0,04	26671	0,24	42813	0,19	86837	0,20
Tekirdağ	1821	0,05	10916	0,27	11088	0,21	17769	0,18	83812	0,43
Trabzon	21	0,00	370	0,00	35615	0,30	53714	0,27	108777	0,26
Van	18845	0,25	16906	0,20	24889	0,24	25285	0,13	62635	0,16

* İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcama toplamı

** İl düzeyinde çevre korumaya ilişkin harcamaların toplam harcamalar içindeki payı (%)

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali İstatistiklerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde büyükşehirler içerisinde genel olarak çevre koruma harcamalarına en yüksek pay ayıran iller olarak Bursa, Eskişehir, Sakarya, Kocaeli, Denizli, Samsun, Ordu, Adana, Kahramanmaraş ön plana çıkmaktadır. Diğer taraftan büyükşehirler içerisinde çevre koruma harcamalarına en düşük pay ayıran illerin Mardin, Diyarbakır, Şanlıurfa ve Aydın olduğu görülmektedir.

Sonuç

Çevre sorunlarının yaşanmasında nüfus artışı ve sanayileşmenin önemli bir etkiye sahip olduğu düşünülmektedir. Türkiye'de gerek nüfus yoğunluğu gerekse sanayileşme süreci göz önünde bulundurulduğunda büyükşehir belediyeleri tarafından gerçekleştirilen çevre koruma konusundaki faaliyet ve projelerin diğer yerel idare birimlerine göre ulusal ve uluslararası politikalar üzerinde daha etkili olduğu ifade edilebilir. Çevre koruma alanında bölgesel sorunların çözümüne yönelik politikaların geliştirilebilmesi adına Türkiye'de büyükşehir belediyesi statüsüne sahip olan otuz ile ilişkin çevre koruma harcamalarının incelendiği çalışmada son 5 yıla ilişkin rakamları, AB tarafından da kullanılan İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflaması (İBBS)'nın birinci düzeyine göre on iki bölge için ayrı ayrı ele alınmıştır.

Büyükşehirler içerisinde genel olarak çevre koruma harcamalarına en yüksek pay ayıran iller olarak TR4 bölgesinde yer alan Bursa, Eskişehir, Sakarya ve Kocaeli; TR3 bölgesinde yer alan Manisa ve Denizli; TR8 bölgesinde yer alan Samsun; TR6 bölgesinde yer alan Adana, Kahramanmaraş ön plana çıkmaktadır. Diğer taraftan büyükşehirler içerisinde çevre koruma harcamalarına en düşük pay ayıran illerin de TRC bölgesinde yer alan Mardin, Diyarbakır, Şanlıurfa; TR 3 bölgesinde yer alan Aydın olduğu görülmektedir. Bu durumun yaşanmasında büyükşehirlerin sahip oldukları nüfus, coğrafi yapı, sosyo-ekonomik yapı, turizm potansiyeli gibi unsurların da etkili olduğu ifade edilebilir. Nitekim İstanbul, Ankara ve İzmir'de çevre koruma harcamalarının toplam harcamalar içerisindeki payının diğer illere nispeten düşük olmasında Türkiye'de bulunan iller içerisinde en kalabalık nüfusa sahip iller olmalarının etkisinin olduğu ifade edilebilir.

Toplam harcamalar içerisinde çevre koruma harcamalarına genel olarak en yüksek pay ayıran büyükşehirlerin TR3, TR4, TR6 ve TR8 bölgelerinde yer alan büyükşehirler olduğu görülmektedir. Söz konusu bölgelerin Türkiye'de sanayi anlamında en gelişmiş bölgeler arasında yer alması; bu bölgelerde sanayi kaynaklı çevre sorunlarının daha fazla yaşanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla sanayi kaynaklı kirliliğinin azaltılması bu şehirlerde diğer şehirlere nazaran daha fazla çevresel harcama yapmayı gerektirebilmektedir. Ayrıca söz konusu bölgelerde yer alan büyükşehirlerin birçoğunun iklim değişikliği eylem planına sahip olduğu (Bursa, Eskişehir, Kocaeli, Denizli, Ordu,

Kahramanmaraş) ya da iklim değişikliği eylem planı hazırlama aşamasında (Adana, Manisa, Sakarya) olduğu görülmektedir. Bu bakımdan iklim değişikliği eylem planına sahip olan büyükşehirlerde çevre koruma faaliyetlerine daha fazla ağırlık verildiği söylenebilir. Ayrıca söz konusu bölgelerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerinin Türkiye'deki diğer bölgelere nazaran daha yüksek olması da çevre koruma harcamaları üzerinde etkili bir unsur olarak değerlendirilebilir. T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Kalkınma Ajansları Genel Müdürlüğü tarafından Türkiye'de İBBS 'ye göre bölgelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırmaları (SEGE) yapılmaktadır (T.C. sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2024). Toplam harcamalar içerisinde çevre koruma harcamalarına genel olarak en yüksek pay ayıran TR3, TR4, TR6 ve TR8 bölgeleri SEGE araştırmalarına göre (1.kademeden 6. Kademeye kadar olan sıralamada) 1. ve 2. kademede yer almaktadır. Diğer taraftan toplam harcamalar içerisinde çevre koruma harcamalarına genel olarak en düşük pay ayıran büyükşehirlerin ise TRC bölgesinde yer alan büyükşehirler olduğu görülmektedir. Söz konusu bölgenin sosyo-ekonmik gelişmişlik seviyesi SEGE tarafından yapılan sınıflandırmada 6.kademede yani son sırada yer almaktadır. Özellikle bu bölgede bulunan Diyarbakır, Mardin ve Urfa illerinde yapılan harcamaların büyük bir kısmının güvenlik ve eğitime ayrıldığı bilinmektedir. Bu nedenle bölgede çevre koruma alanında daha fazla yatırıma ihtiyaç olduğu söylenebilir. Bu yatırımların gerçekleştirilebilmesi için; kurumların bu yatırımların gerektirdiği kurumsal yeterlilik yanında mali yeterliliğe sahip olmaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Arar, A. A. (2022). Yerel gündem 21. https://www.mfa.gov.tr/yerel-gundem-21.tr.mfa sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 17.04.2022.

Chiras, D. D. (2010). Environmental Science. (8th ed.), United States: Jones & Bartlett Publishers.

Dauvergne, P. (2005). Globalization and the environment. Global Political Economy, 2(2), 448-478.

İzmir Kalkınma Ajansı (İKA) (2021). https://kalkinmaguncesi.izka.org.tr/index.php /2021/06/14/copeattigimiz-servet-1-izmirin-atik-kompozisyonu/ sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:15.04.2022.

Kalkınma Ajansları (2024). Kalkınma planlamasında istatistiki bölge birimleri sınıflandırması. https://ka.gov.tr/sayfalar/kalkinma-planlamasinda-istatistiki-bolge-birimleri-siniflandirmasi--24 sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 17.04.2024.

Kızıltan, M. ve A.B. Yereli (2023). Belediyelerin çevre koruma harcamaları üzerinde sanayileşmenin etkilerinin mekânsal analizi: Türkiye örneği. Sosyoekonomi, 31(55), 397-416.

On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2012). T.C. Resmî Gazete, 28489, 12 Kasım 2012.

Şengül, Ü., Eslemian, S. ve Eren, M (2013). Türkiye'de istatistiki bölge birimleri sınıflamasına göre düzey 2 bölgelerinin ekonomik etkinliklerinin DEA yöntemi ile belirlenmesi ve Tobit Model uygulaması. Yönetim Bilimleri Dergisi, 11(21), 75-99.

Talu, N. (2019). Yerel İklim Eylem Planlaması ve Türkiye Pratikleri. https://www.iklimin.org/wp-content/uploads/egitimler/seri_10.pdf, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:15.04.2022.

T.C. Adana Büyükşehir Belediyesi (2020). Adana ili 2019 yılı çevre durum raporu. https://www.adana.bel.tr/panel/uploads/yillikfaaliyetraporlari_v/files/abb-yillik-faaliyet- 2020.pdf, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 20.05.2023.

T.C. Adana Valiliği Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü (2021). Adana ili 2020 yılı çevre durum raporu, https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler / adana_2020_-cdr- 20211206082506.pdf, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 18.04.2024.

T.C. Bursa Büyükşehir Belediyesi (2021). 2020 faaliyet raporu. https://www.bursa.bel.tr/dosyalar/yayinlar/210504021820_BBB_2020_Yili_Faaliyet_Rapor u.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.04.2022.

T.C. Diyarbakır Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2021). Diyarbakır ili 2020 yılı çevre durum raporu, https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/d-yarbak-r_-cdr2020- 20211130160826.pdf, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:15.04.2022.

T.C. Ankara Büyükşehir Belediyesi (2021). Büyükşehirden çevre kirliliğine karşı çevre dostu sergi, https://www.ankara.bel.tr/haberler/ buyuksehirdencevre-kirliligine-karsi-cevre-dostu-sergi-14533, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:15.04.2022.

T.C. Erzurum Büyükşehir Belediyesi (2021). Erzurum büyükşehir belediyesi 2020 faaliyet raporu. https://samsun.bel.tr/uploads/dokumanla r/a3c367ee-e5c9c12b69a72678d7587ddc607.pdf, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:15.04.2022.

T.C. Güney Ege Kalkınma Ajansı (GEKA) (2020). Analiz ve raporlar https://geka.gov.tr/tr/sayfa/analiz-ve-raporlar sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.04.2024.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2018). Mahalli idareler bütçe istatistikleri, https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalliidareler-butce-istatistikleri sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 20.04.2024.

T.C. Ankara Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Ankara ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/ankara_-cdr2022-20231006154850.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Antalya Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Antalya ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/antalya_-cdr2022-20230823154442.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Aydın Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Aydın ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/aydin-ilcdr-2022-20231019102315.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Balıkesir Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Balıkesir ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/balikes-r_-cdr2022-20240207092126.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Bursa Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Bursa ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/bursa_-cdr2022-20230914130940.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Denizli Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Denizli ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/denzl-_-cdr2022-20240301095828.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Erzurum Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Erzurum ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/erzurum_-cdr2022-20231013125907.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Eskişehir Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Eskişehir ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/eskseh-r_-cdr2022-20230823154540.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (HVMB) (2024). Genel yönetim sektörü mali istatistikleri. https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-sektoru-mali-istatistikleri, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 17.03.2024.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (HVMB) (2022). Genel yönetim sektörü mali istatistik analiz raporu. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2023/07/2022-Yili-Genel-Yonetim-Sektoru-Mali-Istatistik-Analiz-Raporu.pdf, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 17.03.2024.

T.C. İstanbul Büyükşehir Belediyesi (2022). İstanbul iklim değişikliği eylem planı. https://cevre.ibb.istanbul/wp-content/uploads/2022/01/ist_iklim_degisikligi_eylem_plani.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 15.05.2024.

T.C. İstanbul Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). İstanbul ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/istanbul_-cdr2022-20230914131022.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. İzmir Büyükşehir Belediyesi (2021). Türkiye'nin ilk yeşil şehir eylem planı İzmir için hazırlandı. https://www.izmir.bel.tr/tr/Haberler/turkiye-nin-ilkyesil-sehir-eylem-plani-izmir-icin-hazirlandi/44668/156, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:15.04.2022.

T.C. İzmir Büyükşehir Belediyesi (2022). Projeler. https://www.izmir.bel.tr/tr/Projeler/4, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:15.04.2022.

T.C. İzmir Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). İzmir ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/izmir-ilcdr-2022-20230717151105.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Kayseri Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Kayseri ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/kayseri-ilcdr-2022-20240115151252.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Kocaeli Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Kocaeli ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/kocaeli-ilcdr-2022-20230706104825.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Konya Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Konya ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/konya-ilcdr-2022-20230823154609.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Manisa Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Manisa ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/manisa-ilcdr-2022-20231023101442.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Mardin Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2021), Mardin ili 2020 yılı çevre durum raporu, https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/mardn_-cdr2020-20210621151924.pdf, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:15.04.2022.

T.C. Mardin Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Mardin ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/mardn_-cdr2022-20231013125746.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Mersin Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Mersin ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/mersn_-cdr2022-20231218100046.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Muğla Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Muğla ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/mugla_-cdr2022-20240301095753.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Ordu Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Ordu ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/ordu-ilcdr-2022-20230911131519.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Sakarya Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Sakarya ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/sakarya-ilcdr-2022-20230828130907.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T.C. Samsun Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Samsun ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/samsun-ilcdr-2022-20231019091414.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi:20.05.2024.

T. C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (2024). Sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralaması araştırmaları (SEGE) https://www.sanayi.gov.tr/merkez-birimi/b94224510b7b/sege sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 18.04.2024.

T.C. Şanlıurfa Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2021), Şanlıurfa İli 2020 Yılı Çevre Durum Raporu. https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/sanl-urfa_-cdr2020- 20211118131834.pdf, (Erişim Tarihi:15.04.2022).

T.C. Trabzon Valiliği Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü (2022). Trabzon ili 2022 yılı çevre durum raporu https://webdosya.csb.gov.tr/db/ced/icerikler/trabzon-ilcdr-2022-20231018155807.pdf sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 17.04.2024.

TRT Haber (2021). Marmara denizi özel çevre koruma bölgesi ilan edildi https://www.trthaber.com/haber/gundem/marmara-denizi-ozel-cevrekoruma-bolgesi-ilan-edildi-623087.html, sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 12.04.2024.

Türkiye İstatistik Kurumu, (TÜİK) (2022). Adrese kayıtlı nüfus kayıt sistemi. https: // biruni.tuik.gov.tr sayfasından erişilmiştir. Erişim Tarihi: 20.04.2024.

United Nations, (1992). Report of the United Nations conference on environmentand development, Retrieved from https: //globalforestcoalition.org/wpcontent/uploads/ 2010/12/Rio-Declaration-on-Environment-and-Developmentprinciples1.pdf. Accessed 15.04.2024.

Yiğiter, S. Ç. (2019). İstatistiki Bölge Birimleri Sınıflaması Düzey 2 bölgelerinde iş kazalarının değerlendirilmesi. İSG Akademik, 1(1), 1-11.

Bölüm
2

TÜRKİYE'DE SAĞLIK TURİZMİNİN GELİŞİMİ VE SEKTÖRE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ

Özgür Mustafa ÖMÜR [1]

Mehmet DURGUT [2]

1 Doç. Dr., Giresun Üniversitesi, Giresun Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, ozgur.omur@giresun.edu.tr, ORCİD: 0000-0001-5624-1020.
2 Doç. Dr., Giresun Üniversitesi, Giresun Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, ORCID: 0000-0001-6014-5584.

GİRİŞ

Turizm sektörü ülke ekonomileri açısından önde gelen sektörler arasında yer almaktadır. Sektörün başta ekonomik büyüme, istihdam ve cari denge olmak üzere ülke ekonomisine birçok olumlu katkıları vardır. Ekonomiye yarattığı olumlu katkılar nedeniyle sektörün ülkeler için önemi gün geçtikçe artmaktadır. Bu doğrultuda ülkeler coğrafi, kültürel, tarihi ve teknolojik imkânlarına bağlı olarak alternatif turizm alanları oluşturmaktadır. Bu gelişmelere paralel olarak Türkiye'de de, deniz ve kar turizmine ek olarak, sağlık turizmi, yayla turizmi, eğitim turizmi ve kültür turizmi gibi alternatif turizm alanları oluşmuştur.

Sağlık turizmi, günümüzde çoğu ülkeler için önemli bir ekonomi politikası haline gelmektedir. Ülkeler uluslararası sağlık hizmetleri sunarak, hem bireysel sağlık alanında gelişme sağlayabilir hem de ihracat gelirlerini arttırabilir, ilave istihdam alanları yaratabilir ve ekonominin büyümesine katkıda bulunabilirler (Solak & Gülşen, 2025: 196). Görüldüğü gibi sağlık turizminin desteklenmesi ve gelişmesi hem sağlık alanında hizmet kalitesinin artmasına neden olurken, hem de büyüme, istihdam, cari dengenin finansmanı gibi ülke ekonomisine de önemli katkılar sunmaktadır.

Turizm sektöründe dünyada önde gelen ülkelerden birisi olan Türkiye'de, özellikle son yıllarda güncel teknolojilerin gelişmesiyle birlikte devlet destekli yatırımların da etkisiyle başta İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa ve Antalya illeri olmak üzere ülke genelinde ulusal sağlık hizmetlerinin kalitesi artmıştır. Yaşanan bu gelişmeler sağlık turizminin de gelişmesini sağlamış ve Türkiye önemli bir sağlık destinasyon merkezi haline gelmiştir. Özellikle son yıllarda ülkeyi sağlık amacıyla ziyaret edenlerin oranının önemli ölçüde arttığı dikkat çekmektedir. 2012 yılında sağlık amacıyla ülkeyi ziyaret eden turistlerin toplam turist sayısının yaklaşık %0,7'si iken, bu oran 2024 yılında %2,4'e yükselmiştir. Benzer artış sektörden elde edilen gelirlerde de görülmektedir. 20212 yılından sektörden yaklaşık 780 milyon dolat ihracat geliri elde edilirken, 2024 yılında bu rakam yaklaşık 3,8 kat artarak 3 milyar dolar seviyesine yükselmiştir.

Çalışmada Türkiye'de sağlık turizminin son yıllardaki gelişimi ve sağlık turizmine yönelik uygulanan vergi teşvikleri incelenecektir. Vergi teşviklerinin sektörün gelişiminde payı değerlendirilecektir. Çalışmada öncelikle sağlık turizminin desteklenmesinin önemi üzerinde durulduktan sonra, ikinci bölümde Türkiye'de sağlık turizminin gelişimi konusu incelenecektir. Sonraki bölümde Türkiye'de sağlık turizmine uygulanan vergi teşvikleri ve bu teşviklerin sektörün gelişimindeki payı araştırılacaktır. Sonuç bölümünde ise Türkiye için genel bir değerlendirme ve çıkarımlar yapılacak ve sektörün gelişimine yönelik öneriler sunulacaktır.

1.Sağlık Turizminin Desteklenmesinin Önemi

Turizm sektörü ülke ekonomileri açısından önde gelen sektörler arasında yer almaktadır. Sektörün başta ekonomik büyüme, istihdam ve cari denge olmak üzere ülke ekonomisine birçok olumlu katkıları vardır. Ekonomiye yarattığı olumlu katkılar nedeniyle sektörün ülkeler için önemi gün geçtikçe artmaktadır. (Balıkçıoğlu & Oktay, 2015: 114; Okur & Ergül, 2025). Bu doğrultuda ülkeler, coğrafi, kültürel, tarihi ve teknolojik imkânlarına bağlı olarak alternatif turizm alanları oluşturmak için çeşitli teşvik politikaları uygulamaktadır (Bilici & Işık, 2018: 1). Sağlık turizmi son yıllarda alternatif turizm alanları içinde öne çıkanlardan birisi olup, çoğu ülke sağlık turizminin gelişimine yönelik birçok teşvik politikasını hayata geçirmektedir.

Sağlık turizmi, bireylerin gerekli sağlık hizmetlerini almak amacıyla yaşadıkları ülke sınırlarının dışına çıkarak başka ülkelere seyahat etmeleri şeklinde tanımlanmaktadır. Temel olarak sağlık turizminin konusu, tıbbi tedavi, rehabilitasyon ve alternatif tedavi seçenekleri gibi sağlık hizmetlerinin başka bir ülkede alınmasını içermektedir. Sağlık turizminin birçok çeşidi bulunmaktadır. Bunlar; medikal, estetik, termal, yaşlı ve engelli turizm olmak üzere sınıflandırılmaktadır (Solak & Gülşen, 2025: 197). Sağlık turizmi, çeşitli tıbbi ve tıbbi olmayan tedavilerin seyahat ve konaklama hizmetleriyle birlikte sunulduğu bir hizmet turizmi türüdür. Sağlık turizmi, tıbbi (organ nakli, ameliyatlar, diş ve göz tedavileri, teşhis hizmetleri vb.) veya tıbbi olmayan (estetik ameliyatlar, sağlıklı yaşam ve fitness, geriatrik bakım ve tedaviler vb.) hizmetler almak amacıyla kişinin kalıcı ikamet yerinden başka bir ülkeye veya bölgeye seyahat etmesini içermektedir (Şengul & Çora 2020: 56).

Birçok ülkede yarı kamu malı olarak kabul edilen sağlık hizmetleri, günümüzde önemli bir turizm potansiyeline sahiptir (Buyrukoğlu ve Mercan, 2023: 227). Sağlık turizmi, genel olarak hem turizm hem de sağlık sektörlerine doğrudan katkı sağlarken, önemli bir ekonomik ve pazarlama stratejisi haline gelmiştir. Diğer turizm türlerine kıyasla sağlık turizmi en hızlı büyüyen sektörlerden biridir. Sağlık turizmi, son yıllarda uluslararası bir pazar olarak güçlü bir büyüme kaydederek dünya çapında birçok ülke için önemli bir sektör haline gelmiştir. Ülkeler ayrıca, bu sektörden daha büyük bir pay almak için sağlık turizmi için belirli hedefler belirlemekte ve çeşitli teşvik politikaları geliştirmektedir (Yılmaztürk, 2023).

Tıbbi bakım amacıyla uluslararası seyahati içeren sağlık turizmi, son yıllarda hızla büyüyen bir sektör durumuna gelmiştir. Bu sektör, yüksek kaliteli sağlık hizmetlerine erişim, maliyet avantajları ve çeşitli tedavi seçenekleri sunabilmesi nedeniyle giderek daha fazla ilgi görmektedir (Bulut, 2025: 270). Küreselleşmeyle birlikte ülkeler sağlık hizmetlerini küresel çapta sunmaya başlamıştır. İnternetin ve tanıtım faaliyetlerinin yaygınlaşması ve ulaşım ola-

naklarının iyileşmesi, insanların daha kaliteli veya daha uygun fiyatlı sağlık hizmetleri almak için başka ülkelere seyahat etmesine imkân sağlamış ve sağlık turizminin gelişmesine zemin hazırlamıştır. Sağlık turizmi yapanlar, normal turistlere göre en az 10 kat daha fazla harcama yapmaktadır. Dolayısıyla sağlık turizminin teşvik edilmesi, önemli miktarda döviz girdisi elde etmenin yanı sıra hem nitelikli iş gücünün istihdamına hem de cari açığın azaltılmasına önemli ölçüde katkı sağlayacaktır (Diliçıkık, 2017: 9).

Sağlık turizmi, günümüz ekonomilerinde dikkate değer bir gelir kaynağı olarak konumlanmakta olup, özellikle gelişmekte olan ülkelerde döviz girdisini artıran, istihdamı teşvik eden ve ekonomik büyümeye katkı sağlayan stratejik bir sektör niteliği taşımaktadır. Bu çerçevede sağlık turizmi, yalnızca uluslararası düzeyde sağlık hizmeti sunumu ile sınırlı kalmamakta, aynı zamanda ekonomik kalkınmayı destekleyen önemli bir politika aracı olarak değerlendirilmektedir (Solak & Gülşen, 2025: 197). Turizm ve sağlık alanlarının kesişmesinden meydana gelen bu sektör, bölgesel kalkınmanın güçlendirilmesine de kayda değer ölçüde katkı sunmaktadır (Okutmuş, 2015: 69).

Sağlık turizminin olumlu ekonomik katkılarının yanı sıra kültürel ve uluslararası tanıtım gibi birçok avantajları da bulunmaktadır. Farklı kültürlerden gelen sağlık turizmi ziyaretçileri, yerel halkla etkileşim kurarak kültürel anlayışı ve hoşgörüyü artırabilirler (Çapar, 2025: 457). Bunun yanı sıra tıbbi turizm, ülkelerin küresel pazardaki rekabet gücünü artırır ve sağlık hizmetlerinin kalitesini dünyaya sergileme fırsatı sunar. Bu bağlamda sektör, ülkenin tanıtımında önemli bir rol oynayabilir.

Sağlık turizminin desteklenmesi ekonomik ve kültürel açıdan önemli faydalar sağlasa da, bunun sağlık sektörü üzerinde doğurabileceği olası olumsuz etkilerin de dikkate alınması gerekmektedir. Özellikle sağlık hizmetlerinin ticarileşmesi, yabancı hastaların döviz getirisi olan müşteriler şeklinde algılanmasına neden olabilmektedir. Bu durum, hastanelerin turistlere daha fazla odaklanmasına, yerel halkın sağlık hizmetlerine erişiminin zorlaşmasına ve ticari kazanç sağlamak için kaynak ve öncelikleri farklı bir gruba kaydırılmasına neden olabilir. Sonuç olarak, yerel halkın sağlık hizmetlerine erişim hakkı zedelenir ve bu da daha uzun bekleme sürelerine, daha düşük hizmet kalitesine ve artan maliyetlere neden olabilir. Sağlık hizmeti gibi temel bir ihtiyacın piyasa odaklı yönetimi, yerel halk ve turistler arasında hizmetlere erişimde dengesizlik yaratır, sosyal adaleti ve eşitliği olumsuz etkiler ve sağlık hizmetlerinin kamusal niteliğini zayıflatır (Solak & Gülşen, 2025: 197). Eleştirilerin odak noktası, sağlık hizmetlerine erişimde vatandaşlar ile yabancılar arasındaki eşitsizlik veya vatandaşlar için dezavantajlılık sağlaması, sağlık hizmetlerinin ticarileşmesi ve tekelleşmesidir (Gültekin & Gültekin, 2021: 302).

Sonuç olarak özetlemek gerekirse, sağlık turizmi bazı riskleri barındırsa da, döviz getirisi sağlama, büyüme ve istihdama katkı sağlama gibi ekonomik faydalarının yanı sıra; sağlık hizmetlerinin iyileşmesi; ülkelerin global pazarda rekabet gücünün arttırılması ve ülkenin sağlık hizmeti kalitesini dünyaya tanıtma fırsatı yaratması; sosyal ve kültürel etkileşimin sağlaması gibi ülkeler için birçok olumlu etkileri vardır. Bu olumlu özellikleri dikkate alındığında, sektörün çeşitli teşvik araçlarıyla desteklenmesi ve uluslararası rekabet gücünün arttırılması ülkeler için oldukça önemlidir.

2.Türkiye'de Sağlık Turizminin Gelişimi

Türkiye'de deniz ve kar turizminin yanı sıra eko-turizm, kültür turizmi, kongre turizmi, av turizmi, spor turizmi, yayla turizmi ve sağlık turizmi gibi çeşitli turizm türleri özellikle son yıllarda gelişim göstermiştir (Bilici & Işık, 2018: 1). Ülke, jeopolitik konumunun avantajları, zengin kültürel birikimi, modern sağlık altyapısı ve rekabetçi maliyet politikaları sayesinde sağlık turizmi alanında dikkat çekici bir konuma ulaşmıştır. Türkiye'nin bu alandaki güçlü potansiyeli, küresel sağlık turizmi pazarındaki payını artırmasına yönelik önemli fırsatlar sunmaktadır (Solak & Gülşen, 2025: 196).

Türkiye, birçok alanda çeşitli tedavi seçenekleri sunan, maliyet etkinliği yüksek bir destinasyon merkezi olarak tanınmaktadır. Bu durum ülkeyi uluslararası hastalar için cazip olmasına neden olmaktadır. Coğrafi konumu, rekabetçi fiyatlandırması ve sağlık turizmi altyapısına yaptığı yatırımlar ülkenin hızlı pazar büyümesine katkıda bulunmuştur (Bulut, 2025: 281).

Türkiye'de sağlık turizmi, yalnızca ekonomik büyüme ve döviz gelirlerinin artırılması açısından değil, aynı zamanda ülkenin sağlık sektörünün küresel ölçekte tanıtılması ve sunulan sağlık hizmetlerinin niteliğinin yükseltilmesi bakımından da stratejik bir öneme sahiptir. Ülkenin jeopolitik konumu, onu Avrupa, Asya ve Orta Doğu'dan gelen hastalar için kolay ulaşılabilir bir merkez konumuna getirmekte; bu durum ise ülkeyi sağlık turizmi açısından son derece çekici bir destinasyon haline dönüştürmektedir (Solak & Gülşen, 2025: 196). Türkiye'nin avantajlı iklimi de, Avrupa ülkelerinden gelen sağlık turistleri için cazip bir faktördür. Ayrıca, Avrupa ülkelerinde yaşayan Türk vatandaşları veya Türk kökenli hastalar (diaspora turizmi olarak da bilinir) da ülkemizde sağlık turizmi için önemli bir potansiyel oluşturmaktadır (Yılmaztürk, 2023).

Türkiye, coğrafi yapısı ve konumu nedeniyle turizm açısından zengin fırsatlara sahip ülkeler arasında yer almaktadır. Bu bağlamda sağlık turizmi sektörü, Türkiye için değerlendirilmesi gereken alternatif turizm türlerinden biridir (Eryer, 2024: 64). Türkiye sağlık turizmi bakımından bazı avantajlara sahiptir. Bu avantajlar şu şekildedir (Tengilimoğlu, 2021: 3):

- Hastanelerin altyapısının ve ekipmanlarının kalitesinin yüksek olması,
- Hekimlerin ve sağlık hizmeti sağlayıcılarının batı ülkeleri düzeyinde eğitim ve deneyim düzeyi standartlarında olmaları,
- Avantajlı fiyatların olması,
- Özellikle coğrafi konumu, geleneksel turistik mekânları (doğal ve tarihi) ve uzun süreli seyahat kısıtlamaları yaratmayan iklim koşulları nedeniyle tercih edilir olması,
- Ulaşım kolaylığı,
- Turizm tesislerinin yüksek standartlara sahip olması,
- Çok sayıda akredite sağlık tesisinin varlığı,
- Devlet teşvikleri ve hükümet desteğinin olması,
- Medikal ve sağlık turizminin diğer turizm türleriyle entegre edilmesi ve ortak tur programlarının oluşturulması olanaklarıdır.

Türkiye'de resmi sağlık turizmi politikaları 2010 yılında oluşturulmaya başlanmış ve kalkınma planları kapsamında sağlık ve medikal turizmle ilgili çeşitli politikalar geliştirilmiştir. Sağlık turizmiyle ilgili ilk resmi yapı, Sağlık Bakanlığı bünyesinde bir sağlık turizmi biriminin kurulmasıyla başlamıştır. Sektörler arası entegrasyonu sağlamak amacıyla, Sağlık Turizmi Koordinasyon Kurulu (SATURK), Başbakanlık Genelgesi ile kurulmuş ve 7 Şubat 2015 tarihli 29260 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca Uluslararası Sağlık Hizmetleri A.Ş. (USHAŞ) uluslararası sağlık hizmetleri alanında Türkiye'de sunulan hizmetlerin tanıtımını yapmak, kamu ve özel sektörün sağlık turizmi alanındaki faaliyetlerini desteklemek ve koordine etmek, uluslararası sağlık hizmetleri, hizmet sunum standartları ve akreditasyon kriterlerine ilişkin politika ve stratejiler konusunda bakanlığa önerilerde bulunmak amacıyla 04.02.2019 tarihinde kurulmuştur (Yılmaztürk, 2023).

Türkiye'de sağlık imkânlarının iyileştirilmesi, sağlık hizmeti veren kurum sayısının artırılması ve bu kurumların zengin kaynaklarla desteklenmesi gibi faaliyetlerin sağlık turizmi bağlamında üretken bir yapı oluşturduğu söylenebilir (Tosun, 2024: 186). Son yıllarda sağlık sektörüne yapılan yatırımlar, ülkemizde sağlık standartlarında ciddi bir artışa yol açmıştır. Türkiye'de sektörün gelişen yapısı, diğer ülkelerle rekabet gücünü artırmış ve devlet tarafından uygulanan yasal düzenlemeler, sağlık hizmetlerine erişimi kolaylaştırmış ve teşvik etmiştir (Pekşen, 2021: 204).

Tablo 1'de Türkiye'de sağlık turizmine yönelik ziyaretçi sayısı ve sağlık turizminden elde edilen gelirlere yer verilmektedir. Buna göre, Türkiye'de sağlık turizminde hem ziyaretçi sayısı hem de elde edilen gelirler bakımından

son yıllarda önemli bir ilerleme yaşandığı görülmektedir. Sağlık hizmetleri sebebiyle ülkeyi ziyaret edenlerin sayısı 2012 yılında 265 bin kişiyken, 2024 yılında bu sayı yaklaşık 5,7 kat artarak 1,5 milyon seviyelerine yükselmiştir. Benzer bir artış sağlık turizminden elde edilen gelirlerde de yaşanmıştır. Sağlık turizminden 2012 yılında 779 milyon dolar gelir elde edilirken, 2024 yılında yaklaşık 3 milyar dolar gelir elde edilmiştir. Elde edilen gelirlerde de 2012 yılına göre yaklaşık 3,8 katlık bir artış söz konusudur.

Tablo 1: Türkiye'de Sağlık Turizmi Gelirleri ve Ziyaretçi Sayısı (2012-2025)

Yıllar	Yurtdışından Gelen Ziyaretçi Sayısı (Bin Kişi)	Sağlık Turizm Gelirleri (Bin USD)
2012	265,1	779.195
2013	346,2	1.028.290
2014	509,8	963.430
2015	429,6	745.920
2016	419,2	811.720
2017	491,0	910.100
2018	656,1	1.007.200
2019	757,3	1.459.140
2020	436,5	1.371.190
2021	730,2	2.016.260
2022	1.382,6	2.206.750
2023	1.539,2	3.006.090
2024	1.507,6	3.022.952
2025 (Ocak-Eylül)	1.080,4	2.186.000

Kaynak: TUIK, Turizm İstatistikleri, IV. Çeyrek: Ekim-Aralık ve Yıllık, 2024

Türkiye'de son yıllarda sağlık amacıyla ülkeyi ziyaret edenlerin toplam turist sayısı içindeki oranında da ciddi artış olduğu dikkat çekmektedir. 2012 yılında sağlık sebebiyle ülkeye gelen turistlerin toplam turist sayısı içindeki payı yaklaşık binde 7 seviyelerindeyken, 2024 yılında bu oran yüzde 2,4'e yükselmiştir (Tuik, 2024).

Türkiye'de birçok alanda uluslararası sağlık hizmeti sunmaktadır. Plastik cerrahi, saç ekimi, dermatoloji, kulak burun boğaz, medikal estetik, diş estetiği, ortodonti, tamamlayıcı tıp, fizyoterapi ve güzellik salonları alanında uzmanlar bu alanda hizmet vermektedir. Bu alanlar içinde estetik sektörü, Türkiye'de sağlık turizmi kapsamında sunulan hizmetlerde önemli bir rol oynamaktadır. Saç ekimi ve plastik cerrahi hizmetlerine olan talep özellikle Orta Doğu ve Arap ülkeleri gibi sıcak iklimlerde yüksektir. Sağlık turizmi kapsamında sunulan bu hizmetler, sağlık hizmetlerinin yanı sıra turizm ve diğer sektörlere

de katkı sağlayarak ülkemiz için önemli bir gelir kaynağı oluşturmaktadır. Bu bağlamda, tıbbi laboratuarlar, oteller, seyahat acenteleri, kozmetik, ulaşım ve çağrı merkezleri gibi turizm sektöründe faaliyet gösteren perakende sektörlerine de gelir sağlamaktadır (Karaca & Akın, 2024: 169). Türkiye'de sağlık turistleri tarafından en fazla tercih edilen klinik uzmanlık alanları; kadın hastalıkları ve doğum, iç hastalıkları, göz hastalıkları, tıbbi biyokimya, genel cerrahi, diş hekimliği, ortopedi ve travmatoloji, enfeksiyon hastalıkları ile kulak-burun-boğaz disiplinleri olarak sıralanmaktadır (Yılmaztürk, 2023).

Türkiye'de sağlık turizmi sektörünün ekonomik büyüme üzerindeki etkilerinin incelendiği güncel bir çalışmada Solak ve Gülşen (2025), sağlık turizmi gelirlerinin ve sağlık turisti sayısının, Türkiye'nin Gayri Safi Yurtiçi Hâsılası (GSYH) üzerinde anlamlı ve olumlu etkiler yarattığı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışma sonucuna göre, Türkiye'de sağlık turizmi ekonomik büyümeye olumlu katkısı olan stratejik bir sektör olarak kabul edilmektedir.

3.Sağlık Turizmine Yönelik Vergi Teşvikleri

Ülkeler, sağlık turizminde küresel rekabette yerlerini güvence altına almak için sağlık hizmeti sağlayıcılarına destek vermektedir. Türkiye de sağlık turizmi alanındaki gelişimini sürdürmek, ülkeye giren döviz miktarını artırmak, turizmde önde gelen ülkelerden biri olmak ve bölgesel kalkınmayı desteklemek amacıyla çeşitli yasal ve destekleyici adımlar atmıştır (Aktepe & Açıkel, 2020). Türkiye'de turizm sektörünün geliştirilmesi ve uluslararası alanda rekabet gücünün arttırılması için devlet tarafından çeşitli araçlarla desteklenmektedir. Vergi teşvikleri de bu destekler arasında yer almaktadır.

Sağlık turizmi, Türkiye ekonomisi için stratejik öneme sahip bir sektördür. 2025 yılına kadar bu sektörde faaliyet gösteren işletmelere yönelik vergi avantajları ve devlet destekleri kayda değer seviyelere ulaşmıştır. Genel olarak turizm sektörünü geliştirmek için bazı genel vergi teşvikleri uygulanmaktadır. Ülkede genel turizme yönelik vergi teşviklerine ek olarak, yüksek katma değerli sağlık turizmindeki mevcut potansiyeli geliştirmek için sağlık turizmine özel vergi teşvikleri de uygulanmaktadır (Diliçıkık, 2017: 9).

Türkiye'de sağlık turizmine yönelik uygulanan vergi teşvikleri arasında; yabancı hastalara %0 KDV uygulaması, bu alanda faaliyet gösteren işletmelere %80 Kurumlar Vergisi indirimi ve Ticaret Bakanlığı tarafından uygulanan vergi dışı birçok destek yer almaktadır.

3.1.Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi İndirimi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ğ maddesine göre, Sağlık Bakanlığı tarafından yetkilendirilen kuruluşlar, yurt dışından gelen hastalara sundukları sağlık hizmetlerinden elde ettikleri gelirin % 50'si kurumlar vergisinden muaftır. Aynı avantajdan, Gelir Vergisi Mükelleflerinin de yararlana-

bileceği GVK nun 89/13. maddesinde ayrıca hükme bağlanmıştır. Bu indirimden yararlanmak için gerekli şartlar şu şekildedir:

- Uluslararası Sağlık Turizmi Yetki Belgesi alınmalı,
- Hasta, Türkiye'de yerleşik olmayan biri olmalı,
- Fatura doğrudan yabancı hasta adına düzenlenmeli,
- Döviz gelirleri beyanname tarihine kadar Türkiye'ye getirilmiş olmalıdır.

3.2.KDV İstisnası

3065 sayılı KDV Kanununun 13-1/l maddesine göre, yabancı hastalara verilen sağlık hizmetleri **KDV'den muaftır**. Sağlık hizmetleri arasında hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri yer almaktadır. Bunlar dışındaki saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi ve dolgu maddeleri tedavileri gibi estetik amacıyla yapılan tedaviler KDV indirimi kapsamına alınmamıştır. Ayrıca, konaklama, ulaşım, yemek gibi diğer her türlü teslim ve hizmetleri de KDV istisnasını kapsamamaktadır (Korkmaz, 2023: 81). Söz konusu istisnasından yararlanmak için gerekli şartlar şu şekildedir:

- Hizmet, tıbbi tanı ve tedavi niteliği taşımalı (estetik işlemler hariç)
- Hasta, Türkiye'de ikamet etmeyen biri olmalı,
- Sağlık hizmeti doğrudan yetkili bir sağlık kuruluşu tarafından verilmelidir.

3.3.Yatırım Teşvikleri

Yatırımlara ilişkin devlet destekleri çerçevesinde; turizm ve termal turizm tesisleri, laboratuarlar, yaşlı ve engelli bakım merkezleri ile sağlıklı yaşam yatırımları genellikle hizmet sektörü içinde öncelikli yatırım konuları arasında ele alınırken, hastane ve huzurevi yatırımları ise bölgesel teşvik sistemi kapsamında değerlendirilmektedir (Gültekin & Gültekin, 2021: 309).

Sağlık turizmi yatırımları, Türkiye'nin teşvik sistemindeki yatırım teşvik paketlerinden yararlanabilir. Bölgesel teşvik sistemlerinde sağlık turizmi tesisi yatırımları için **KDV muafiyeti**, **gümrük vergisi muafiyeti**, **sigorta primi işveren desteği**, **yatırım yeri tahsisi** gibi teşvikler bulunmaktadır.

Yatırım indirimleri ve vergi muafiyetleri sayesinde işletmeler başlangıç maliyetlerini önemli ölçüde azaltabilirler. Bu destekler özellikle teknolojik altyapı ve tıbbi cihazlara yapılan yatırımlar için kritik öneme sahiptir.

3.4.Ticaret Bakanlığı Destekleri

Ticaret Bakanlığı sağlık turizmini stratejik bir hizmet ihracatı olarak değerlendirmekte ve bu alanda firmalara önemli destekler sağlamaktadır. Bu alanda sunulan başlıca destekler şu şekildedir:

- Uluslararası Reklam ve Tanıtım Desteği: Giderlerin %60-70'i,
- Hasta Taşıma Desteği: Uçak biletlerinin %60'ı,
- Acente Komisyon Desteği: %60 geri ödeme,
- İstihdam Desteği: Nitelikli personel maaşlarının %60'ı,
- Eğitim Desteği: Eğitim giderlerinin %60'ı,
- Uluslararası Ofis Kiralama Desteği: Ofis kurulum veya kiralama giderlerinin %60'ı,
- Fuar Katılım Desteği: Giderlerin %60-70'i karşılanır.

Yukarda belirtilen desteklerden yararlanmak için; Türkiye Hizmet İhracatçıları Birliği'ne (HİB) üye olmak, başvurular Destek Yönetim Sistemi (DYS) üzerinden yapılmalı ve yapılan harcamaların tüm belgeleri sunulmalıdır.

4.Türkiye'de Sağlık Turizmine Uygulanan Vergi Teşviklerinin Önemi

Türkiye'de sağlık turizminin gelişmesi hem sağlık sektörü hem de ülke ekonomisi için oldukça önemlidir. Ancak bu potansiyelin tam olarak hayata geçirilmesi ve sürdürülebilir bir şekilde kullanılması, sağlık turizmi sektörü için güçlü bir düzenleyici çerçevenin oluşturulması ve etkili kamu politikalarının uygulanmasıyla mümkün olacaktır (Solak & Gülşen, 2025: 196).

Türkiye'de sağlık turizmi 2010 yılından bu yana istikrarlı bir şekilde gelişme göstermektedir. Türkiye'de sağlık turizmi faaliyetleri, sağlık turizmi potansiyelinden yararlanmak, sağlık turizmi pazarından pay almak ve turizm ürünlerini çeşitlendirmek amacıyla çeşitli devlet teşvikleriyle desteklenmektedir (Okutmuş vd., 2015: 63). Bu yüksek katma değerli sektörün gelişiminde ulusal politikalar, devlet destekleri ve teşvikler önemli rol oynamaktadır. Ülkede son yıllarda sektörün gelişimine paralel bir şekilde, sektöre yönelik devlet teşviklerinin türü ve oranında da önemli artışlar olduğu dikkat çekmektedir (Tengilimoğlu, 2021: 1).

Türkiye'de vergi ve vergi dışı teşvikler, sağlık turizmini küresel pazarda tanıtmak, rekabet gücünü artırmak, döviz kazandıran bir sektör olarak cari açığı azaltmak ve birçok ilgili sektör için iş fırsatları yaratmak açısından günümüzde büyük önem taşımaktadır (Ağtaş, 2021).

Sağlık turizmi alanında etkili düzenlemelerin, piyasa işleyişini iyileştirerek sektörel verimliliği artırması ve kamu refahını maksimize eden olumlu dışsallıklar yaratması öngörülmektedir. Sağlık turizmini geliştirmek için çeşitli teşvik sistemleri uygulanmaktadır. Devletin sağladığı destekler içinde özellikle vergi muafiyetleri ve indirimleri bu sektörde faaliyet gösteren sağlık kuruluşlarının mali yükünü azaltmayı ve yurt dışından daha fazla hasta çekmeyi amaçlamaktadır. Kurumlar vergisi ve KDV muafiyetleri gibi sağlanan avantajlar, sağlık turizmi yatırımlarını çekici kılmakta ve sektörün uluslararası rekabet kapasitesini artırmaktadır. Bu tür teşvikler, Türkiye'nin küresel sağlık turizmi pazarındaki konumunu güçlendirirken, ülke ekonomisine döviz kazancı sağlama açısından da önemli katkı sunmaktadır (Solak & Gülşen, 2025: 196-198).

Türkiye'de uluslararası sağlık standartlarına uyumu sağlamak için akreditasyon süreçlerine öncelik verilmelidir. Akreditasyonun güçlendirilmesi, sağlık hizmetlerinin kalitesini ve hasta güvenini artıracak ve Türkiye'nin küresel pazardaki rekabet gücünü pekiştirecektir (Bulut, 2025: 281). Akredite olmayan sağlık kuruluşlarının teşviklerden daha az yararlanması ile akredite süreci özendirilebilir. Bu bağlamda akreditasyon sürecini destekleyici teşviklerin hayata geçirilmesi, sağlık alanında hizmet veren kurumların akredite süreçlerini yönlendirme anlamında faydalı olacaktır.

Sonuç ve Öneriler

Sağlık turizmi hem sağlık hizmetlerinin hem de turizm sektörünün gelişmesine katkı sağlayan stratejik öneme sahip bir alt sektör konumundadır. Bu doğrultuda, Türkiye'de, sağlık turizmine yönelik özel vergi teşviklerinin getirilmesi hem sağlık sektörü hem de turizm sektörü için olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Son yıllarda Türkiye'de başta sağlık ve ulaşım alanında yapılan yatırımlar, ülkeyi önemli bir sağlık destinasyonu haline getirmiştir. Ülkeye sağlık amacıyla gelen ziyaretçi oranının son yıllarda önemli ölçüde arttığı dikkat çekicidir. 2012 yılında sağlık amacıyla gelen toplam 265 bin kişi o yıl toplam turist sayısının yaklaşık %0,7'sini oluşturmaktadır. 2024 yılında ise ülkeyi sağlık amacıyla ziyaret eden turistlerin sayısı yaklaşık 5,6 kat artarak 1,5 milyon kişiye yükselmiş, sağlık turisti sayısının toplam turist sayısı içindeki payı da %2,4 seviyelerine çıkmıştır. Sektörden elde edilen gelirde de benzer bir artış gözlemlenmektedir. 2012 yılında sektörden yaklaşık 780 milyon dolar ihracat geliri elde edilirken, bu rakam 2024 yılında yaklaşık 3,8 kat artarak 3 milyar dolara ulaşmıştır.

Türkiye'de sağlık turizminin desteklenmesine yönelik bazı vergi teşvikleri uygulanmaktadır. Sağlık turizmine uygulanan vergi teşvikleri arasında; yabancı hastalar için %0 KDV, bu alanda faaliyet gösteren işletmeler için %80 kurumlar vergisi indirimi, yatırım teşvikleri ve Ticaret Bakanlığı tarafından uygulanan birçok vergi dışı destek yer almaktadır. Bu teşvikler, sağlık sektöründe maliyetleri düşürmek ve Türkiye'nin uluslararası alanda rekabet gücünü arttırarak, yabancı hastalardan elde edilen geliri arttırmak için oldukça önemlidir. Ayrıca, sağlık hizmetlerinin niteliğini ve niceliğini arttırmak, bölgesel kalkınmayı sağlamak için teşvikler ön plana çıkmaktadır. Sağlık sektörüne yönelik birçok vergi teşviki uygulanmaktadır, fakat teşviklerin kapsamı sınırlandırılmıştır. Özellikle KDV muafiyeti yalnızca "temel tıbbi hizmetleri" kapsamakta olup, estetik işlemleri muafiyet kapsamına girmemektedir. Bu durum, sağlık turizminin bazı önemli alanlarda sağladığı faydaları sınırlamaktadır. Ancak teşviklerin kapsamı daha da genişletilebilir.

Sonuç olarak. Türkiye, sağlık turizmi sektörünü desteklemek amacıyla işletmelere çeşitli vergi avantajları sunmaktadır. Bu avantajlar, özellikle yeni yatırımlar yapmak ve modern sağlık tesisleri kurmak isteyen işletmeler için önemli fırsatlar yaratmaktadır. Teşvikler ayrıca, sektörün büyümesini ve döviz geliri elde etmesini teşvik etmektedir. Ancak, "yeterli" olarak nitelendirilebilmesi için hâlâ bazı iyileştirmelere ihtiyaç duyulmaktadır. Teşviklerin kapsamının genişletilmesi (örneğin, güzellik, saç ekimi ve estetik amaçlı hizmetlerin de dâhil edilmesi), yan hizmetler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi, akreditasyon sürecin destekleyici teşviklerin uygulanması ve başvuru süreçlerinin basitleştirilmesi gibi adımlar faydalı olabilir.

KAYNAKÇA

Ağtaş, B. (2021). Sağlık Turizmine Yönelik Vergisel Teşvikler. Alomaliye.com. https://www.alomaliye.com/2021/09/15/saglik-turizmine-yonelik-vergisel-tesvikler/?srsltid=AfmBOoporFhA9bYD6MYp0Q63kWU9BVF3o--vt3r4GbciCoqq7Nq0f6Kn.

Aktepe C. & Açıkel Z., (2020). Sağlık Turizmi, D. Tengilimoğlu (Ed.), Ankara: Siyasal Kitabevi, 359-387.

Balıkçıoğlu, E. & Oktay, K. (2015). Türkiye'de turizm gelirleri ve ekonomik büyüme ilişkisinin kamu politikaları doğrultusunda değerlendirilmesi. Sosyoekonomi, 23(25), 113-125.

Bilici, N. & Işık, Z. (2018). Bölgesel kalkınmada yayla turizmi: Rize ili örneği. AÇÜ Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, 4(1), 1-21.

Bulut, C. (2025). International Health Tourism: A Strategic Comparison of Türkiye and Germany. Istanbul Gelisim University Journal of Health Sciences, (25), 269-284.

Buyrukoğlu, S & Altunakar Mercan, S.Ş, (2023). The impact of health tourism on economic growth in Türkiye. CUJOSS, 47(2), 227-234.

Çapar, H. (2025). Webscraping ve textual analiz yöntemiyle sağlık turizmi politikasına yönelik halkın tutum ve davranışlarının incelenmesi. Sağlık Akademisyenleri Dergisi, 12(3), 457-467

Diliçikik, A. (2017). Sağlık Turizmine Sağlanan Vergisel Teşvikler. Vergi Dünyası Dergisi, (431), 9 - 20.

Eryer, A. (2024). Sağlık Turizminin Ekonomik Boyutu: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme. Journal of Economics and Research, 5(1), 63-80.

Gültekin, D.D. ve Gültekin, R. (2023). Sağlık Turizmi ve Vergilendirme Rejimi: Türkiye Uygulamaları Hakkında Bir Değerlendirme. XX. IBANESS İktisat, İşletme ve Yönetim Bilimleri Kongreler Serisi – Ohrid / Kuzey Makedonya Cumhuriyeti

Karaca, H. ve Akın, Ö. (2024). Sağlik Turizmi ve Devlet Teşvikleri: Türkiye'deki Uygulamalara Yönelik Bir Değerlendirme. Efe Akademik Yayıncılık: İstanbul.

Korkmaz, A. (2023). Sağlık turizmine yönelik vergisel teşvikler ve özellikli hususlar. Vergi Dünyası Dergisi , 1(505), 81 - 92.

Okutmuş, E., Uyar, U. ve Gövce, M. (2015). Sağlik Turizminde Devlet Teşviklerinin TMS 20 Kapsaminda Muhasebeleştirilmesi. C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 16(2), 63-82.

Okur, F. & Ergül, M., 2025, Assessing the Economic Impact of Medical Tourism: A Sectoral Analysis, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 60(1), 1023-1034.

Peşken, F. (2021). Türkiye'de Sunulan Sağlık Turizmi Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması. Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, 7(3), 203-213.

Solak, I. ve Gülşen, M.A. (2025). Türkiye'de Sağlık Turizmi Politikalarının Ekonomik ve Mali Etkilerinin Analizi (2015-2021). Alanya Akademik Bakış Dergisi, 9(1), 195-208.

Sengul, C. & Çora, H. (2020). Healthcare Tourism in Second Decade of 21st Century-A Review of Turkey as the New Global Center for International Patients. Journal of Health Systems and Policies, 2(1), 56-86.

Tengilimoğlu D. (2021). Sağlık Turizmi ve Devlet Teşvikleri. Rating Academy, 8(1), 1-10.

Tosun, A. (2024). Türkiye'de Sağlik Turizmi Ve Sağlik Turizmi Politikalarinin İncelenmesi. ICONIL 2024 Spring | June 8-9, 2024 İstanbul/Türkiye. Proceedings Book, 185-192.

TUIK (2025), Turizm İstatistikleri, https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Turizm-Istatistikleri-IV.-Ceyrek:-Ekim-Aralik-ve-Yillik,-2024-53660.

Yılmaztürk, Z. (2023). Dünyada ve Türkiye'de Sağlık Turizmi. Mali Klavuz, (89), https://www.malikilavuz.com/dunyada-ve-turkiyede-saglik-turizmi/.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 25/10/1984 Kabul Tarihi, Resmi Gazete Yayım Tarihi 2/11/1984.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 13/06/2006 Kabul Tarihi, Resmi Gazete Yayım Tarihi 1/6/2006.

Bölüm
3

EĞİTİM ŞART: OECD, AB VE TÜRKİYE'DE KAMU KESİMİ EĞİTİM HARCAMALARININ GELİŞİMİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Selçuk Çağrı ESENER [1]

Umutcan MEMO [2]

1 Doç. Dr., Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, cesener@bandirma.edu.tr, https://orcid.org/0000-0002-5722-9549
2 Doktora Adayı, Poznan University of Life Sciences, Faculty of Economics, Economics and Finance, umutcan.memo@up.poznan.pl, https://orcid.org/0000-0003-1412-3813

1. Giriş

Devletin yüklendiği görevlerin önemli bir kısmı onu belli harcamalarda bulunmaya zorlar. Kamusal ihtiyaçların giderilmesi için devletin birtakım hizmetlerden yararlanması, bir kısım malları kullanması gerekmektedir (Uluatam, 2003: 203). Kamunun ürettiği mal ve hizmetler temelde üç sınıfa ayrılır. Bunlar; tam kamusal mal ve hizmetler, yarı kamusal mal ve hizmetler, özel mal ve hizmetlerdir (bunlar dışında erdemli mal ve hizmetleri katan başkaca sınıflandırmalar da mevcuttur). Tam kamusal mal ve hizmetlerin faydaları bölünemez niteliktedir, tüketiminden kişiler dışlanamaz ve tüm vatandaşlara ücretsiz olarak sunulurlar (Akdoğan, 2003: 41). Özel mal ve hizmetlerin faydaları tam olarak bölünebilir ve bu faydalar sadece bireye has olduğu için fiyatlandırma yoluyla ücretlendirilmektedir. Yarı kamusal (ya da kolektif) mal ve hizmetler ise, bölünebilir ve dışlanabilir nitelikleri olmakla birlikte, sağladıkları fayda açısından hem ilgilisine (o bireye) hem de topluma olumlu dışsallıklar yaratan mal ve hizmetlerdir. Bu mal ve hizmetlerden fayda elde edenler yararlanma karşılığında bir bedel ödeyebilmektedirler (Özker ve Esener, 2009).

Belirtilen çerçevede, ekonomik kalkınmanın önemli bileşenlerinden biri olarak kamu kesimi eğitim harcamaları, yarattığı güçlü pozitif dışsallık ve toplumsal refaha sağladığı katkı nedeniyle kamusal müdahaleye gerekçe oluşturmaktadır. Yine bu bağlamda, bu harcamalar toplumsal refahı maksimize etmek amacıyla kamu tarafından finansı üstlenilmesi gereken alanların başında gelmektedir. Modern devletler tarafından eğitimin zorunlu hale getirilmesi, bu kamusal niteliği daha da ön plana çıkarmıştır. Bugün pek çok ülkede ilk ve ortaöğretimin devlet tarafından topluma ücretsiz sunulması, eğitimin kamusal hak olarak sunulması gereken bir hizmet olmasının yansımasıdır (Samuelson, 1954). Bununla birlikte, eğitimin toplumsal açıdan sağladığı yüksek fayda nedeniyle kamu tarafından ücretsiz ve zorunlu olarak sunulması, erdemli mal kavramı ile de örtüşmektedir (Musgrave, 1959).

Kamu eğitim harcamaları, uzun dönemde sağladığı ekonomik kalkınma ve verimlilik artışı etkisiyle toplumsal refahı etkilediği düşünülürken (Lucas, 1988; Romer, 1990; Stiglitz, 2000), özellikle beşeri sermaye akımını artıran kamu eğitim harcamalarının teknolojik ilerlemeyi de (Psacharopoulos ve Patrinos, 2018) destekleyerek ekonomik kalkınmanın temel belirleyicilerini ayrıca etkilemektedir. Bu nedenle eğitim, toplumsal refah düzeyini artıran bir unsur olarak kamusal müdahale kapsamında değerlendirilen stratejik bir politika ve ekonomi aracı haline gelmektedir. Toplumsal refah bağlamında eğitime ilişkin bir diğer yaklaşım, fırsat eşitliği kavramı çerçevesinde değerlendirilmektedir. Rawls'un (1971) adalet teorisi kapsamında bireyler temel fırsatlara eşit bir biçimde erişmesi gerekirken, eğitimin de tamamen piyasa koşullarına bırakılması nesiller arası eşitsizliğinin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu kapsamda kamu eğitim harcamaları, yalnızca ekonomik kalkınma açı-

sından değil, sosyal adaletin sağlanması ve sosyoekonomik kalkınma için de önemli bir görev üstlenmektedir.

Eğitimde kamu kesimi harcamaları AB ve OECD ülkelerinde ülkelere göre değişiklik gösterse de beşeri sermaye ve iktisadi kalkınmayı destekleyen bir politika tercihi olarak ön plana çıkmaktadır. Bu ülkelerde kamu eğitim harcamaları ile hedeflenen sadece eğitim hizmetinin artırılması değil aynı zamanda sosyoekonomik farklılıkların da giderilmesini hedefleyen politikalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye açısından değerlendirildiğinde, kamu eğitim harcamalarının etkinlik ve verimlilik açısından ele alınarak incelenmesi önem taşımaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'nin AB ve OECD ülkeleri ile karşılaştırmalı olarak, kamu kesimi eğitim harcamaları ve eğitime ilişkin temel göstergelerin betimsel analiz yoluyla değerlendirilmesidir.

2. Kamu Kesimi Eğitim Harcamalarının Teorik Çerçevesi

Kalkınma iktisadının İkinci Dünya Savaşı sonrası gelişmesi, eğitim harcamalarını kamu ve iktisadi politikaları açısından önemli bir odak noktası haline getirmiştir. İktisadi kalkınma, beşeri sermaye birikimi, gelir dağılımının ve yoksulluğun iyileştirilmesi ve iktisadi refahın artırılması gibi unsurlara odaklanması ile eğitim politikaları ve harcamalarını ayrıca önemli bir bileşen haline getirmektedir (Sen, 1999; Barro, 2013; Todaro ve Smith, 2020; UNDP, 2020). Eğitimin ekonomik kalkınmayı üç temel bakış açısıyla etkilediği düşünülmektedir. Bunlardan birincisi, eğitimin beşeri sermayeyi artırarak emek verimliliği ve beraberinde çıktı düzeyini artırmasıdır (Mankiw vd., 1992). İkinci olarak düşünülen yaklaşım, eğitim ekonominin inovasyon ve yenilik kapasitesini artırmaktadır. Bu durum üretim sürecini etkileyerek kalkınmayı teşvik etmektedir (Lucas, 1988; Romer, 1990; Aghion ve Howitt, 1998). Bir diğer yaklaşım ise eğitim sayesinde yeni teknolojilerin geliştirilerek uygulanması mümkündür. Bu bilginin yayılması ve aktarılması ekonomik kalkınmayı etkileyen unsur olarak düşünülmektedir (Nelson ve Phelps, 1966; Benhabib ve Spiegel, 1994).

Düşük büyüme ve refah performansı sergileyen ülkelerde temel sorunlardan birinin beşerî sermaye yetersizliği olduğu kabul edilirken (Schultz, 1961; Easterlin, 1981), kamu kesimi tarafından desteklenen eğitim hizmetleri, ekonomilerin yüksek katma değer yaratma sürecine yönelmesine ve emek verimliliğinin artmasına neden olabilmektedir (Mankiw vd., 1992), Mankiw vd., (1992), eğitim sayesinde kazanılan bilgi ve becerilerin üretkenliği artırdığını belirtmektedir. Bu kapsamda gerçekleştirilen eğitim odaklı yatırım ve harcamalar, bireysel etkinin yanında makroekonomik olarak kalkınma sürecini destekleyen insan sermayesi unsuru olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle kamu eğitim harcamaları, beşeri sermayeyi güçlendiren ve teknoloji destekli kalkınmayı destekleyen bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Sermayedeki bu

artış, emek verimliliği iyileşmesini ve teknolojik yeniliklerin benimsenmesini sağlar. İçsel (endojen) büyüme teorilerinde odaklanılan temel nokta bu olmakla birlikte, eğitim kamusal yatırımların niteliğini de güçlendirmektedir. Bu nedenle Lucas (1988) ve Romer (1990), büyümenin temel belirleyicilerinin ekonominin iç dinamiklerinden kaynaklandığını belirtmektedir. Lucas (1988)'a göre, beşeri sermaye birikimi, dışsallıklar yoluyla ekonomik büyümeyi hızlandırır. İşgücünün eğitim seviyesinin artması üretkenliği artırır, teknolojik yeniliklerin benimsenmesine katkı sağlar ve uzun dönemde kalkınma sürecinin temel dinamiklerini pozitif etkilemesine olanak sağlar (Lucas, 1988). Romer (1990) ise, eğitimli işgücünün ekonomide araştırma-geliştirme (Ar-Ge)[1] faaliyetleri açısından oldukça önemli olduğunu vurgulamaktadır. Buna göre, büyümenin temel itici güçlerinden biri olan Ar-Ge faaliyetleri eğitimli bir işgücüne bağlıdır. Eğitim düzeyi yüksek bireylerin istihdam edilmesi, yeni bilgi üretilerek teknolojik yeniliklerin geliştirilmesine katkı sağlar. Bu durum, ekonominin geneline yayılarak hem verimlilik hem de büyümeyi hızlandırır (Romer, 1990; Benhabib, Perla ve Tonetti, 2014). Bu süreçteki bilgi de kamusal mal niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla eğitimli işgücünün etkisi sadece sektörel bazda değil, yeniliği gerçekleştiren stratejik bir faktör olarak ekonominin genelinde kendisini göstermektedir. Benzer bir görüş, Aghion ve Howitt (1998) tarafından içsel büyüme ve yaratıcı yıkım[2] çerçevesinde değerlendirilmektedir. Buna göre, ekonomide görülen bir kriz ya da şok durumunda, eğitim düzeyi yüksek ülkeler bu yeni duruma hızla uyum sağlayabilmektedir. Bu durum ayrıca sürdürülebilir büyümeye de neden olmaktadır. Gerçekleşen bir ekonomik dalgalanmanın olumsuz etkileri, eğitimli işgücü sayesinde sınırlandırılmakta ve bu süreç yapısal dönüşümün hızını da etkilemektedir. Öte yandan, ekonomide yenilik faaliyetlerinin yüksek eğitimle desteklenmesi, toplam faktör verimliliğini artırarak uzun vadeli büyümede istikrarın sağlanmasının da kolaylaştıracaktır (Aghion ve Howitt, 1998).

Büyüme teorileriyle eğitimin ekonomi için belirleyici yatırımlardan biri olduğu düşünülse de yatırım olarak kavramsallaştırılmasının teorik temelleri, 1960'lı yıllarda geliştirilen Beşeri Sermaye Teorisi ile ortaya çıkmıştır. Eğitim yoluyla elde edilen bilgi birikimi ve beceriler, üretkenliği

1 Eğitim harcamalarının kalkınma üzerindeki etkilerinin, Ar-Ge harcamaları aracılığıyla da gerçekleştiğini gösteren çalışmalar mevcuttur. Buradaki dolaylı aktarım mekanizmasında yükseköğretim ve insan sermayesinin merkezi rol oynadığı düşünülürken kamu eğitim harcamaları ile Ar-Ge faaliyetleri arasındaki tamamlayıcılığın bu sayede belirginleştiği vurgulanmaktadır (Agarwalla ve Sahu, 2024; Diakodimitriou vd., 2025; Fayyaz ve Bartha, 2025)

2 Ekonomide teknolojik yeniliklerin eski üretim yapılarını değiştirmesi ve ekonomik büyümeyi sürekli kılan süreci Joseph Schumpeter (1942) yaratıcı yıkım kavramıyla açıklamaktadır. Aghion ve Howitt (1992), bu kavramı içsel (endojen) büyüme modellerinin temel mekanizması olarak geliştirmiştir. Schumpeterci büyüme teorisi, inovasyonun önceki teknolojileri ve firmaları yıkarak kaynakları yeniden tahsis eden bir uzun süreç aracılığıyla gerçekleştiğini belirtmektedir. Bu durum uzun dönemde üretkenliği artıracak Ar-Ge, rekabet ve ürün döngülerini birleştiren bir büyüme modeli sunmaktadır (Schumpeter, 1942; Aghion ve Howitt, 1992; Aghion, Akcigit ve Howitt, 2013; Acemoglu, Akcigit ve Kerr, 2016).

artıran bir sermaye biçimi olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca bu yatırım, özellikle yoksul ülkelerde kalkınmanın temel belirleyicilerinden[3] biri olarak düşünülmektedir (Schultz, 1961). Benzer bir görüş ise Becker (1964) tarafından belirtilmektedir. Ekonomide eğitim harcamalarının yatırım olarak kullanılması, bireyin gelirini yaşam boyu artıran önemli bir gösterge olduğu tespit edilmektedir (Becker, 1964). Eğitim ile gelir arasındaki ilişki Mincer (1974) tarafından da ayrıca desteklenmiştir. Bu nedenle ekonomide kamu eğitim harcamaları dikkate değer bir rasyonel yatırım aracı[4] olarak da bilinmektedir.

Eğitimli toplumların sadece gelir düzeyleri açısından değil, sosyoekonomik yapı ve toplumsal refah üzerinde de belirleyici etkiler yarattığı kabul edilmektedir. Keza eğitimli toplumların daha düşük suç oranlarına sahip olması ve sağlık göstergelerinin daha iyi düzeylerde seyretmesi, eğitimin toplumsal açıdan sosyoekonomik faydalar bakımından taşıdığı önemi de ayrıca ortaya koymaktadır (McMahon, 2009; Lochner, 2011). Eğitimli toplumlarda, bireylerin bilişsel ve sosyal becerilerini geliştirmesi işgücü piyasasını sorumluluk bilinci ve toplumsal normlara uyum konusunda da bilinçlendirmektedir. Bu durum ile sosyal sermaye oluşumu da desteklenmektedir (Becker, 1964; Coleman, 1988). Bununla birlikte eğitimin suç oranları üzerindeki etkisi de istihdam edilebilirlik kanalları üzerinden de değerlendirilmektedir. Eğitimli toplumlarda suç işleme olasılığının azalması, hem eğitimin uzun dönemdeki etkisini gösterirken hem de kamu güvenliği harcamalarındaki dolaylı tasarruflara neden olmaktadır (Lochner ve Moretti, 2004). Bir diğer yandan ise eğitimli toplumlarda, sağlık bilgilerine erişimin sağlanması uzun vadede toplumda sağlık çıktılarının olumlu etkilenmesini sağlamaktadır (Grossman, 2006; Cutler ve Lleras-Muney, 2010).

Eğitime yönelik yapılan özel yatırımların toplumsal açıdan belirli bir düzeyin altında kalması, piyasa aktörlerinin eğitimin yarattığı pozitif dışsallıkları içselleştirmemesiyle de ilişkilendirilebilir. Bu nedenle eğitim, kamusal müdahale gerektiren önemli bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir yandan, Stiglitz (2000) eğitim tarafından yaratılan bilgi asimetrilerinin etkin sonuçlar elde edilememesine sebep olabileceğini düşünmektedir. Bu durum piyasa başarısızlığı olarak da değerlendirilmektedir. Buna ek olarak, eğitimin sosyal getirilerini maksimize etmede kamu finansmanının etkin rol oynadığı Barr (2012) tarafından dile getirilmektedir. Devletin eğitimde üstlendiği bu rol ile uzun vadeli toplumsal faydaları da güvence altına alması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu nedenle kamu eğitim harcamaları, bireysel olarak sağladığı

3 Literatürde eğitim düzeyindeki artışın ülkeler arası gelir farklarını açıklamada önemli bir rol oynadığını gösteren çalışmalar da yer almaktadır (Krueger ve Lindahl, 2001; Barro ve Sala-i-Martin, 2004).

4 Kamu eğitim harcamaları, büyüme literatüründe rasyonel ve stratejik bir yatırım alanı olarak da ayrıca ele alınmaktadır (Krueger ve Lindahl, 2001).

katkının yanında sosyoekonomik etkisi ve toplumsal bütünlüğü güçlendirmesi açısından kritik hale gelmektedir. Özellikle gelir eşitsizliği ve yoksulluk döngüsünün kırılması açısından önem taşıyan kamu kesimi eğitim harcamaları eğitime erişimin düşük gelirli gruplara da sağlanmasına imkân yaratmaktadır. Eğitimde sağlanamayan eşitsizliğin gelir dağılımını olumsuz etkilemesi ve yoksulluğu artırması, beşerî sermaye teorisi ile de değerlendirilmektedir (Becker, 1964; Psacharopoulos ve Patrinos, 2018). Kamu kesimi eğitim harcamaları, eğitime erişimi kısıtlı ve düşük gelirli grupları da eğitim sistemine dahil ederek sosyal hareketliliği artırarak gelir eşitsizliklerini azalmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda kamu kesimi eğitim harcamaları, toplumsal refah üzerindeki çok boyutlu etkileri nedeniyle sosyal refahın güçlendirilmesi, toplumsal uyumun artırılması ve sosyoekonomik eşitsizliklerin azaltılması açısından temel bir maliye politikası aracı olarak değerlendirilmektedir (Rawls, 1971; Stiglitz, 2000, Heckman, 2006; Heckman ve Masterov, 2007). Kamu tarafından desteklenen eğitim harcamaları sosyal dışlanmanın azaltılması ve kurumsal yapının iyileştirilmesi gibi dolaylı etkilerle de uzun vadede toplumsal etkiler yaratabilmektedir (Barr, 2012).

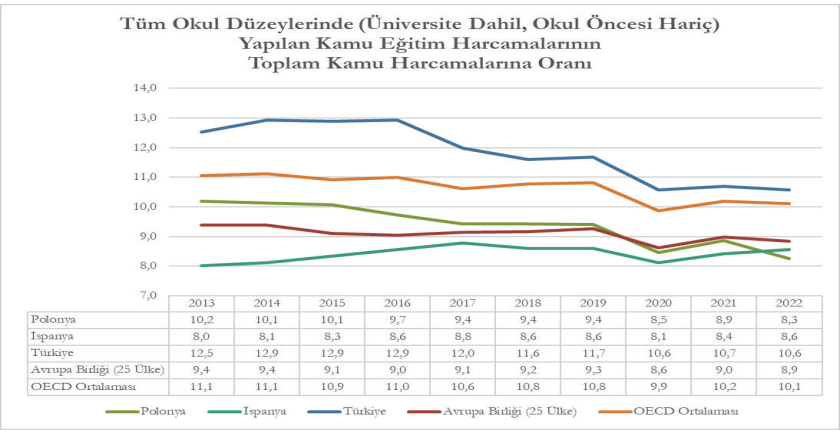
Kamu eğitim harcamalarının her ne kadar düzeyi önemli olsa da etkinliği[5] de bir diğer tartışılması gereken konudur. Eğitim harcamalarının tek başına artırılması eğitim kalitesini yükseltmeyeceği gibi (Hanushek, 2013), harcamaların kurumsal yapı, öğretmen niteliği, okul yönetimi ve yönetişim kalitesi gibi faktörlerle beraber incelenerek uygulanması gerektiği de düşünülmektedir (Hanushek ve Woessmann, 2011). Benzer harcamaların yapıldığı pek çok ülkede, öğrenci başarıları ve eğitim çıktılarında ciddi farklar gözlenmektedir. Bu nedenle yapılan kamu eğitim harcamalarının tahsis edildiği alanın da verim alınabilmesi önemli olduğu anlaşılmaktadır (Glewwe ve Kremer, 2006; Woessmann, 2016). Bu kapsamda yapılan kamu kesimi eğitim harcamaları, öğretmen eğitimi, müfredat geliştirme ve fiziki ve dijital altyapı ile bağlantılı bir şekilde planlanması gerekmektedir (Jackson, Johnson ve Persico, 2016; Darling-Hammond, 2017). Yapılan bu harcamaların bir diğer kritik noktası, hesap verebilirlik mekanizmalarının güçlendirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Eğitim politikalarının uzun dönemli hale getirilerek performans odaklı değerlendirme sistemleri oluşturulması, kamu eğitim harcamalarının toplumsal getirisini ve verimini artıracaktır (Bruns, Filmer ve Patrinos, 2011; Muralidharan, 2017). Yine bu açıdan değerlendirildiğinde, kamu kesimi eğitim harcamaları, etkin ve verimli kullanılması gereken bir politika aracıdır.

5 Eğitimde yapılan yüksek harcama düzeyleri her zaman yüksek eğitim kalitesiyle sonuçlanmamaktadır ve bu da yapılan harcamaların verimliliğinin sorgulanmasına neden olmaktadır (Pritchett, 2001; Glewwe vd., 2011).

3. Kamu Harcamaları İçinde Eğitim Harcamalarının Payı: AB, OECD ve Türkiye Karşılaştırması

Kamu kesimi eğitim harcamaları, hükümetlerin eğitim politikalarına verdikleri öncelik ve önemi, ülkenin kamusal kaynak tahsisindeki eğilimlerini ortaya koyan önemli bir gösterge olarak değerlendirilebilir. Teoride, sağlık harcamaları ile birlikte en önemli yarı kamusal mal ve hizmet kabul edilen bu harcama kalemi sayesinde bireyler hayata dair hedeflerini gerçekleştirmede bilgi ve özgüven kazanacak; ülkeler ise, kalifiye işgücü sayesinde büyüme ve kalkınma hedeflerine daha kolay ulaşabileceklerdir. Bu perspektif doğrultusunda aşağıda, farklı göstergeler vasıtasıyla çeşitli ülke ve ülke grupları ile Türkiye bu değişken merkeze alınarak değerlendirilmektedir.

Şekil 1: Tüm Okul Düzeylerinde (Üniversite Dahil, Okul Öncesi Hariç) Yapılan Kamu Eğitim Harcamalarının Toplam Kamu Harcamalarına Oranı

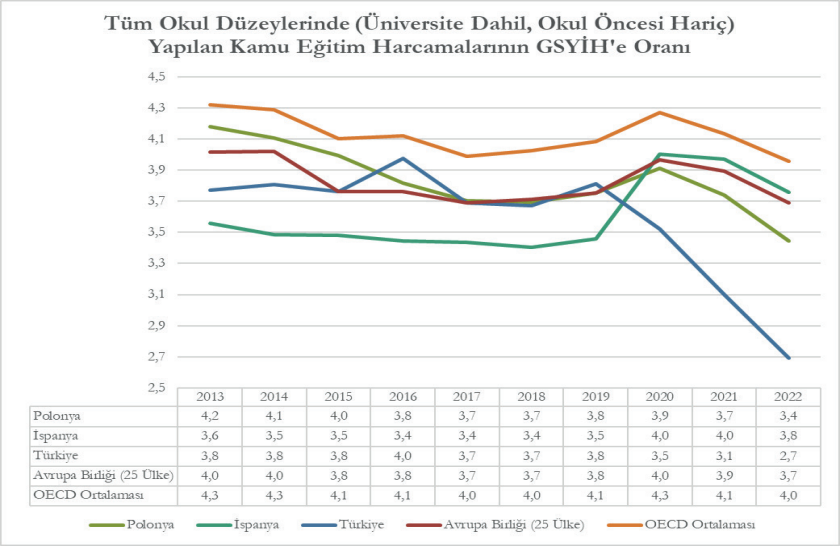


	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Polonya	10,2	10,1	10,1	9,7	9,4	9,4	9,4	8,5	8,9	8,3
İspanya	8,0	8,1	8,3	8,6	8,8	8,6	8,6	8,1	8,4	8,6
Türkiye	12,5	12,9	12,9	12,9	12,0	11,6	11,7	10,6	10,7	10,6
Avrupa Birliği (25 Ülke)	9,4	9,4	9,1	9,0	9,1	9,2	9,3	8,6	9,0	8,9
OECD Ortalaması	11,1	11,1	10,9	11,0	10,6	10,8	10,8	9,9	10,2	10,1

Kaynak: OECD (2025). Data Explorer, Revenue Statistics verilerinden yazarlarca derlenmiştir.

Kamu kesimi eğitim harcamalarının toplam kamu harcamaları içindeki payına bakıldığında, örnek ülke grupları ve Türkiye'de özellikle COVİD-19 pandemisi sonrası dramatik düşüşler yaşandığı gözlemlenmektedir (Şekil 1). Bu gelişmede, belki de bir etmen de dünyada kullanım yoğunluğu ilgili dönemde artan çevrimiçi (online) eğitim ve sonrasında da hibrit eğitim süreçleriyle sürdürülen yeni nesil eğitim sistemi olabilir. Bu tür eğitim en azından kurumlar bünyesinde genel yönetim giderlerini azaltmış, birtakım temel maliyetleri kamu kesiminden alıp eğitimci-öğrenci ikilisine devretmiş olabilir. Türkiye özelinde (ilerleyen sayfalarda yer almakta olan göstergelerin tam aksine), kamu harcamaları içinde eğitim harcamalarının payı diğer ülkelerle benzer şekilde azalmasına rağmen halen görece yüksek seyretmektedir. Süreç içerisindeki çizgisi, trendi ve payı ise yıllar geçtikçe daha da fazla OECD ortalamasına yakınsamakta ve azalmaktadır.

Şekil 2: Tüm Okul Düzeylerinde (Üniversite Dahil, Okul Öncesi Hariç) Yapılan Kamu Eğitim Harcamalarının GSYİH'e Oranı



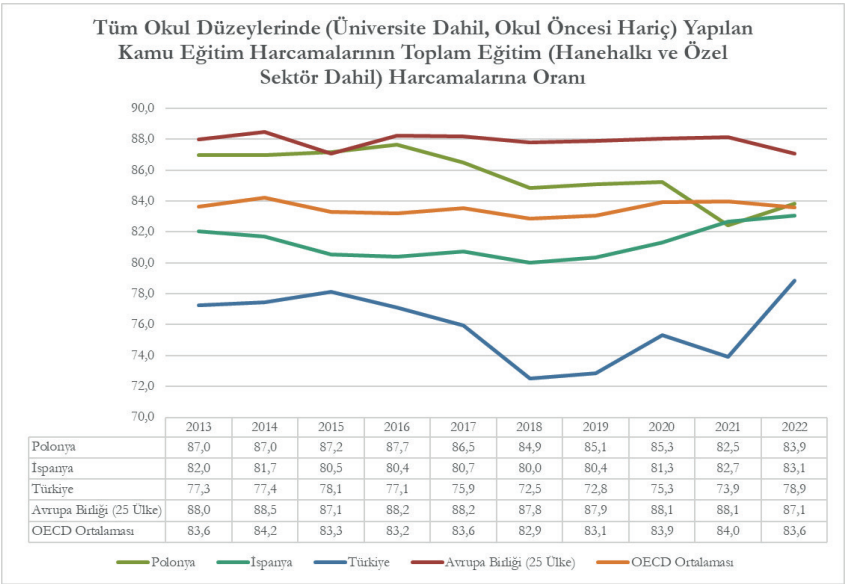
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Polonya	4,2	4,1	4,0	3,8	3,7	3,7	3,8	3,9	3,7	3,4
İspanya	3,6	3,5	3,5	3,4	3,4	3,4	3,5	4,0	4,0	3,8
Türkiye	3,8	3,8	3,8	4,0	3,7	3,7	3,8	3,5	3,1	2,7
Avrupa Birliği (25 Ülke)	4,0	4,0	3,8	3,8	3,7	3,7	3,8	4,0	3,9	3,7
OECD Ortalaması	4,3	4,3	4,1	4,1	4,0	4,0	4,1	4,3	4,1	4,0

Kaynak: OECD (2025). Data Explorer, Revenue Statistics verilerinden yazarlarca derlenmiştir.

Kamu sesimi eğitim harcamaları gayri safi yurtiçi hasıla ile ilişkisi çerçevesinde incelendiğinde, uzun dönemli benzer düşüş eğiliminin bu değişken açısından da bir realite olduğu göze çarpmaktadır. Şekil 2'de, bu dönemde, inişli çıkışlı seyrini sürdürmekle birlikte göreli ortalamasını yükselten tek ülke, PIIGS ülkeleri ve 2013 Avrupa borç krizinin de başını çeken Akdeniz ülkelerinden İspanya olmuştur. 2020 koronavirüs pandemi kırılması ile GSYİH etkileşiminin bariz olarak gözlemlendiği şekilde, Türkiye; OECD ve AB grupları ile örnek ülkelerden pandemi öncesinde zaten ayrışmış gözükmektedir. Türkiye'de kamu eğitim harcamalarının GSYİH'e oranında 2019 yılında başlayan keskin düşüş, pandemiyle daha da negatif bir ivme kazanmış ve 2013'te yüzde 4'lere yakınsayan pay, 2022 sonunda yüzde 2,5'lara kadar inmiştir. Bir önceki kamu harcamaları içerisindeki payı gösteren şekil ile birlikte değerlendirildiğinde, Türkiye'nin, kendi kamu bütçesi içerisinde eğitime önemli bir pay ayırmaya çalıştığı söylenebilirse de GSYİH değerleri baz alındığında tüm ülke ve grupların oldukça gerisinde kaldığı savunulabilir. Eğitim harcamalarının da tıpkı diğer kamusal mal ve hizmetler gibi (savunma, adalet, sağlık vb.) temelde vergilerle finanse edildiği düşünüldüğünde, belki de 'tabana yayılarak' yeterince alınamayan kamu gelirlerinin GSYİH'e oranla artırılmasında başkaca önlem ve aygıtlara (tüketim odaklı dolaylı vergileme

yerine gelir ve servet odaklı dolaysız vergileme gibi) yoğunlaşılması gerektiği değerlendirilebilir.

Şekil 3: Tüm Okul Düzeylerinde (Üniversite Dahil, Okul Öncesi Hariç) Yapılan Kamu Eğitim Harcamalarının Toplam Eğitim Harcamalarına (Hanehalkı ve Özel Sektör Dahil) Oranı



	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Polonya	87,0	87,0	87,2	87,7	86,5	84,9	85,1	85,3	82,5	83,9
İspanya	82,0	81,7	80,5	80,4	80,7	80,0	80,4	81,3	82,7	83,1
Türkiye	77,3	77,4	78,1	77,1	75,9	72,5	72,8	75,3	73,9	78,9
Avrupa Birliği (25 Ülke)	88,0	88,5	87,1	88,2	88,2	87,8	87,9	88,1	88,1	87,1
OECD Ortalaması	83,6	84,2	83,3	83,2	83,6	82,9	83,1	83,9	84,0	83,6

Kaynak: OECD (2025). Data Explorer, Revenue Statistics verilerinden yazarlarca derlenmiştir.

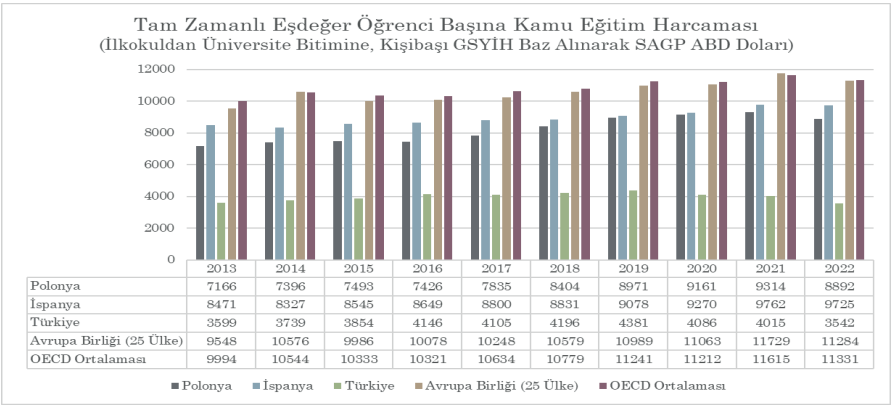
Okullaşma düzeylerinin verisi olan tüm seviyelerinin toplamı üzerinden genel bir değerlendirme yapıldığında *-ki Türkiye için okul öncesi eğitim verisi bulunmadığından hiçbir ülkede ilgili seviye çalışmaya dahil edilmemiştir-,* kamu kesimi eğitim harcamalarının kamu, özel ve hane halkı toplam harcamasına oranında devletlerin rolü yukarıdaki gibi şekillenmektedir (Şekil 3). Tüm örnekler ve ülke ortalamalarından, yarı kamusal bir mal ve hizmet olarak eğitimin devletlerin asli görevi olduğu nevinden bir çıkarsama yapılabilir. Yine buna göre, Türkiye inişli çıkışlı da olsa yaklaşık yüzde 78 seviyelerinde iken ona en yakın ülke olan İspanya görece açık bir farkla yüzde 82 ile bu ödevi hükümetlerine ve/veya parlamentosuna devretmektedir.

Aynı oran Polonya için son yıllarda İspanya'ya yakınsamakla birlikte kimi dönemlerde yüzde 88'lere yaklaşmıştır. Tarihi kökeni itibariyle, geçmişte Varşova Paktı ve Doğu Bloku içerisinde yer alan ve günümüzde Batı dünya-

sının parlayan ve gelecek vadeden yıldızı olarak gösterilen ülkenin (bir geçiş ekonomisi olarak), ilk planda çalışmadaki devletçi geleneği simgelediği varsayılabilirse de şekildeki durum bundan biraz farklı bir noktaya işaret etmektedir. Çünkü Avrupa Birliği ve Kıta Avrupa'sının genelinin (25 ülke) ortalaması (yüzde 88), Polonya'nın da ötesindedir. Bir diğer deyişle, Kıta Avrupası eğitimi bir *'kamusal görev'* olarak ele almaktadır. İşin içine OECD ortalaması ile Anglosakson gelenek dahil edildiğinde (Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri vb.) ise genel ortalama yüzde 84'lere gerilemekte, ancak yine de her halükârda ortalamalar ve ülke örnekleri eğitim harcamaları konusunda örneklemdeki Akdeniz ülkelerinden (ve dolayısıyla Türkiye'den) oldukça yüksek seviyelerde kamu müdahaleci ya da devletçi bir yaklaşım sergilemektedir. Yine bu anlamıyla, konuya tersten yaklaşıldığında, Türkiye eğitim harcamaları hususunda Kıta Avrupa'sının zıddı yönde ve Ada Avrupası'na yakınsayan bir yapıya doğru yönelim göstermektedir.

Şekil 4: Tam Zamanlı Eşdeğer Öğrenci Başına Kamu Eğitim Harcaması

(İlkokuldan Üniversite Bitimine, Kişi başı GSYİH Baz Alınarak SAGP ABD Doları)



	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Polonya	7166	7396	7493	7426	7835	8404	8971	9161	9314	8892
İspanya	8471	8327	8545	8649	8800	8831	9078	9270	9762	9725
Türkiye	3599	3739	3854	4146	4105	4196	4381	4086	4015	3542
Avrupa Birliği (25 Ülke)	9548	10576	9986	10078	10248	10579	10989	11063	11729	11284
OECD Ortalaması	9994	10544	10333	10321	10634	10779	11241	11212	11615	11331

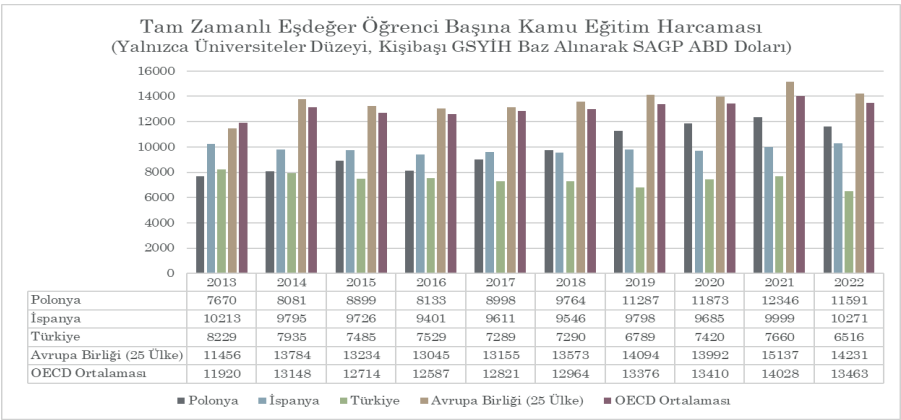
Kaynak: OECD (2025). Data Explorer, Revenue Statistics verilerinden yazarlarca derlenmiştir.

Önceki şekillerden farklı olarak mikro bazda öğrenci başına yapılan eğitim harcamalarına bakılması, kamu harcamalarından eğitime ayrılan pay ötesinde eğitimin öznesi olan nüfusa göre dağılımı da göstereceği için daha gerçekçi sonuçlara ulaşılmasında yol gösterici olabilir (Şekil 4). Konuya bu çerçeveden yaklaşıldığında, OECD ve AB'nin öğrenci başına satın alma gücü paritesine

göre ortalama 10.000-11.000 ABD dolarlık bir beşerî sermaye yatırımı yaptığı söylenebilir. Ayrıca bu pay, trend olarak büyük toplamda göreli bir artış içerisindedir. Benzer trend daha düşük seviyelerde olmakla birlikte Polonya ve İspanya için de geçerlidir. Türkiye ise GSYİH içinde ayrılan payın öğrenci nüfusuna ayrıştırılmış bu verisinde oldukça gerilerde kalmaktadır. Ülke ortalaması, 3.500-4.000 ABD dolarlık bir insan sermayesi yatırımına işaret etmektedir. Trend açısından da özellikle pandemi sonrası diğer ülke ve grup ortalamalarına bir ıraksama eğilimi göze çarpmaktadır. Bu durum, ülkenin ilgili dönemlerde içinden geçtiği enflasyon, ekonomik durgunluk gibi problemler yanı sıra kronikleşmiş veya süregelen bazı yapısal sorunlar ile konjonktürel dış şoklar ya da başkaca sosyoekonomik gerekçelere de dayandırılabilir.

Şekil 5: Tam Zamanlı Eşdeğer Öğrenci Başına Kamu Eğitim Harcaması

(Yalnızca Üniversite Düzeyi, Kişi başı GSYİH Baz Alınarak SAGP ABD Doları)



	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Polonya	7670	8081	8899	8133	8998	9764	11287	11873	12346	11591
İspanya	10213	9795	9726	9401	9611	9546	9798	9685	9999	10271
Türkiye	8229	7935	7485	7529	7289	7290	6789	7420	7660	6516
Avrupa Birliği (25 Ülke)	11456	13784	13234	13045	13155	13573	14094	13992	15137	14231
OECD Ortalaması	11920	13148	12714	12587	12821	12964	13376	13410	14028	13463

Kaynak: OECD (2025). Data Explorer, Revenue Statistics verilerinden yazarlarca derlenmiştir.

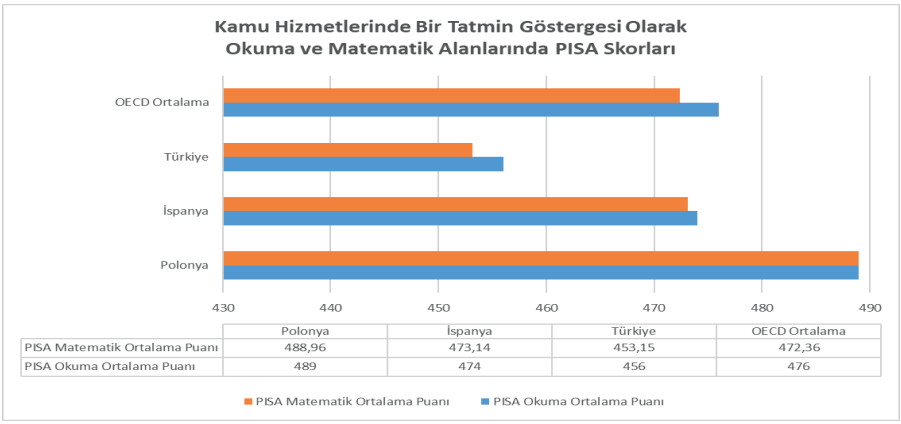
Öğrenci başına kamu yapılan eğitim harcamalarını sadece ileri eğitim yani üniversite düzeyinde ele aldığımızda ise ayrılan payların tüm ülkeler için arttığı görülmektedir (Şekil 5). Yani, ülkeler yüksek öğretim hakkı kazanan öğrencilerine ülke genelinde öğrencilerine ayırdıkları payın üzerinde bir pay ayırmaktadırlar. Bu durum Türkiye için de böyledir. Bir önceki şekil ile birlikte değerlendirildiğinde Türkiye, üniversiteye seçilmiş öğrencilerine genel öğrencilerine ayırdığı payın yaklaşık ortalama iki katını ayırarak beşerî sermayesini desteklemeye gayret etmektedir. Ancak, yine de 2022 baz alındığında ayırdığı pay itibariyle listenin sonunda görünmektedir. Üstelik, öğrenci

başına ayrılan pay yıllar geçtikçe düşüş eğilimdedir. 2013 yılında 8.300 dolara dayanan öğrenci başına ortalama harcama düzeyi, 2022 yılına gelindiğinde 6.500 dolarlara kadar düşmüştür. Şekilde, tüm ülke ve gruplar stabil bir seyir izlerken Polonya'nın kişi başı yatırım ya da harcamalarındaki atağı oldukça dikkat çekicidir. Bu durum, ilgili ülkenin, yaşamakta olduğu beyin göçünü ve yatırımları tersine çevirme çabası olarak da değerlendirilebilir. Ülke, 2013'te kişi başına kamu kaynaklarından 7.700 dolar civarı olan aktarımını 2022 yılında yaklaşık 11.600 dolara çıkartarak üniversite eğitimine olan desteğini güçlendirmiştir. Öte yandan, OECD ve AB ortalamaları ise 13.000 ila 14.000 dolar arasında seyretmektedir. Bu da devletlerin kişi başına eğitim harcamalarında (veya yatırımlarında) üniversiteleri öncelediğinin açık bir göstergesidir.

4. Kamu Eğitim Harcamalarının Etkinliği: PISA Başarı Düzeyleri ve NEET Oranları

Eğitim harcamalarında yeterli düzeylere ulaşamamanın olası sonuçlarından biri de uluslararası kıyas göstergelerinde alınan sonuçlara dairdir. Bu durum, her zaman ve her koşulda tek değişken ya da gerçeklik olarak gösterilemeyecek olsa dahi, en azından, negatif sonuçların ana unsurlardan birinin; bireylere yapılan beşerî sermaye yatırımlarındaki bu türden eksikliklerdir. Eğitim; uzun dönemli, geri dönüşü genellikle iktisadi ve siyasi olarak gecikebilen bir yatırım türü olduğu için politika yapıcılar ve bürokratlarca ilk planda ele alınmayabilir. Ancak, insanın da iktisaden sınırlı bir kaynak olduğu ve etkin kullanılmadığında ülkenin uzun dönemli performansını pek çok yönden olumsuz etkileyebileceği gözden kaçırılmamalıdır.

Şekil 6: Kamu Eğitim Hizmetlerinde Bir Başarım ve Tatmin Göstergesi Olarak Okuma ve Matematik Alanlarında PISA Skorları



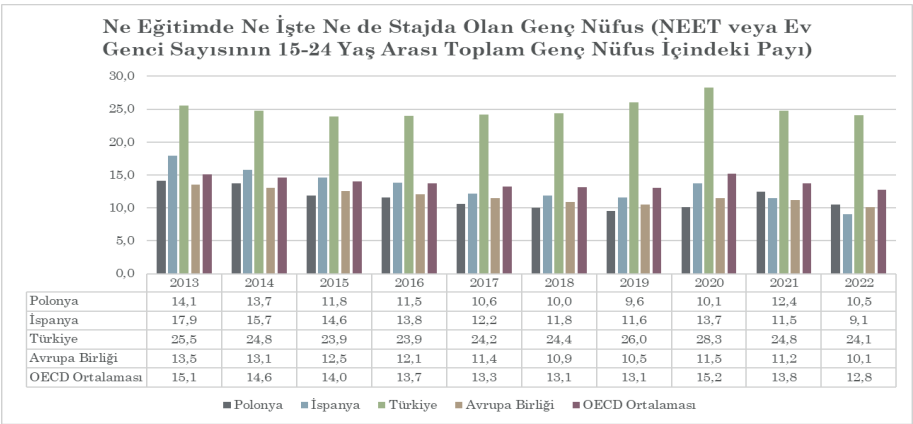
	Polonya	İspanya	Türkiye	OECD Ortalama
PISA Matematik Ortalama Puanı	488,96	473,14	453,15	472,36
PISA Okuma Ortalama Puanı	489	474	456	476

Kaynak: OECD (2025), Satisfaction with Public Services (Government at a Glance) verilerinden derlenmiştir.

Şekil 6'daki PISA skorları sözü edilen perspektiften ele alındığında, öncül eğitim basamaklarında, Türkiye özelinde, alınması gereken tedbirler olduğu göze çarpmaktadır. İlk basamaklarda atılacak doğru adımlar, OECD'ye göre üçüncü basamak olarak adlandırılan üniversite aşamasında da öğrenci ve eğitimcilere kolaylık sağlayabilecektir. Daha da önemlisi, eğitim sonrası aşama olan iş hayatı evresine daha hazır, bilgili ve özgüvenli vatandaşlar ve/veya bireyler yetiştirmenin yegâne yolu da budur.

Şekil 7: Ne Eğitimde Ne İşte Ne de Stajda Olan Genç Nüfus

(NEET veya Ev Genci Sayısının 15-24 Yaş Arası Toplam Genç Nüfus İçindeki Payı)

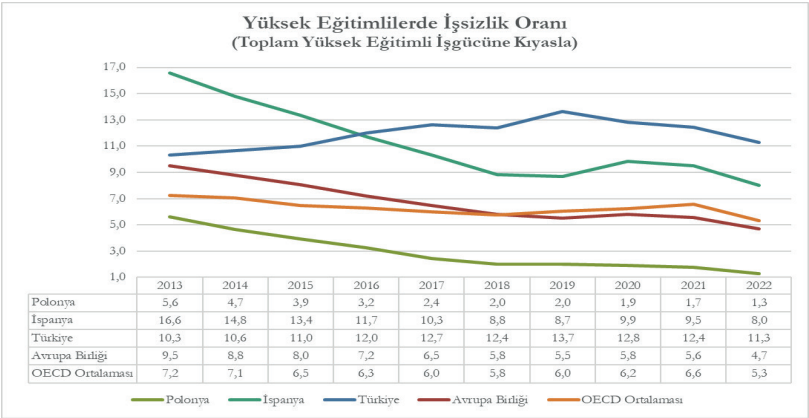


	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Polonya	14,1	13,7	11,8	11,5	10,6	10,0	9,6	10,1	12,4	10,5
İspanya	17,9	15,7	14,6	13,8	12,2	11,8	11,6	13,7	11,5	9,1
Türkiye	25,5	24,8	23,9	23,9	24,2	24,4	26,0	28,3	24,8	24,1
Avrupa Birliği	13,5	13,1	12,5	12,1	11,4	10,9	10,5	11,5	11,2	10,1
OECD Ortalaması	15,1	14,6	14,0	13,7	13,3	13,1	13,1	15,2	13,8	12,8

Kaynak: Dünya Bankası (2025), World Development Indicators (WDI) verilerinden yazarlarca derlenmiştir.

Uluslararası kuruluşlarca ev genci ya da kısaca NEET olarak adlandırılan genç nüfusu gösteren Şekil 7 incelendiğinde, Türkiye'nin oransal olarak diğer grup ve ülkelerden büyük bir makasla negatif ayrıştığı gözlemlenmektedir. Trendler incelendiğinde ise, on yıllık bu süreçte (pandemideki ters etkiye rağmen) İspanya'daki genel iyileşme oldukça dikkat çekicidir. Bu durum, İspanya için bir politika değişikliği ve bu gösterge açısından pozitif bir kırılım olarak yorumlanabilir. Büyük toplamda hemen her ülke ve grup ortalamalarında göreli bir iyileşme meydana gelmişse de Türkiye için bu durum oldukça minimal seviyelerdedir. Bir diğer deyişle, Türkiye açısından on yıllık süreç sonrasında, genç nüfusun dörtte birlik kesimi halen ne eğitimde ne işte ne de stajda olmayı sürdürmektedir.

Şekil 8: Yüksek Eğitimlilerde İşsizlik Oranı (Toplam Yüksek Eğitimli İşgücüne Kıyasla)



	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Polonya	5,6	4,7	3,9	3,2	2,4	2,0	2,0	1,9	1,7	1,3
İspanya	16,6	14,8	13,4	11,7	10,3	8,8	8,7	9,9	9,5	8,0
Türkiye	10,3	10,6	11,0	12,0	12,7	12,4	13,7	12,8	12,4	11,3
Avrupa Birliği	9,5	8,8	8,0	7,2	6,5	5,8	5,5	5,8	5,6	4,7
OECD Ortalaması	7,2	7,1	6,5	6,3	6,0	5,8	6,0	6,2	6,6	5,3

Kaynak: Dünya Bankası (2025), World Development Indicators (WDI) verilerinden yazarlarca derlenmiştir.

Eğitim harcamalarının alanında uzman, kalifiye eleman yaratmadaki göstergelerinden bir diğeri, ülkelerdeki yüksek eğitim sonrası işsizlik seviyeleridir (Şekil 8). Buna göre, iki veya dört yıllık program mezunu ya da yüksek lisans/doktora yapmış görece yetkin kişilerin kendi aralarındaki işsizlik yüzdeleri yukarıdaki gibidir. Toplam yüksek eğitimli işgücü içerisindeki işsizlik seviyelerinde Türkiye ve İspanya üst sıralardadır ve bu durumlarıyla gerek OECD gerek AB standartlarının hayli üzerinde yer almaktadır. Bu grupların ortalama standardı son yıllarda birbirine yakınsamış, yüksek eğitimli kesimin işsizliğinde gerek AB gerekse OECD yüzde 5 seviyelerine kadar inmiştir. Türkiye özelinde ise bu oran yüzde 11-12 seviyelerinde seyretmeye devam etmektedir. Burada devletin diğer paydaşlar ve piyasa ajanlarıyla da etkileşime girerek (ihtiyaç tespitini doğru yaparak) eğitimdeki yönelimleri gerçek dünya şartlarıyla uyumlandırması yerinde olabilir. Bu yalnızca piyasanın taleplerini karşılamak adına değil, yaşamsal tecrübeleri içerisinde bireylerin kendilerini gerçekleştirmelerine olanak sağlamak ve göreli fırsat eşitliği gibi unsurların ifası açısından da elzem bir noktadır.

5. Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışma, kamu eğitim harcamalarının düzeyi ve yapısını yalnızca bütçe içi pay ile değil, GSYİH'ye oran ve öğrenci başına düşen harcamalar üzerinden de değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Türkiye'de kamu bütçesi içinde eğitime verilen görece önem, ekonomik büyüklükle ilişkilendirildiğinde zayıflamakta ve ülke OECD ile AB ortalamalarının epey gerisinde kalmaktadır. Bu durum, uzun vadede en azından bir alanda uzman, kalifiye bireylerin ortaya çıkmasını ve vatandaşların kendilerini gerçekleştirmesini, dolayısıyla, ülkede kaliteli yaşam sürme olanaklarını olumsuz etkileyebilir. Yine, beşerî sermayeye

yapılacak harcama ve yatırımların yetersizliği, ülke açısından da büyük toplamda tersine sarmallar yaratarak rekabet halinde olunan ekonomilerden geri kalınmasını beraberinde getirebilir. Tüm bunlar ise nihai olarak, ülke gelişimine ket vuracak zincirleme olumsuzluklara yol açacaktır.

Çalışmanın sonuçlarına göre, COVID-19 pandemisi sonrası dönemde, eğitim harcamalarının toplam kamu harcamaları ve GSYİH içindeki payı hem AB ve OECD ülkelerinde hem de Türkiye'de belirgin biçimde azalmıştır. Çevrimiçi ve hibrit eğitim modellerinin yaygınlaşması (kamusal bazı maliyetleri eğitimcilere ve hanehalkına devretmesi nedeniyle) bu düşüşü kısmen açıklayabilirse dahi, Türkiye'deki düşüşler çalışmada yer alan hemen her veride örnek ülkeler ve ülke gruplarına kıyasla gözle görülür biçimde negatif ayrışmaktadır. Üstelik yine verilerin önemli kısmında trend negatife dönmüş görünmekte ve diğer ülkeler ile makas yıllar geçtikçe açılmaktadır.

Eğitim harcamalarında devletin rolü ülkeler arasında farklılaşsa da örneklemin genelinde eğitimin yarı kamusal bir hizmet olarak ağırlıklı biçimde kamu tarafından finanse edildiği görülmektedir. Türkiye'de toplam eğitim harcamaları içinde (özel sektör ve hanehalkları dahil) kamunun payı OECD ve AB ortalamalarının altında kalmaktadır. Ayrıca, öğrenci başına yapılan harcamalar hem genel hem de yükseköğretimde bu grupların oldukça altındadır. Özellikle pandemi sonrasında Türkiye, öğrenci başına harcamalarda diğer ülke gruplarından olumsuz yönde ayrışmıştır. Yetersiz beşerî sermaye yatırımları; PISA sonuçları, NEET oranları ve yükseköğretim mezunları arasındaki işsizlik gibi göstergelere de yansımaktadır. Türkiye, gençlerin eğitim ve istihdamdan kopuşunda ve yüksek eğitimli işsizlik oranlarında çalışmadaki örnek ülkeler, OECD ve AB ortalamalarının üzerinde seyretmektedir. Bu durum, eğitim politikalarının hem erken basamaklarda güçlendirilmesi hem de işgücü piyasasıyla daha uyumlu hale getirilmesi gereğini açıkça ortaya koymaktadır. Ele alınan on yıllık süreçte, verilerde gözle görülür iyileşmelere rastlanmamış olması; iç ve dış şoklar ile iktisadi konjonktüre dayanıksızlık yanı sıra var olan sorunların kronikleşme (yapısal hale gelmesi) riskini de beraberinde getirebilir. O nedenle, ülkenin kendisine has özellikleri de dikkate alınarak politika yapıcılar ve bürokratlarca eğitim politikasına dair çözüm önerilerinin bir an evvel oluşturulması ve gerçekleştirilmesi yerinde olacaktır.

Son olarak, eğitim harcamalarındaki yetersizliklerin nihai çıktıları kendisini genç işsizliği, NEET (ev genci) oranları ve diğer uluslararası ölçümlemelerde göstermektedir. Eğitim, kısa vadede maliyetli ancak uzun vadede getirisi yüksek bir kamusal yatırımdır. Bu nedenle, bir alt gider kalemi olarak görülmemeli, erken eğitim basamaklarından başlayarak bireylerin talepleri ve piyasa ile uyumlu nitelikli bir yapının tesis edilmesine azami özen gösterilmelidir. Bu, bireylerin kendilerini gerçekleştirme hayalleri kadar Türkiye'nin uzun dönemli ekonomik ve sosyal performans hedefleri açısından da kritik önem arz etmektedir. En azından bu çalışma özelinde varılan sonuç bu yöndedir.

KAYNAKÇA

Acemoglu, D., Akcigit, U., & Kerr, W. R. (2016). Innovation network. Proceedings of the National Academy of Sciences, 113(41), 11483–11488. https://doi.org/10.1073/pnas.1613559113

Agarwalla, M., & Sahu, T. N. (2024). Do human capital development and innovation matter in sustaining economic development? Panel data evidence from selected developing economies. Sustainable Development, 32(6), 6864-6880.

Aghion, P., & Howitt, P. (1992). A model of growth through creative destruction. Econometrica, 60(2), 323–351. https://doi.org/10.2307/2951599

Aghion, P., & Howitt, P. (1998). Endogenous growth theory. MIT Press.

Aghion, P., Akcigit, U., & Howitt, P. (2013). What do we learn from Schumpeterian growth theory? NBER Working Paper No. 18824. National Bureau of Economic Research.

Akdoğan, A. (2003). Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi.

Barr, N. (2012). The economics of the welfare state (5th ed.). Oxford University Press.

Barro, R. J. (2013). Education and economic growth. Annals of Economics and Finance, 14(2), 301–328.

Barro, R. J., & Sala-i-Martin, X. (2004). Economic growth (2nd ed.). MIT Press.

Becker, G. S. (1964). Human capital: A theoretical and empirical analysis, with special reference to education. University of Chicago Press.

Benhabib, J., & Spiegel, M. M. (1994). The role of human capital in economic development: Evidence from aggregate cross-country data. Journal of Monetary Economics, 34(2), 143–173. https://doi.org/10.1016/0304-3932(94)90047-7

Benhabib, J., Perla, J., & Tonetti, C. (2014). Catch-up and fall-back through innovation and imitation. Journal of Economic Growth, 19(1), 1–35. http://www.jstor.org/stable/44113417

Bruns, B., Filmer, D., & Patrinos, H. A. (2011). Making schools work: New evidence on accountability reforms. World Bank. http://documents.worldbank.org/curated/en/483221468147581570

Coleman, J. S. (1988). Social capital in the creation of human capital. American Journal of Sociology, 94. https://doi.org/10.1086/228943

Cutler, D. M., & Lleras-Muney, A. (2010). Understanding differences in health behaviors by education. Journal of Health Economics, 29(1), 1–28. https://doi.org/10.1016/j.jhealeco.2009.10.003

Darling-Hammond, L. (2017). Teacher education around the world: What can we learn from international practice? European Journal of Teacher Education, 40(3), 291–309. https://doi.org/10.1080/02619768.2017.1315399

Diakodimitriou, D., Tsioutsios, A., & Papageorgiou, T. (2025). Education expenditures and growth: Is R&D the link? Journal of Policy Modeling, 47(2), 322–337. https://doi.org/10.1016/j.jpolmod.2025.01.003

Dünya Bankası (2025). World Development Indicators – Dünya Kalkınma Göstergeleri (WDI), https://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators

Easterlin, R. A. (1981). Why isn't the whole world developed? Journal of Economic History, 41(1), 1–19. https://doi.org/10.1017/S0022050700042674

Fayyaz, A., & Bartha, Z. (2025). Research and development as a driver of innovation and economic growth; case of developing economies. Journal of Social and Economic Development, 1-21. https://doi.org/10.1007/s40847-025-00438-9

Glewwe, P. W., Hanushek, E. A., Humpage, S. D., & Ravina, R. (2011). School resources and educational outcomes in developing countries: A review of the literature from 1990 to 2010 (NBER Working Paper No. 17554). National Bureau of Economic Research. https://doi.org/10.3386/w17554

Glewwe, P., & Kremer, M. (2006). Schools, teachers, and education outcomes in developing countries. In E. A. Hanushek & F. Welch (Eds.), Handbook of the economics of education (Vol. 2, pp. 945–1017). Elsevier.

Grossman, M. (2006). Education and nonmarket outcomes. In E. A. Hanushek & F. Welch (Eds.), Handbook of the economics of education (Vol. 1, pp. 577–633). Elsevier.

Hanushek, E. A. (2013). Economic growth in developing countries: The role of human capital. Economics of Education Review, 37, 204–212. https://doi.org/10.1016/j.econedurev.2013.04.005

Hanushek, E. A., & Woessmann, L. (2011). The Economics of International Differences in Educational Achievement. In Handbook of the Economics of Education (Vol. 3, pp. 89-200). Elsevier.https://doi.org/10.1016/B978-0-444-53429-3.00002-8

Heckman, J. J. (2006). Skill formation and the economics of investing in disadvantaged children. Science, 312(5782), 1900–1902. https://doi.org/10.1126/science.1128898

Heckman, J. J., & Masterov, D. V. (2007). The productivity argument for investing in young children. Review of Agricultural Economics, 29(3), 446–493. https://doi.org/10.1111/j.1467-9353.2007.00359.x

Jackson, C. K., Johnson, R. C., & Persico, C. (2016). The effects of school spending on educational and economic outcomes. Quarterly Journal of Economics, 131(1), 157–218. https://doi.org/10.1093/qje/qjv036

Krueger, A. B., & Lindahl, M. (2001). Education for growth: Why and for whom? Journal of Economic Literature, 39(4), 1101–1136. https://doi.org/10.1257/jel.39.4.1101

Lochner, L. (2011). Non-production benefits of education. In E. A. Hanushek, S. Machin & L. Woessmann (Eds.), Handbook of the economics of education (Vol. 4, 183–282). Elsevier.

Lochner, L., & Moretti, E. (2004). The effect of education on crime: Evidence from prison inmates, arrests, and self-reports. American Economic Review, 94(1), 155–189. https://doi.org/10.1257/000282804322970751

Lucas, R. E. (1988). On the mechanics of economic development. Journal of Monetary Economics, 22(1), 3–42. https://doi.org/10.1016/0304-3932(88)90168-7

Mankiw, N. G., Romer, D., & Weil, D. N. (1992). A contribution to the empirics of economic growth. The Quarterly Journal of Economics, 107(2), 407–437. https://doi.org/10.2307/2118477

McMahon, W. W. (2009). Higher learning, greater good: The private and social benefits of higher education. Johns Hopkins University Press.

Mincer, J. (1974). Schooling, experience, and earnings. Columbia University Press.

Muralidharan, K. (2017). Field experiments in education in developing countries. In Handbook of economic field experiments (Vol. 2, pp. 323-385). North-Holland.

Nelson, R. R., & Phelps, E. S. (1966). Investment in humans, technological diffusion, and economic growth. The American economic review, 56(1/2), 69-75.

OECD (2025). Data Explorer, Revenue Statistics, https://data-explorer.oecd.org/

OECD (2025). Government at a Glance 2025, https://doi.org/10.1787/0efd0bcd-en

Özker, A. N., Esener, Ç. (2009). Türkiye'de Bir Kamu Harcaması Olgusu Olarak Eğitim Harcamaları: Örnek Ülkeler ile Yakın Dönem Karşılaştırma. Mevzuat Dergisi, 142, Erişim: 17.12.2025, http://www.mevzuatdergisi.com/2009/10a/02.htm

Pritchett, L. (2001). Where has all the education gone? World Bank Economic Review, 15(3), 367–391. https://doi.org/10.1093/wber/15.3.367

Psacharopoulos, G., & Patrinos, H. A. (2018). Returns to investment in education: A decennial review of the global literature. Education Economics, 26(5), 445–458. https://doi.org/10.1080/09645292.2018.1484426

Rawls, J. (1971). A theory of justice. Harvard University Press. https://doi.org/10.2307/j.ctvjf9z6v

Schultz, T. W. (1961). Investment in Human Capital. The American Economic Review, 51(1), 1–17. http://www.jstor.org/stable/1818907

Schumpeter, J. A. (1942). Capitalism, Socialism and Democracy. Harper & Brothers.

Sen, A. (1999). Development as freedom. Oxford University Press.

Stiglitz, J. E. (2000). Economics of the public sector (3rd ed.). W. W. Norton.

Todaro, M. P., & Smith, S. C. (2020). Economic development (13th ed.). Pearson.

Uluatam, Ö. (2003). Kamu Maliyesi, Ankara: İmaj Yayınevi.

UNDP. (2020). Human development report 2020: The next frontier – Human development and the Anthropocene. United Nations Development Programme. https://hdr.undp.org/system/files/documents/hdr2020.pdf

Woessmann, L. (2016). The Importance of School Systems: Evidence from International Differences in Student Achievement. Journal of Economic Perspectives 30 (3): 3–32. https://doi.org/10.1257/jep.30.3.3

Bölüm
4

KÜRESEL ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ REFORMU (PİLLAR TWO) VE TÜRKİYE PERSPEKTİFİ

Ebru DEMİRKIRAN ADA [1]

1 Dr. Öğr. Üyesi, Kastamonu Üniversitesi, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Programı, Orcid: 0000-0002-7752-1205.

1. Giriş

Küresel ekonominin son otuz yılda geçirdiği dönüşüm, ulus devletlerin vergi politikalarını doğrudan etkileyen yeni dinamikler ortaya çıkarmıştır. Küreselleşme yalnızca ticareti artırmakla kalmamış, üretim süreçlerinin tüm aşamalarında sınır ötesi entegrasyonu güçlendirmiştir. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, dijital teknolojilerin hızla gelişmesi ve çok uluslu şirket yapılarının karmaşık bir görünüm kazanması, vergi idarelerinin geleneksel araçlarla yönetmekte zorlandığı yeni bir ekonomik yapı ortaya çıkarmıştır. Özellikle dijital platformlar ve veri temelli iş modelleri, fiziki varlık olmaksızın gelir yaratabilen işletme türlerini çoğaltmış; bu durum vergi sistemlerinin temel prensiplerinden biri olan "yerellik" ilkesini sorgulanır hâle getirmiştir.

Çok uluslu şirketlerin, faaliyetlerini hukuken ve ekonomik olarak farklı ülkelere dağıtabilen konsolide grup yapıları oluşturması, ekonomik faaliyetin hangi ülkede vergilendirileceğine ilişkin tartışmaları daha da karmaşıklaştırmıştır. Transfer fiyatlandırması uygulamaları, gayri maddi varlıkların düşük vergili ülkelere taşınması ve hibrit finansal araçların kullanımı, şirketlere yasal çerçeve içerisinde vergi yükümlülüklerini azaltma olanağı sağlamıştır. Bu durum, ülkelerin vergi egemenliğini aşındırdığı gibi küresel ölçekte ciddi vergi kayıplarına yol açmıştır.

Bu gelişmelerin sonucunda ülkeler, doğrudan yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla giderek daha rekabetçi vergi politikaları uygulamaya yönelmiştir. Özellikle 1990'lardan itibaren kurumlar vergisi oranlarının dünya genelinde belirgin şekilde düşmesi, çeşitli istisna ve indirimlerle vergi tabanının daralması ve serbest bölgeler aracılığıyla büyük ölçekli teşvikler sunulması, vergi rekabetini yoğunlaştıran unsurlar olmuştur. Ancak bu yarış, birçok ülke açısından mali sürdürülebilirliği zayıflatan bir "dibe doğru yarış" niteliği kazanmış; vergi politikalarının ekonomik karar alma süreçlerini yönlendirme kapasitesini sınırlamıştır.

Bu bağlamda OECD ve G20 ülkeleri, çok uluslu şirketlerin neden olduğu vergi kayıplarını önlemek amacıyla 2013 yılında BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Projesi'ni başlatmış, 2015 yılında hedeflenmiştir. BEPS'in 15 No'lu Eylem Planı dijitalleşmenin yaratığı temel sorunları tanımlamış olsa da vergi rekabeti ve düşük vergileme alanındaki yapısal sorunları çözmek için daha ileri bir adımın gerekli olduğu ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaç doğrultusunda geliştirilen iki ayaklı çözüm (Pillar One ve Pillar Two), küresel vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasına yönelik en kapsamlı girişimlerden biri olarak kabul edilmektedir.

Pillar One, dönüşümün dijital ekonomi kaynaklı vergileme sorunlarını hedefleyen ayağı olup, vergileme hakkını fiziki işyeri koşulundan ziyade ekonomik değerin yaratıldığı pazar bölgesine kaydırmayı amaçlamaktadır. Büyük dijital platformların ve tüketici odaklı çok uluslu şirketlerin hiçbir fi-

ziksel varlık göstermeksizin önemli gelir yaratabildiği pazarlarda, ülkelerin vergi egemenliğinin zayıflaması ve gelir kayıplarının artması reformun temel gerekçeleri arasındadır. Bu nedenle Pillar One, büyük işletmelere yönelik belirli eşik değerler dahilinde pazar ülkelerine yeni bir vergi payı tahsisini, artık kârın yeniden dağıtımını ve çifte vergilendirme riskini azaltacak çok taraflı uzlaşı mekanizmalarını öngörmektedir. Pillar One'ın temel hedefi dijitalleşme kaynaklı vergi yetki boşluklarını daraltmak, pazar ülkelerine ek vergileme kapasitesi sağlamak ve mevcut uluslararası vergi ilkelerini dijital ekonominin gerçekleriyle uyumlu hâle getirmektir. Ancak kapsam, eşik değerler, güvenli liman uygulamaları ve çifte vergilendirme riskleri nedeniyle Pillar One'ın teknik altyapısı hâlen müzakere konusu olmaya devam etmekte; bu nedenle reformun ikinci ayağı olan Pillar Two, uluslararası vergilendirmede daha hızlı ve bağlayıcı bir minimum standart etkisi yaratmaktadır.

Pillar Two ise çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri her ülkede en az yüzde on beşlik bir etkin vergi oranı ile karşılaşmalarını zorunlu kılan küresel bir minimum vergi standardı getirmektedir. Mekanizmanın gerekçesi, düşük vergili ülkelerin sağladığı imkânlarla vergi tabanının aşınmasını engellemek ve ülkeler arası vergi rekabetini daha dengeli bir yapıya kavuşturmaktır. Eğer çok uluslu bir şirket grubunun belirli bir ülkedeki etkin vergi oranı bu eşiğin altında kalıyorsa, aradaki fark tamamlayıcı vergi yoluyla tahsil edilmekte ve böylece düşük vergileme nedeniyle oluşabilecek vergi kaybının başka bir ülke tarafından üstlenilmesinin önüne geçilmektedir. Bu yönüyle küresel asgari kurumlar vergisi, yalnızca şirketlerin vergi planlamasını sınırlayan bir araç değil; aynı zamanda ülkelerin vergi teşviklerinin niteliğini ve tasarımını doğrudan etkileyen bir politika dönüşümüdür.

Türkiye açısından bakıldığında küresel asgari kurumlar vergisi reformu, doğrudan vergi gelirleri, yatırım teşviklerinin işleyişi ve çok uluslu şirketlerin mali yapıları üzerinde önemli etkiler doğurabilecek bir düzenleme niteliğindedir. Türkiye'de kurumlar vergisi oranının uluslararası eşik değerin üzerinde olmasına rağmen, geniş kapsamlı istisna ve muafiyetler nedeniyle bazı sektörlerde ve faaliyetlerde efektif vergi yükünün yüzde on beşin altına düşmesi mümkündür. Bu durum, Türkiye'nin hem tamamlayıcı vergi gelirinden yararlanabilmesi hem de diğer ülkelerdeki vergi idarelerinin Türk çok uluslu şirketleri üzerinde ilave vergi tahsil etmesini engelleyebilmesi açısından stratejik önem taşımaktadır. Ayrıca bu reform, raporlama yükümlülüklerini artırarak şirketlerin finansal tablolarının daha ayrıntılı, şeffaf ve ülke bazında hazırlanmasını gerektirmekte; vergi idaresi ile işletmeler arasındaki bilgi paylaşımını daha ileri seviyeye taşımaktadır.

Küresel asgari kurumlar vergisi reformu, uluslararası vergilendirmede yeni bir dönemin başlangıcı niteliğindedir. Ülkeler arasındaki vergi rekabetinin sınırlarını yeniden çizen bu mekanizma, ekonomik faaliyetin vergilendirilmesinde

daha koordineli bir yaklaşım oluşturmayı amaçlamaktadır. Türkiye'nin bu sürece uyumu ise hem küresel ekonomik entegrasyonun devamı hem de ulusal vergi tabanının korunması açısından kritik bir öneme sahiptir. Bu nedenle reformun içeriğinin, işleyiş mekanizmalarının ve Türkiye açısından ortaya çıkabilecek sonuçların bütüncül bir bakış açısıyla ele alınması gerekmektedir.

2. Uluslararası Vergi Rekabeti ve BEPS Sorunu

Küreselleşmenin hızlanmasıyla birlikte ülkeler arasındaki ekonomik ilişkiler daha yoğun ve karmaşık bir hâl almıştır. Sermaye hareketlerinin serbestleşmesi, çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerde eş zamanlı faaliyet göstermesine imkân tanımakta; bu durum vergi politikalarının ulusal sınırlar içinde belirlenmesini güçleştirmektedir (OECD, 2023a, s. 1). Sermayenin hızla ülkeler arasında dolaşabilmesi, üretim süreçlerinin birden çok ülkeye dağılması ve hizmet ekonomisinin dijitalleşme ile genişlemesi, ulusal vergi sistemlerinin küresel düzeyde ortaya çıkan yeni ekonomik gerçeklikleri yakalamakta zorlanmasına yol açmıştır.

Bu ortamda ülkeler, doğrudan yabancı yatırımların ülkeye girişini hızlandırmak için daha rekabetçi vergi politikalarına yönelmiştir. Düşük kurumlar vergisi oranları, geniş istisna ve muafiyet paketleri, serbest bölgelerde sağlanan özel vergisel avantajlar ve yatırım teşvikleri bu rekabetin en görünür unsurlarıdır. Literatürde bu süreç, uzun vadede vergi tabanlarını aşındırdığı için "race to the bottom" olarak adlandırılmakta ve vergi politikalarının mali sürdürülebilirliği üzerinde risk oluşturduğu vurgulanmaktadır (Grubert & Altshuler, 2005, s. 160). Özellikle Avrupa Birliği içinde İrlanda, Hollanda ve Lüksemburg gibi ülkelerin çok uluslu şirketlere sunduğu düşük vergi yükü, küresel kurumlar vergisi rekabetinin şekillenmesinde kritik bir rol oynamıştır.

Uluslararası vergi rekabetinin temelinde, ülkelerin doğrudan yabancı yatırımı çekme isteği bulunmaktadır. Düşük kurumlar vergisi oranları kısa vadede sermaye girişini teşvik etse de uzun vadede kamu gelirlerini azaltarak mali sürdürülebilirliği tehdit edebilmektedir (Clausing, 2016, s. 907). Çok uluslu şirketler grup yapılarının esnekliği sayesinde ekonomik faaliyetlerini ve muhasebe kayıtlarını vergi yükünün düşük olduğu ülkelere kaydırabilmekte; bu da küresel ölçekte vergi yükünü azaltmalarına olanak tanımaktadır. IMF'nin raporlarına göre, çok uluslu şirketlerin vergi planlaması uygulamaları nedeniyle gelişmekte olan ülkelerin yıllık vergi kaybının GSYH'lerinin yaklaşık %1–1,3'ü düzeyinde olduğu tahmin edilmektedir (IMF, 2019).

Bu bağlamda vergi tabanı aşınması ve kar kaydırma -BEPS, uluslararası vergi ortamının en kritik sorunlarından biri hâline gelmiştir. BEPS, çok uluslu şirketlerin ülkelerin vergi düzenlemelerindeki uyumsuzluklardan yararlanarak vergilendirilebilir kârlarını düşük vergili ülkelere aktarmaları ve ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ülkede daha düşük vergi ödemeleri şeklinde tanımlanmaktadır (OECD, 2015). BEPS davranışları; transfer fiyatlandırması manipü-

lasyonları, grup içi borçlanma yoluyla faiz gideri kurguları, gayrimaddi varlık haklarının vergi cenneti niteliğindeki ülkelere taşınması ve hibrit yapılar gibi çok çeşitli mekanizmalarla ortaya çıkmaktadır (Zucman, 2014, s. 125). Son yıllarda yapılan ampirik çalışmalar, ABD merkezli çok uluslu şirketlerin kârlarının yaklaşık %40'ının vergi cennetlerine kaydırıldığını göstermektedir (Tørsløv, Wier & Zucman, 2018, s. 27).

BEPS uygulamalarının yarattığı kayıplar yalnızca vergi gelirleriyle sınırlı değildir. Vergi tabanının daralması ülkelerin vergi politikaları arasındaki rekabeti artırmakta, mali açıdan güçlü ülkelerin daha büyük teşvikler sunarak sermayeyi çekebilmesi eşitsizliği derinleştirmektedir. Bu süreç, vergi adaleti ve gelir dağılımı açısından da olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Literatürde, çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması sonucunda vergi yükünün orta ve düşük gelirli ülkeler açısından daha fazla bireysel ve dolaylı vergilere kaydığı belirtilmektedir (Avi-Yonah, Kim, & Sam, s. 2022). Dolayısıyla BEPS sorunu, yalnızca teknik bir vergi meselesi değil, aynı zamanda küresel ölçekte mali kapasite ve gelir adaletiyle ilgili bir yönetişim problemidir.

Dijitalleşme süreci BEPS sorununu daha da belirgin hâle getirmiştir. Dijital işletmeler fiziki varlık göstermeden bir ülkede önemli ekonomik değer yaratabilmekte; ancak mevcut vergi sistemlerinde fiziki varlık olmadığı sürece vergileme hakkı sınırlı kalmaktadır (Eroğlu, 2025, s. 475). Dijital platform ekonomisi, kullanıcı verisi, algoritma ve yazılım gibi gayrimaddi varlıkların değer yaratımında kritik hâle gelmesi, ülkelere hangi koşullarda vergileme hakkı verileceği sorusunu daha da karmaşıklaştırmıştır. Bu durum dijital ekonomide faaliyet gösteren büyük çok uluslu şirketlerin vergi yükünü azaltmakta ve ülkeler arasındaki ayrışmayı derinleştirmektedir. Dolayısıyla dijitalleşme, BEPS sorununu teknik bir vergi tartışmasının ötesine taşıyarak küresel bir politika meselesi hâline getirmiştir.

Bu gelişmeler sonucunda OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi altında küresel bir reform süreci başlatılmıştır. Reformun temel amacı, ülkeler arasındaki vergisel uyumu artırmak, çok uluslu şirketlerin asgari bir vergi yükü taşımasını sağlamak ve vergi rekabetinin daha öngörülebilir bir çerçevede yürütülmesini temin etmektir (OECD, 2022b). Bu kapsamda geliştirilen iki sütunlu yaklaşımın ikinci ayağı olan Pillar Two, küresel asgari kurumlar vergisi uygulamasıyla BEPS sorununa doğrudan çözüm üretmeyi hedeflemektedir. Çok uluslu şirketlerin dünya genelinde en az %15 oranında vergi ödemesini öngören bu düzenleme hem vergi tabanlarının korunması hem de uluslararası vergi adaletinin sağlanması açısından önemli bir kilometre taşıdır.

Sonuç olarak, uluslararası vergi rekabeti ve BEPS sorunu, küresel vergi mimarisinin yeniden şekillenmesini zorunlu kılan temel nedenler arasında yer almaktadır. Çok uluslu işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin doğru şekilde

vergilendirilebilmesi, vergi tabanının korunması ve ülkeler arasında daha dengeli bir vergi yapısının oluşturulması için küresel ölçekte koordineli çözümler geliştirilmesi kaçınılmaz hâle gelmiştir. Pillar Two reformu, bu ihtiyaçtan doğan ve uluslararası vergi düzeninin geleceğini belirleyen en kapsamlı girişimlerden biri olarak değerlendirilmektedir.

3. Pillar Two Kapsamında Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Mekanizması

Küresel Asgari Kurumlar Vergisi, çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri her ülkede asgari bir vergi yükümlülüğüne tabi olmasını öngören yeni nesil bir uluslararası vergi standardıdır ve OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi'nin BEPS sürecinden doğan normatif yaklaşımının doruk noktası olarak tanımlanmaktadır. Sistem, vergi tabanının düşük vergili ülkelere doğru aşınmasını engellemeyi amaçlamakta; ülkelerin yıllardır rekabet aracı olarak kullandıkları düşük vergi oranları, agresif teşvik paketleri ve serbest bölge uygulamalarının neden olduğu sürdürülemez mali dinamikleri sınırlı hâle getirmektedir. OECD, bu yaklaşımın mevcut kurumlar vergisi oranlarına doğrudan müdahale etmediğini; ancak asgari katkı yükümlülüğü yoluyla devletler arası vergi yarışını daha öngörülebilir bir bantta sınırlamayı amaçladığını ifade etmektedir (Devereux & Vella, 2021, s. 3). Bu nedenle mekanizma, devletlerin hukuki egemenliğine doğrudan müdahale etmeyen; ancak vergi yarışının mali sürdürülebilirliği zayıflatan boyutuna karşı teknik bir dengeleyici unsur olarak kurgulanmıştır.

Reformun kapsamı yalnızca belirli ölçekteki çok uluslu şirketlere yöneliktir. Önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon Euro veya üzerinde konsolide hasılat elde eden şirket grupları sistemin doğrudan muhatabıdır. Bu eşik sayesinde hem idari yük hafifletilmiş hem de yalnızca yüksek düzeyde vergi planlaması yapabilen işletmeler odaklanmıştır (OECD, 2024). Pillar Two mekanizması, tamamlayıcı vergi (top-up tax) sistemine dayanır. Her ülke için Etkin Vergi Oranı (Effective Tax Rate – ETR), ilgili ülkedeki şirketin ödediği vergilerin muhasebe kârına oranlanması yoluyla hesaplanmaktadır. OECD Commentary (2022), muhasebe kârı esaslı yaklaşımın ülkeler arasındaki matrah farklılıklarını azaltmayı ve karşılaştırılabilirliği artırmayı amaçladığını belirtmektedir. Eğer belirli bir ülkede hesaplanan ETR yüzde on beşin altına düşerse, ortaya çıkan fark tamamlayıcı vergi olarak tahsil edilir. Böylece şirketlerin düşük vergili ülkelere yönelerek elde ettiği vergi avantajı fiilen ortadan kalkmaktadır. Bu çerçevede GloBE geliri, ulusal kurumlar vergisi matrahından farklı olarak finansal raporlama standartlarına göre belirlenen, istisna ve muafiyetlerin büyük ölçüde nötralize edildiği muhasebe esaslı gelir kalemini ifade etmektedir. Sistemin matematiksel ekseni etkin vergi oranının ölçümüdür. Bir ülkenin GloBE gelirine karşılık ödenen vergilerin toplamı "covered taxes" olarak tanımlanmakta ve ortaya çıkan oranın yüzde on beş standart eşiğin altında kalması durumun-

da "top-up tax" devreye girmektedir. Böylece şirketlerin belirli bir ülkede hukuken düşük vergi oranı nedeniyle avantaj elde etmesi, matrahın tamamlanmasıyla bertaraf edilmektedir. OECD belgeleri, bu işleyişin vergi tabanını "gelirin yaratıldığı coğrafyada" korumayı amaçladığını ifade etmektedir. Top-up verginin nerede tahsil edileceği ise ardışık üç tamamlayıcı vergi aracına bağlıdır.

- Gelir İçerme Kuralı (Income Inclusion Rule – IIR),
- Az Vergilendirilmiş Ödemeler Kuralı (Undertaxed Payments Rule – UTPR)
- Ulusal Tamamlayıcı Vergi (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax – QDMTT)

IIR sistemin birincil tahsil yetkisi konumundadır. Bu araç, düşük vergili ülkede faaliyet gösteren iştirakin kazancını, ana şirketin yerleşik olduğu ülkede tamamlayıcı bir vergi uygulamasıyla toparlayarak kâr kaydırma dinamiklerini sınırlamaktadır. Uluslararası yazında bu kural, vergi egemenliğini sermayenin bulunduğu ülkeye geri taşıyan bir yeniden yerleşiklik yaklaşımı olarak değerlendirilmektedir. Kısacası düşük vergili iştirak gelirlerinin ana şirket ülkesinde tamamlayıcı vergiye tabi tutulmasını sağlar (OECD, 2019, s. 27). Gelirin ana şirket tarafından toplanamadığı durumlarda UTPR devreye girmektedir. Bu araç, grup içi ödemelerin gider yazılmasını engelleyerek veya harcama yoluyla yapılan vergi planlamalarını sınırlayarak düşük vergili yargı alanlarına yönelen finansal akışları kontrol etmektedir. Böylece çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini düşük vergi avantajlı ülkelere taşıması hâlinde, grup içi gider kompanzasyonu üzerinden elde edilen etkin vergi avantajı ortadan kaldırılmaktadır. Bu açıdan UTPR, şirket davranışını, finansman tercihini ve grup içi ödeme mekanizmalarını yeniden şekillendiren ikincil bir kontrol mekanizmasıdır. Eğer her iki araç da kullanılamaz hâle gelirse, ilgili ülkede nitelikli yurtiçi asgari tamamlayıcı vergi uygulaması devreye girmekte ve top-up vergi gelirinin yurtdışına yönelmesi engellenmektedir. Böylece ek vergi geliri doğrudan yurtiçinde kalmakta; devletin vergi kaybını telafi eden bir kamu geliri yaratılmaktadır. Böylece düşük vergileme nedeniyle ortaya çıkan vergi farkı hiçbir durumda "boşlukta" kalmaz (OECD, 2021, s. 12-13). QDMTT ise ülkelerin kendi sınırları içinde düşük vergili gelirleri tamamlayıcı vergi ile kendilerinin vergilemesine imkân sağlayarak vergi egemenliğini koruyan bir araç olarak işlev görmektedir (OECD, 2022a).

Bu mekanizmanın önemli bir unsuru, "Substance-based Income Exclusion" (SBIE) olarak adlandırılan ve şirketlerin maddi varlıkları ile personel maliyetlerine dayalı belirli bir tutarın ETR hesaplamasında matrahtan düşülmesine izin veren düzenlemedir. Schjelderup ve Stähler (2023), SBIE'nin özellikle düşük vergili ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin %15 ETR eşi-

ğine ulaşmasını güçleştirebileceğini ve bu nedenle asgari verginin ekonomik etkilerini önemli ölçüde şekillendirdiğini ifade etmektedir. Bu yönüyle SBIE, vergi rekabetinin tamamen ortadan kalkmasını engelleyen, ancak belirli sınırlar içinde yeniden tanımlayan bir mekanizma niteliğindedir.

Asgari vergi sisteminin firmaların yatırım ve üretim kararları üzerindeki etkileri literatürde geniş biçimde tartışılmıştır. Devereux ve Vella (2021), minimum vergi uygulamasının kâr kaydırma motivasyonunu zayıflattığını ve düşük vergili ülkelerin rekabet avantajını sınırladığını belirtmektedir. Clausing (2016), çok uluslu firmaların vergi elastikiyetinin yüksek olduğu sektörlerde minimum verginin davranışsal etkisinin daha belirgin olduğunu göstermektedir. Zucman (2014), dijitalleşme çağında fiziki varlık gerekliliğinin ortadan kalkmasının kâr kaydırma faaliyetlerini hızlandırdığını, Pillar Two'nun ise bu yapısal dönüşüme verilen en kapsamlı hukuki-teknik yanıt olduğunu vurgulamaktadır. IMF (2022) değerlendirmeleri de asgari vergi uygulamasının uzun vadede küresel ETR'lerde yukarı yönlü bir yakınsamaya yol açacağını göstermektedir.

Pillar Two'nun hukuki boyutu ise özellikle IIR ve UTPR'nin vergi anlaşmalarıyla ilişkisi bağlamında tartışılmaktadır. Chand, Turina ve Romanovska (2021), IIR'nin başka bir ülkede yaratılan ve "arm's length" ilkesine göre doğru şekilde atfedilmiş kârın yeniden ana ülkeye "tamamlayıcı vergi" yoluyla çekilmesinin bazı durumlarda vergi anlaşmalarındaki yetki sınırlarıyla çatışabileceğini belirtmektedir. UTPR'nin de yalnızca çok uluslu gruplara uygulanması nedeniyle bazı anlaşmalardaki ayrımcılık yasağı hükümleriyle uyumsuzluk yaratabileceği ifade edilmektedir. Bu kapsamda yazarlar, Pillar Two'nun anlaşmalarla uyumlu şekilde uygulanabilmesi için çok taraflı bir "güvenlik maddesi" (safeguard clause) eklenmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu hukuki tartışmalar, Pillar Two'nun yalnızca vergi anlaşmaları düzeyinde değil, işletmelerin iç mali sistemleri ve raporlama altyapıları üzerinde de yapısal etkiler doğurduğunu göstermektedir. Çünkü minimum verginin teknik uygulanışı, yalnızca vergileme yetkisinin devriyle değil, aynı zamanda gelir ölçümünün muhasebe standartlarına bağlanmasıyla şekillenmektedir. Muhasebe esaslı bir vergi tabanına geçiş, yalnızca teşviklerin işlevini sınırlamakla kalmamakta, aynı zamanda grup şirketlerinin iç raporlamasını köklü biçimde değiştirmektedir (OECD, 2022a). Ülke bazlı raporlama yükümlülüğü, veri analitiği ve finansal şeffaflık gerektirerek çok uluslu şirketlerin vergi idaresi karşısındaki konumunu yeniden tanımlamaktadır (IMF, 2019). Bu çerçevede finansal tabloların yalnızca konsolide düzeyde değil, her bir ülke için ayrı ayrı hazırlanması; matrah farklarının, istisna alanlarının, finansman modellerinin ve grup içi ödeme ilişkilerinin görünür olmasını sağlamaktadır (OECD, 2024). Raporlama zorunluluğu, vergi idarelerinin risk analizi kapasitesini yükseltmekte ve denetim maliyetlerini azaltmaktadır (OECD, 2022a). Bu aynı zamanda şirketler için örgütsel maliyet yaratmakta; ancak agresif vergi planlaması alanlarını daraltan yeni bir uyum kültürü üretmektedir (Hanlon & Heitzman, 2010).

GloBE'nin uluslararası vergi mimarisinde yarattığı dönüşüm yalnızca teknik düzeyde sınırlı değildir. Vergi cenneti ülkelerin cazibesi azalmakta, vergi tahsil yetkisi ana şirket ülkelerine doğru yönelmekte ve kâr kaydırmanın temel araçları zayıflamaktadır (Zucman, 2014). Çok uluslu şirketlerin finansal davranışları, grup içi konumlanmaları, tedarik zincirlerinin coğrafi dağılımı ve lisans-temelli gelir yaratım modelleri bu dönüşümden etkilenmektedir (Devereux & Vella, 2021). Uluslararası Para Fonu, gelişmekte olan ülkelerde GSYH'nin yaklaşık bir puanına eşdeğer ek vergi geliri doğabileceğini, dolayısıyla reformun mali kapasiteyi doğrudan güçlendirebileceğini belirtmektedir (IMF, 2019).

OECD'nin 2023 Ekonomik Etki Değerlendirmesi, asgari kurumlar vergisinin küresel ölçekte yıllık yaklaşık 150 milyar dolar ek vergi geliri yaratacağını öngörmektedir (OECD, 2023b). Bu gelir artışının büyük bölümü, düşük vergili ülkelerdeki ETR'nin yükselmesi ve kâr kaydırma davranışlarının azalmasıyla ilişkilidir. Böylece Pillar Two, yalnızca teknik bir vergi aracı değil, aynı zamanda uluslararası vergi rekabetinin yönünü değiştiren yapısal bir politika müdahalesi niteliği kazanmaktadır.

Sonuç olarak Pillar Two, çok uluslu işletmelerin düşük vergili ülkelere yönelerek elde ettiği yapay vergi avantajlarını ortadan kaldırmayı amaçlayan, etkin vergi oranı yaklaşımına dayalı ve tamamlayıcı vergi mekanizmalarıyla güçlendirilmiş küresel bir standart sunmaktadır. Uluslararası literatür ve OECD çalışmalarının ortak değerlendirmesi, bu modelin küresel vergi mimarisini daha öngörülebilir, daha adil ve daha koordineli bir yapıya dönüştürme potansiyeline sahip olduğudur.

4. Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye, OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi üyesi olarak küresel asgari kurumlar vergisi reformunu benimseyen ülkeler arasında yer almakta olup, bu reformun iç hukuka aktarılması 2023 yılında kabul edilen 7524 sayılı Kanun ile gerçekleşmiştir. OECD ülkelerinin özellikle 2024 yılı itibarıyla uygulamaya geçmesi, Türkiye'nin uyum sürecini hem uluslararası vergi rekabeti hem de kamu geliri sürdürülebilirliği açısından stratejik bir zorunluluk haline getirmiştir.

7524 sayılı Kanun, OECD Model Kuralları'na paralel olarak Ulusal Tamamlayıcı Vergi (QDMTT) ve gelir içerme kuralına benzer düzenlemeleri içermektedir. QDMTT'nin temel işlevi, düşük vergili gelirlerden doğan vergi farkının yabancı ülkeler tarafından değil, Türkiye tarafından tahsil edilmesini sağlamak suretiyle vergi egemenliğini korumaktır. OECD Commentary (2022), QDMTT'nin ülkelerin egemenlik alanlarını güçlendiren bir araç olduğunu vurgulamaktadır.

Türkiye'nin OECD Model Kuralları'ndan önemli ölçüde ayrıldığı noktalardan biri, 750 milyon Euro konsolide gelir eşiğinin iç hukuka aynen yansıtılmamış olmasıdır. OECD'ye göre asgari vergi yalnızca küresel geliri 750 milyon Euro'nun üzerindeki çok uluslu şirket gruplarına uygulanırken (OECD, 2021), Türkiye'de 7524 sayılı Kanun böyle bir gelir eşiğini kapsam şartı olarak öngörmemiştir. Bu nedenle, grubun küresel geliri eşik değerin altında kalsa bile, Türkiye'de etkin vergi oranının %15'in altında olması halinde QDMTT uygulanabilecektir. Aşağıda Tablo 1'de, Türkiye'de uygulanan Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi ile OECD'nin Pillar Two kapsamında öngördüğü Küresel Asgari Kurumlar Vergisi arasındaki temel farklılıklar karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır. Bu tablo, iki mekanizmanın kapsam, amaç ve işleyiş bakımından hangi yönlerden ayrıştığını bütüncül bir perspektifle ortaya koymaktadır.

Tablo 1: YİAKV ile Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Karşılaştırması

Kriter	**YİAKV (Ulusal)**	**Küresel Asgari Vergi– GloBE / Pillar Two**
Hukuki Dayanak	7524 s. Kanun; KVK 32/C	OECD GloBE Model Rules
Amaç	Ulusal matrahı korumak, asgari vergi yükü oluşturmak	MNE'lerin her ülkede min. %15 ETR'ye ulaşmasını sağlamak
Kapsam	Türkiye'deki tüm KV mükellefleri	Sadece çok uluslu şirket grupları
Eşik Değer	Yok	OECD: 750 milyon €
Vergileme Mantığı	İstisna/indirim öncesi kazancın min. %10'u üzerinden alt sınır	ETR < %15 ise top-up tax hesaplanır
Oran	%10	%15
Uygulama Dönemi	2025 ve sonrası	2024 itibarıyla; Türkiye uyum sürecinde
Uluslararası Boyut	Yok (ulusal düzenleme)	Var (IIR, UTPR, QDMTT)
Gelir Tahsili	Tamamen Türkiye	ETR farkını Türkiye veya diğer ülkeler tahsil edebilir
Teşvik Etkisi	Teşvikler alt sınır nedeniyle sınırlı etkiye sahip	SBIE dışı teşvikler ETR'ye yansımaz; birçok teşvik işlev kaybeder

Kaynak: 7524 sayılı kanun ve OECD verilerinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Türkiye'nin 7524 sayılı Kanun ile getirdiği düzenlemeler, aslında iki ayrı vergi mekanizmasını içermektedir. Bunlardan ilki, tamamen iç hukuka özgü olan Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi (YİAKV) olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin indirim ve istisnalar uygulanmadan önceki kazançlarının en az %10'u oranında vergilendirilmesini güvence altına almaktadır. İkinci yapı ise OECD'nin GloBE Model Kurallarıyla uyumlu küresel asgari kurumlar vergisidir. Bu mekanizma, çok uluslu şirketlerin her ülkede en az %15 etkin vergi oranına ulaşmasını hedefleyen uluslararası bir tamamlayıcı vergi sistemidir (OECD, 2021; OECD, 2022a). Türkiye'nin OECD'den ayrışan yönü, küresel asgari vergide yer alan 750 milyon Euro konsolide gelir eşiğinin iç hukuka aktarılmamış olmasıdır; bu durum Türkiye'de daha geniş bir mükellef kitlesinin QDMTT kapsamına girebilmesine imkân vermektedir. Böylece Türkiye, hem ulusal matrahı koruyan YİAKV uygulamasını hem de küresel vergi farkını kapatmayı amaçlayan Pillar Two sistemini eş zamanlı olarak yürürlüğe koyarak hibrit bir yaklaşım benimsemiştir.

Türkiye'de çok uluslu şirketlerin önemli bir kısmı ya Türkiye merkezli şirketler üzerinden yurtdışı iştiraklerde faaliyet göstermekte ya da yabancı merkezli şirket gruplarının Türkiye'deki bağlı işletmelerini oluşturmaktadır. Bu nedenle Pillar Two kuralları, Türk şirketlerinin vergi planlaması stratejilerini doğrudan etkilemektedir. OECD'nin ekonomik etki değerlendirmesine göre, asgari vergi uygulaması düşük vergili ülkelere yönelen kâr kaydırma davranışlarını azaltmakta ve ETR seviyelerini küresel olarak yukarı doğru yakınlaştırmaktadır (OECD, 2023c). Bu durum hem Türkiye'nin rekabet konumunu hem de çok uluslu işletmelerin yatırım kararlarını yeniden şekillendirecektir.

Yatırım teşvikleri bakımından Pillar Two'nun Türkiye'ye etkisi ayrıca önem taşımaktadır. Türkiye'de uzun yıllardır uygulanan vergi teşvikleri —indirimli kurumlar vergisi, bölgesel teşvikler ve yatırım katkı oranları— asgari vergi sisteminde ETR hesaplamasında çoğunlukla dikkate alınmadığından, bu teşviklerin etkinliği kısmen sınırlanmaktadır. OECD Model Kuralları'nın öngördüğü SBIE dışında kalan indirimlerin ETR hesaplamasında avantaj sağlamaması, Türkiye'nin özellikle vergi indirimi temelli yatırım teşviklerinde politika revizyonu ihtiyacını beraberinde getirmektedir.

Hukuki boyutta Pillar Two, Türkiye'nin geniş vergi anlaşması ağı nedeniyle kapsamlı bir değerlendirme gerektirmektedir. Chand, Turina ve Romanovska (2021), IIR ve UTPR'nin bazı vergi anlaşmalarındaki işyeri kârları (Madde 7) ve ayrımcılık (Madde 24) hükümleriyle çatışma potansiyeli taşıdığını vurgulamaktadır. Bu nedenle Türkiye'nin uygulamaya geçmesi, mevcut anlaşma hükümlerinin yeniden gözden geçirilmesini ve uyumlaştırma mekanizmalarının geliştirilmesini gerekli kılabilir. Türkiye'nin MLI sürecindeki tecrübesi, bu adaptasyon sürecini destekleyici bir zemine işaret etmektedir.

Türkiye açısından bir diğer önemli boyut, asgari vergi uygulamasının çok uluslu şirketler için raporlama ve muhasebe yükümlülüklerini artırmasıdır. Etkin vergi oranının TFRS esaslı muhasebe kârı üzerinden hesaplanması, büyük ölçekli şirketlerin veri toplama, raporlama ve grup içi bilgi akışı süreçlerini yeniden düzenlemesini gerektirmektedir. Bu yönüyle Pillar Two, yalnızca vergi yükümlülüğü değil, aynı zamanda idari yük ve kurumsal uyum gerektiren bir dönüşüm yaratmaktadır.

Sonuç olarak Türkiye'nin Pillar Two uygulaması, yalnızca ek vergi geliri yaratmayı hedefleyen bir reform değil; aynı zamanda teşvik politikaları, vergi anlaşmaları, uluslararası rekabet koşulları ve mali sürdürülebilirlik açısından çok yönlü etkiler doğuran yapısal bir dönüşüm niteliği taşımaktadır. Türkiye'nin 7524 sayılı Kanun ile yaptığı tercihler, OECD yaklaşımından bazı yönleriyle ayrışsa da genel olarak küresel minimum vergi hedefleriyle uyumlu bir çerçeve sunmaktadır. Bu uyumun uzun vadeli etkileri, uluslararası yatırım akımlarından kamu gelirlerine kadar geniş bir yelpazede hissedilecektir.

5. Sonuç ve Değerlendirme

Küresel Asgari Kurumlar Vergisi (Pillar Two) uluslararası vergi sisteminde son yılların en kapsamlı yapısal dönüşümlerinden birini temsil etmektedir. Çok uluslu şirketlerin farklı ülkelere kâr kaydırma yoluyla vergiden kaçınma stratejilerini sınırlandırmayı hedefleyen bu reform, ülkeler arasındaki vergi rekabetini daha dengeli bir zemine taşımayı amaçlamaktadır. Özellikle düşük vergili yargı bölgelerinin küresel vergi gelirleri üzerindeki etkisinin azaltılması, gelişmekte olan ülkelerin vergi tabanını koruması açısından önem taşımaktadır.

Türkiye, 7524 sayılı Kanun ile hem küresel minimum vergi kurallarını iç hukukuna uyarlamış hem de Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi gibi ulusal nitelikli bir alt limit mekanizması içeren bir yaklaşım benimsemiştir. Türkiye'de 750 milyon Euro eşik değerinin uygulanmaması, küresel uygulamaya kıyasla daha geniş bir mükellef kitlesinin kapsam içine girmesine yol açmaktadır. Bu durum hem vergi gelirlerinin artması hem de şirketlerin uyum süreçlerinin daha karmaşık hâle gelmesi gibi çift yönlü etkiler doğurmaktadır.

Küresel asgari verginin uygulanması, çok uluslu işletmelerin vergi planlaması stratejilerinde önemli bir dönüşüm yaratacaktır. Etkin vergi oranının her ülkede en az %15 seviyesinde tutulması gerektiğinden, şirketler artık yalnızca yasal vergi oranlarını değil, teşviklerin muhasebe kârı üzerindeki etkisini de dikkate almak zorundadır. Türkiye'de uzun yıllardır kullanılan vergi teşviklerinin büyük kısmı GloBE kapsamında etkinliğini yitirmekte; SBIE gibi faaliyet esaslı istisnaların ise nispeten daha güçlü bir rol üstlendiği görülmektedir.

Türkiye açısından bakıldığında, reformun uygulamaya geçirilmesi hem kamu gelirlerinin sürdürülebilirliği hem de uluslararası vergi düzenine uyum bakımından önemli bir adımdır. Bununla birlikte, uygulamanın teknik yönleri, raporlama yükümlülükleri ve hesaplama süreçlerinin karmaşıklığı şirketler için ilave uyum maliyetleri yaratmaktadır. Ayrıca, vergi anlaşmaları ve uluslararası bilgi değişimi süreçlerinin GloBE kurallarıyla uyumlu hâle getirilmesi gerekmektedir.

Genel olarak değerlendirildiğinde, Türkiye'nin hem ulusal hem küresel asgari vergi düzenlemelerini eş zamanlı yürürlüğe koyması, mali egemenliği güçlendiren ve vergi tabanını koruyan bir yaklaşım sunmaktadır. Bununla birlikte, reformun başarılı olabilmesi için açık rehberlik, uygulama tebliğleri ile teknik belirsizliklerin giderilmesi, şirketlerin veri yönetim kapasitesinin artırılması ve GloBE hesaplamalarının şeffaf bir şekilde yürütülmesi kritik önemdedir.

KAYNAKÇA

Avi-Yonah, R. S., Kim, Y. R. (Christine), & Sam, K. (2022). A new framework for digital taxation. Harvard International Law Journal, 63(2), 279–341.

Chand, V., Turina, A., & Romanovska, E. (2021). Tax treaty obstacles in implementing the Pillar Two global minimum tax rules and a possible solution for eliminating the various challenges. SSRN Working Paper. Retrieved from https://ssrn.com/abstract=3967198

Clausing, K. A. (2016). The effect of profit shifting on the corporate tax base in the United States and beyond. National Tax Journal, 69(4), 905–934.

Devereux, M. P., & Vella, J. (2021). Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century? Oxford Review of Economic Policy, 37(4), 625–647.

Eroğlu, O. (2025). Küresel matrah erozyonuna karşı geliştirilen kurallar çerçevesinde dijital ekonomide Türk vergi sistemi. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 26(2), 471–501.

Grubert, H., & Altshuler, R. (2005). Three parties in the race to the bottom: Host governments, home governments and multinational companies. Florida Tax Review, 7, 153–172.

Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. Journal of Accounting and Economics, 50(2–3), 127–178.

International Monetary Fund. (2019). Corporate taxation in the global economy. Washington, DC: IMF. Retrieved from https://www.imf.org/en/publications/policy-papers/issues/2019/03/08/corporate-taxation-in-the-global-economy-46650

International Monetary Fund. (2022). The global minimum tax and developing economies. Washington, DC: IMF. Retrieved from: https://www.imf.org/en/news/seminars/conferences/2022/04/26/global-minimum-tax-and-developing-countries-what-next

OECD. (2015). Addressing the tax challenges of the digital economy – Action 1: Final report. Paris: OECD Publishing. Retrieved from https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf

OECD. (2021). Two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy. Paris: OECD Publishing. Retrieved from https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf

OECD. (2022a). Commentary to the global anti-base erosion model rules (Pillar Two). Paris: OECD Publishing.

OECD. (2022b). What is BEPS? Retrieved from https://www.oecd.org/tax/beps/about/

OECD. (2023a). BEPS actions 8–10. Retrieved from https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/

OECD. (2023b). Economic impact assessment of the two-pillar solution [Webinar]. Retrieved from https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf

OECD. (2023c). OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax. Retrieved from https://www.oecd.org/newsroom/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm

OECD. (2024). Tax challenges arising from the digitalisation of the economy – Administrative guidance on the global anti-base erosion model rules (Pillar Two): Central record of legislation with transitional qualified status. Paris: OECD Publishing.

Schjelderup, G., & Stähler, F. (2023). The economics of the global minimum tax (NHH Dept. of Business and Management Science Discussion Paper No. 2023/3). Bergen: Norwegian School of Economics. Retrieved from https://ssrn.com/abstract=4388175

Tørsløv, T., Wier, L., & Zucman, G. (2018). The missing profits of nations. National Bureau of Economic Research Working Paper No. 24701.

Türkiye Cumhuriyeti Resmî Gazete. (2024). 7524 sayılı Kanun. Ankara.

Zucman, G. (2014). Taxing across borders: Tracking personal wealth and corporate profits. Journal of Economic Perspectives, 28(4), 121–148.

Bölüm
5

DEVLET–MÜKELLEF İLİŞKİ TİPLERİ VE VERGİ ALGISI: ÜLKELER ARASI KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ

Ahmet TEKİN [1]

1 Prof. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, ahmettekin4444@gmail.com, ORCID: https://orcid.org/0000-0002-6675-6500

1. Giriş

Vergi gelirleri, devletlerin kamusal hizmetleri sürdürülebilmesi açısından temel finansman kaynağını oluşturmaktadır. Ancak vergi sistemlerinin başarısı yalnızca yasal zorunluluklar ve denetim mekanizmalarıyla açıklanamamakta; mükelleflerin vergiye yönelik algıları, tutumları ve devlete duydukları güven de bu süreçte belirleyici rol oynamaktadır. Bu bağlamda literatürde, vergi uyumunun arkasındaki temel dinamiklerden birinin devlet ile mükellef arasında kurulan ilişkinin niteliği olduğu sıklıkla vurgulanmaktadır. Devletin mükellefe yaklaşımı; adalet, şeffaflık, güven, denetim ve meşruiyet gibi unsurlar üzerinden şekillenmekte ve bu unsurlar mükelleflerin vergi algısını doğrudan etkilemektedir.

Devlet–mükellef ilişkisine ilişkin yaklaşımlar ülkeler arasında önemli farklılıklar göstermektedir. Bazı ülkelerde işbirliğine ve gönüllü uyuma dayalı bir ilişki modeli benimsenirken, bazı ülkelerde daha çok zorlayıcı ve denetim odaklı bir yapı öne çıkmaktadır. Bu farklılaşma, mükelleflerin vergiye bakış açısını, vergi sistemine duydukları güveni ve vergiye uyum davranışlarını farklı biçimlerde etkilemektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi algılarının, devlet–mükellef ilişkisinin çeşitli boyutları açısından ülkeler arasında anlamlı biçimde farklılaşıp farklılaşmadığının incelenmesi, hem teorik hem de ampirik açıdan önem taşımaktadır.

Bu çalışma, mükelleflerin vergi algılarının devlet–mükellef ilişkisi bağlamında ülkeler arasında nasıl şekillendiğini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda, farklı ülke örneklemleri üzerinden elde edilen bulgular karşılaştırmalı olarak analiz edilmekte ve gözlenen farklılıkların her bir devletin mükellefiyle kurduğu ilişki biçimiyle nasıl ilişkilendirilebileceğine dair çıkarımlar yapılmaktadır. Böylece çalışma, vergi algısının oluşumuna ilişkin ülke temelli farklılıkları görünür kılarak, devlet–mükellef ilişkisi literatürüne karşılaştırmalı bir perspektif sunmayı hedeflemektedir.

2. Literatür Değerlendirmesi

Vergi algısına yönelik literatürde geniş bir bağlam olmakla birlikte devlet mükellef ilişkisi bağlamının daha sınırlı olduğu ve temel çerçevenin vergi uyumuna dayandırıldığı görülmektedir. Bununla birlikte gerekli uluslararası literatürde gerekse yerel literatürde devlet mükellef ilişkisi, güven, caydırıcılık ve denetim mekanizması, adalet algısı, çatışma sorunsalları bağlamında kategorize edilmektedir. Ancak bu ortak kategorizasyondan farklı olarak uluslararası ve yerel literatürün farklılaştığı sorunsallarsan bulunmaktadır.

Bu kapsamda ilk olarak diğer ülke örneklerine ilişkin örneklemlerin kullanıldığı çalışmalar incelendiğinde Avrupa ülkelerinin belirgin şekilde ön plana çıktığı görülmektedir. Buna göre devlete olan güven sorunsalı kapsamında

mükelleflerin vergi algısının incelendiği çalışmalarda (Kirchler, vd., 2008; Alm ve Torgler, 2006; Feld ve Frey, 2007; Murphy, 2004; Murphy, 2005; Gangl, vd., 2019; Hofmann, vd., 2014; Luttmer ve Singhal, 2014; Alm, vd., 2019) devlete duyulan güven, adil muamele ve şeffaflık algısı arttıkça gönüllü vergi uyumunun yükseleceği sonucuna ulaşılmaktadır. Caydırıcılık ve denetim mekanizmasını temel alan çalışmalarda (Wahl, vd., 2010; Kogler, vd., 2013; Kogler, vd., 2015; Kastlunger, vd., 2009) denetim ve cezaların kısa vadede uyumu artırırken, güveni zayıflattığı ve uzun vadede sürdürülebilir olmadığı tespit edilmiştir. Adalet algısı temelli çalışmalarda (Murphy, 2004; Murphy 200; Feld ve Frey, 2007; Gangl, vd., 2019; Hofmann, vd., 2014) vergi sisteminin ve idarenin adil ve meşru olarak algılanmasının, denetimden bağımsız olarak uyumu artırdığı belirtilmektedir. Çatışma sorunsalının incelendiği çalışmalarda (Torgler ve Schneider, 2009; Castelfranchi ve Rottigni, 2015; Matsaganis, vd., 2010; Williams ve Horodnic, 2016) ise devlete olan güvenin düşüklüğü, adaletsizlik algısı ve kurumsal zayıflığın vergi kaçırma ve kayıt dışılığı artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca en etkili vergi uyumunun, güven ve caydırıcılığın dengeli kullanımıyla sağlanacağını belirten çalışmalar (Kirchler, vd., 2008; Hofmann, vd., 2014; Gangl, vd., 2019; Alm, vd., 2019; OECD, 2019) bulunduğu gibi bazı çalışmalarda (Torgler, 2007; Luttmer ve Singhal, 2014; OECD, 2019) da vergi uyumunun yalnızca bireysel değil; kurumsal kalite, kültür ve sosyal normların ürünü olduğu şeklinde bulgular tespit edilmiştir.

Türkiye örneklemini içeren çalışmalar incelendiğinde de devlete olan güven sorunsalı bağlamında mükelleflerin vergi algısının incelendiği çalışmalarda (Çiçek, 2006; Demir ve Yüce, 2013; Gürsoy, 2010; Kaya, 2016; Organ, 2008; Organ ve Yeğen, 2013; Özer ve Güleryüz, 2014; Sağbaş, 2012) vergi idaresine güven, şeffaflık ve mükellef haklarının korunması algısı arttıkça gönüllü vergi uyumunun güçlendiği sonucuna ulaşılmıştır. Caydırıcılık ve denetim mekanizmasının etkisinin ele alındığı çalışmalarda (Arıkan, 2011; Çelikay, vd., 2020; Demir ve Yüce, 2013) vergi denetimleri ve yaptırımların kısa vadede uyumu artırmasına rağmen, uzun vadede sürdürülebilir olmadığı tespit edilmiştir. Çatışma sorunsalının incelendiği çalışmalarda ise (Bayraklı, 2020; Gümüş, 2019; Kargı ve Yüksel, 2010; Sarısoy ve Koç, 2010; Yıldız, 2017) devlete yönelik güvensizliğin, yüksek vergi yükü algısının ve sıklık gösteren vergi aflarının, direnç ve sistem karşıtlığı oluşturarak vergi kaçırılmasını artırdığı tespit edilmiştir. Ayrıca vergi uyumunun yalnızca ekonomik değil; ahlaki, kültürel ve normatif gerekçelerle de şekillendiğini belirten çalışmaların (Akdoğan, 2009; Gürsoy, 2010; Organ, 2008; Şentürk, 2019; Yılmaz, 2017) yanı sıra vergi mevzuatının anlaşılırlığı ile idarenin bilgilendirici rolünün, mükellef davranışlarını olumlu etkilediği (Alkan, 2015; Çelik ve Genç, 2016; Kaya, 2016) ve vergi algısı ve uyumunun; eğitim düzeyi, sektör ve bölgesel özelliklere göre anlamlı biçimde farklılaştığını tespit eden demografik ve

yapısal farklılıkları inceleyen (Kılıçer, 2018; Karabulut, 2021; Yavuz, 2023) çalışmalar da bulunmaktadır.

Diğer taraftan literatürdeki az sayıdaki çalışmada ise devlet mükellef ilişkisi göçmenler bağlamında ele alınmaktadır. Bu çalışmaların bir kısmında (Matthaei, vd, Farrar, 2023) doğrudan göçmenlerin farklı açılardan vergiye yaklaşımı ele alınırken, bir kısmında (Kiesewetter ve Machwart, 2015) göçmenler ile vatandaşların yaklaşımı karşılaştırılmakta, bir kısmında (Rodriguez-Justicia ve Theilen, 2022) ise vatandaşların göçmenlere yönelik algısının vergiye yaklaşımları üzerindeki etkisi incelenmektedir. Bu çalışmaların ortak vurgusu ise vergiye yaklaşımın, göçmenler ile vatandaşlar arasında farklılık gösterdiği ve göçmenlerin devlete olan güveni arttıkça olumlu olduğu şeklindedir.

Bu çalışmada ise, literatürdeki bulgular doğrultusunda devlet–mükellef ilişkisi bağlamında vergi algısı Almanya, Avusturya, Belçika, Fransa ve Hollanda ülkelerinde yerleşik olarak bulunan Türklerin oluşturduğu örneklemler üzerinden karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Böylece farklı ülke örneklemleri temelinde elde edilen bulguların karşılaştırılması yoluyla literatüre özgün bir katkı sunulması hedeflenmektedir.

3. Ampirik Değerlendirme

Bu bölümde devlet mükellefe ilişkisi bağlamında vergi algısı, Avrupa ülkelerinde göçmen olarak bulunan Türklerin oluşturdukları örneklemlerin bulundukları ülkeler itibariyle karşılaştırmasına dayanan nicel bir değerlendirme sunulmaktadır. Bu kapsamda sırasıyla çalışmanın amaç ve kapsamı, yöntemi ve analiz bulgularına yer verilmektedir.

3.1. Amaç ve Kapsam

Çalışmanın amacı, mükelleflerin devlet ile olan ilişkilerinin vergi algılarını nasıl etkilediğini incelemek ve bu etkiyi farklı devletler arasında karşılaştırmalı olarak ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda örneklem, Türklerin yoğun olarak bulunduğu Almanya, Avusturya, Belçika, Fransa ve Hollanda'da yerleşik olarak bulunan Türklerden oluşmaktadır.

3.2. Yöntem

Araştırmada kullanılan veri seti birincil nitelikte olup, doğrudan gerçekleştirilen saha çalışması yoluyla elde edilmiştir. Çalışmanın amacı ve ele aldığı sorunsal doğrultusunda, yüz yüze görüşmeye dayalı bir alan araştırması tasarlanmış ve uygulanmıştır. Bu kapsamda, ilgili literatürden yararlanılarak (Tekin vd., 2018; Doğan vd., 2019) hazırlanan anket formu veri toplama aracı

olarak kullanılmıştır. Beş ülke başkentinde yaklaşık 400 katılımcı ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiş; ancak elde edilen anketlerden 344'ü analiz için yeterli ve geçerli kabul edilmiştir.

Anket formunun uygulanabilirliği öncesinde, geçerlilik ve güvenilirlik analizleri gerçekleştirilmiştir. Yapılan analizler sonucunda örneklemin faktör analizine uygun olduğu (KMO=0,774> 0,60; Bartlett Küresellik Testi p=0,000) ve ölçeğin yüksek düzeyde güvenilirlik sağladığı (Cronbach Alfa = 0,84) tespit edilmiştir. Bu bulgular doğrultusunda anket formunun araştırmanın tamamında kullanılabilir olduğu değerlendirilmiştir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda karşılaştırmalı bir analiz yapılabilmesi için literatürden hareketle devlet mükellef ilişkisine yönelik faktörler i) Devletin mükellefi bilgilendiren, haklarını koruyan ve yükümlülükleri yerine getirmede destekleyici bir aktör olarak algılanıp algılanmadığını ölçmeye yönelik bilgilendirici ve hak temelli devlet; ii) devletin mükellefle ilişkisinin denetim sıklığı ve caydırıcılık üzerinden kurulup kurulmadığını gösteren denetleyici ve caydırıcı devlet; iii) devletin mali uygulamalarının meşruiyetinin sorgulandığı ve vergi kaçırmanın rasyonelleştirildiği bir ilişki tipini temsil eden baskıcı ve meşruiyeti zayıf devlet; iv) devletin mükellefle ilişkisinde adalet ve eşitlik algısının zedelendiği alanı temsil eden adaletsiz ve ayrımcı algılanan devlet; v) devlet–mükellef ilişkisinin ahlaki, normatif ve karşılıklılık temelli olup olmadığını gösteren karşılıklılık temelli ve normatif devlet algısı şeklinde oluşturulmuştur. Dolayısıyla, yalnızca önceden belirlenmiş faktör yapısına bağlı kalınmamış; anket maddeleri, devlet–mükellef ilişki tipleri kavramsal çerçevesi esas alınarak yeniden gruplandırılmıştır. Bilgilendirici, caydırıcılık temelli, meşruiyet odaklı, adaletsizlik algısına dayalı ve normatif ilişki boyutlarını yansıtan maddelerin ortalamaları alınarak bileşik endeksler oluşturulmuştur. Bu kapsamda test edilmek istenen temel hipotezler şu şekildedir:

H1: Mekansal farklılık ile hak temelli ve bilgilendirici devlet algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H2: Mekansal farklılık ile denetim ve caydırıcılık temelli devlet algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H3: Mekansal farklılık ile devletin mali uygulamalarına ilişkin meşruiyet algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H4: Mekansal farklılık ile adaletsiz ve ayrımcı devlet algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

H5: Mekansal farklılık ile karşılıklılık temelli ve normatif devlet algısı arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Söz konusu hipotezlerin test edilmesinde betimleyici istatistikler ve parametrik testlerden olan ANOVA Varyans Analizinden yararlanılmıştır.

3.3. Analiz Bulguları

Bu bölümde analiz bulguları üç kategoride sunulmaktadır. İlk olarak betimleyici istatistik analizi ile faktörler ülke ortalamaları bazında incelenerek her bir faktörün motivasyon niteliğinin bulunup bulunmadığı ortaya koyulmuştur. Sonrasında ilgili faktörlere ilişkin hipotezlerin test edilebilmesi için verilerin ANOVA Varyans Analizine uygunluğu test edilmiştir. Son olarak ise ANOVA Varyans Analizi ile hipotezler test edilmiş ve ülke bazlı karşılaştırma yapılmıştır.

3.3.1.Betimleyici İstatistikler ile Ülke Ortalamaları

Hak temelli ve bilgilendirici devlet algısı, ülke ortalamaları itibariyle incelendiğinde ülkeler arasında neredeyse hiç farklılık bulunmadığı ve mükelleflerin bu konuda kararsız olduğu görülmektedir (Tablo 1).

Tablo 1: Betimleyici İstatistikler-“ Hak Temelli ve Bilgilendirici Devlet Algısı”

					95% Güven Aralığı			
	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata	Alt Sınır	Üst Sınır	Min.	Max.
Almanya	70	2,9129	0,93548	0,11181	2,6898	3,1359	1,00	5,00
Avusturya	67	2,8575	0,93421	0,11413	2,6296	3,0853	1,00	5,00
Belçika	70	2,9657	0,99096	0,11844	2,7294	3,2020	1,00	5,00
Fransa	67	2,6157	0,82743	0,10109	2,4138	2,8175	1,00	4,60
Hollanda	70	2,8471	0,84317	0,10078	2,6461	3,0482	1,00	4,60
Toplam	344	2,8416	0,91131	0,04913	2,7449	2,9382	1,00	5,00

Denetim ve caydırıcılık temelli devlet algısı, ülke ortalamaları itibariyle incelendiğinde ülke ortalamalarının oldukça yakın olduğu ve mükelleflerin bu konuda kararsız olduğu görülmektedir (Tablo 2).

Tablo 2: Betimleyici İstatistikler-"Denetim ve Caydırıcılık Temelli Devlet Algısı"

					95% Güven Aralığı			
	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata	Alt Sınır	Üst Sınır	Min.	Max.
Almanya	70	2,8857	1,28020	0,15301	2,5805	3,1910	1,00	5,00
Avusturya	67	3,0672	1,14447	0,13982	2,7880	3,3463	1,00	5,00
Belçika	70	2,5929	1,27772	0,15272	2,2882	2,8975	1,00	5,00
Fransa	67	2,5672	1,05132	0,12844	2,3107	2,8236	1,00	5,00
Hollanda	70	2,6786	1,04617	0,12504	2,4291	2,9280	1,00	5,00
Toplam	344	2,7573	1,17429	0,06331	2,6327	2,8818	1,00	5,00

Devletin mali uygulamalarına ilişkin meşruiyet algısı, ülke ortalamaları itibariyle incelendiğinde ülke ortalamaları arasında neredeyse hiç fark bulunmadığı ve mükelleflerin bu konuda kararsız olduğu görülmektedir (Tablo 3).

Tablo 3: Betimleyici İstatistikler-"Devletin Mali Uygulamalarına İlişkin Meşruiyet Algısı"

					95% Güven Aralığı			
	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata	Alt Sınır	Üst Sınır	Min.	Max.
Almanya	70	2,6210	0,84110	0,10053	2,4204	2,8215	1,00	4,40
Avusturya	67	2,6239	1,02722	0,12549	2,3733	2,8744	1,00	4,80
Belçika	70	2,6600	0,87234	0,10427	2,4520	2,8680	1,00	5,00
Fransa	67	2,6097	0,88280	0,10785	2,3944	2,8250	1,00	4,60
Hollanda	70	2,6314	0,84554	0,10106	2,4298	2,8330	1,00	5,00
Toplam	344	2,6294	0,89023	0,04800	2,5350	2,7238	1,00	5,00

Adaletsiz ve ayrımcı devlet algısı, ülke ortalamaları itibariyle incelendiğinde ülke ortalamalarının az da olsa farklılık gösterdiği, genel itibariyle mükellefler bu konuda kararsız olmakla birlikte farklılığın olumsuz algı düzeyi daha yüksek olan Belçika'da daha belirgin olduğu görülmektedir (Tablo 4).

Tablo 4: Betimleyici İstatistikler-“ Adaletsiz ve Ayrımcı Devlet Algısı”

					95% Güven Aralığı			
	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata	Alt Sınır	Üst Sınır	Min.	Max.
Almanya	70	3,1781	0,80807	0,09658	2,9854	3,3708	1,00	4,50
Avusturya	67	3,0423	0,79183	0,09674	2,8491	3,2354	1,17	5,00
Belçika	70	3,4667	0,75800	0,09060	3,2859	3,6474	1,00	4,67
Fransa	67	2,9896	0,92602	0,11313	2,7637	3,2154	1,00	5,00
Hollanda	70	2,9486	0,82666	0,09881	2,7515	3,1457	1,00	4,83
Toplam	344	3,1269	0,84007	0,04529	3,0378	3,2160	1,00	5,00

Karşılıklılık temelli ve normatif temelli devlet algısı, ülke ortalamaları itibariyle incelendiğinde ülke ortalamalarının farklılık gösterdiği ve mükelleflerin bu konuda kararsız olduğu görülmektedir (Tablo 5). Ayrıca ulaşılan bulgular, Belçika ve Hollanda’nın en yüksek ortalamalara sahip ülkeler olduğunu, Fransa’nın ise ölçülen değişken açısından belirgin biçimde daha düşük bir düzey sergilediğini göstermektedir. Güven aralıkları ve dağılım ölçütleri, ülkeler arasında hem ortalama düzey hem de varyasyon açısından anlamlı farklılıklar olabileceğine işaret etmektedir.

Tablo 5: Betimleyici İstatistikler-“ Karşılıklılık Temelli ve Normatif Devlet Algısı”

					95% Güven Aralığı			
	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata	Alt Sınır	Üst Sınır	Min.	Max.
Almanya	70	3,7512	1,20766	0,14434	3,4632	4,0391	1,00	5,00
Avusturya	67	3,8470	1,07305	0,13109	3,5853	4,1088	1,50	5,00
Belçika	70	4,0000	1,06747	0,12759	3,7455	4,2545	1,00	5,00
Fransa	67	3,1965	1,11140	0,13578	2,9254	3,4676	1,00	5,00
Hollanda	70	3,9357	0,74050	0,08851	3,7591	4,1123	1,00	5,00
Toplam	344	3,7500	1,08334	0,05841	3,6351	3,8649	1,00	5,00

Betimleyici istatistikler bütün olarak değerlendirildiğinde ayrımcı ve normatif devlet algısı dışındaki diğer faktörlerde ülkeler itibariyle belirgin bir farklılık olmadığı gibi mükelleflerin de kararsız olduğu bulgusuna erişilmiştir.

3.3.2. ANOVA Varyans Analizine Uygunluk Testi

ANOVA Varyans Analizi için ilk olarak karşılaştırma yapılacak örneklemlerin eşit aralıklı veya eşit oranlı ölçme düzeyinde olduğu önceki bölümde yer alan Betimleyici İstatistikler aracılığıyla teyit edilmiştir. Sonrasında ise parametrik test uygulanabilme koşulu olan Normallik Testi yapılmıştır. Yapılan test sonucunda dağılımın normal dağılmadığı ($p<0,05$) görülmektedir (Tablo 6).

Tablo 6: Normallik Testi

	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	İst.	df	Anl.	İst.	df	Anl.
Hak Temelli ve Bilgilendirici Devlet Algısı	0,114	344	0,000	0,979	344	0,000
Denetim ve Caydırıcılık Temelli Devlet Algısı	0,163	344	0,000	0,926	344	0,000
Devletin Mali Uygulamalarına İlişkin Meşruiyet Algısı	0,091	344	0,000	0,977	344	0,000
Adaletsiz ve Ayrımcı Devlet Algısı	0,094	344	0,000	0,979	344	0,000
Karşılıklılık Temelli ve Normatif Devlet Algısı	0,144	344	0,000	0,914	344	0,000

Normallik testi sonucunda dağılımın normal olmaması üzerine ($p< 0,05$) betimleyici istatistikler incelenmiştir. Dağılım normal olmamasına rağmen çarpıklık ile basıklık değerlerinin belli aralıklarda olması halinde parametrik testlerin uygulanabilirliği literatürdeki çalışmalar ile desteklenmektedir. Buna göre çarpıklık ve basıklık değerlerinin Tabachnick ve Fidell'e (2013) göre -1,5 ile +1,5 arasında, George ve Mallery'e (2010) göre ise -2 ile +2 arasında değer alması halinde parametrik testlerin uygulanabileceği belirtilmektedir. Böylelikle yapılan analiz sonucunda çarpıklık ve basıklık değerlerinin faktörlerin tamamı için -1,5 ile +1,5 aralığında olduğunun saptanması nedeniyle parametrik testlerin uygulanabileceği sonucuna ulaşılmıştır (Tablo 7).

Tablo 7: Betimleyici İstatistikler

		Hak Temelli ve Bilgilendirici Devlet Algısı		Denetim ve Caydırıcılık Temelli Devlet Algısı		Devletin Mali Uygulamalarına İlişkin Meşruiyet Algısı		Adaletsiz ve Ayrımcı Devlet Algısı		Karşılıklılık Temelli ve Normatif Devlet Algısı	
		İst.	Std. Hata	İst.	Std. Hata	İst.	Std. Hata	İst.	Std. Hata	İst.	Std. Hata
Ortalama		2,8416	0,0491	2,7573	0,06331	2,6294	0,04800	3,1269	0,04529	3,7500	0,05841
95% Güven Aralığı	Alt Sınır	2,7449		2,6327		2,5350		3,0378		3,6351	
	Üst Sınır	2,9382		2,8818		2,7238		3,2160		3,8649	
5% Kırpılmış Ortalama		2,8338		2,7303		2,6173		3,1494		3,8157	
Medyan		2,8000		3,0000		2,6000		3,0000		4,0000	
Varyans		0,830		1,379		0,793		0,706		1,174	
Std. Sapma		0,91131		1,17429		0,89023		0,84007		1,08334	
Minimum		1,00		1,00		1,00		1,00		1,00	
Maximum		5,00		5,00		5,00		5,00		5,00	
Aralık		4,00		4,00		4,00		4,00		4,00	
Çeyrekler Arası Aralık		1,20		1,50		1,20		1,00		1,75	
Çarpıklık		0,170	0,131	0,175	0,131	0,027	0,131	-0,254	0,131	-0,616	0,131
Basıklık		-0,277	0,262	-0,686	0,262	-0,331	0,262	0,028	0,262	-0,536	0,262

3.3.3. ANOVA Varyans Analizi Testi

Anova Varyans Analizi için ilk olarak homojenliği testi yapılmış (Tablo 8) ve karşılıklılık temelli ve normatif devlet algısı değişkeni için varyans homojen değilken ($p<0,05$) diğer değişkenlerin tamamı için varyansın homojen olduğu sonucuna ulaşılmıştır ($p> 0,05$).

Tablo 8: Varyansların Homojenliği Testi

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Hak Temelli ve Bilgilendirici Devlet Algısı	0,954	4	339	0,433
Denetim ve Caydırıcılık Temelli Devlet Algısı	1,933	4	339	0,104
Devletin Mali Uygulamalarına İlişkin Meşruiyet Algısı	1,623	4	339	0,168
Adaletsiz ve Ayrımcı Devlet Algısı	0,720	4	339	0,579
Karşılıklılık Temelli ve Normatif Devlet Algısı	6,579	4	339	0,000

Varyans homojenliği varsayımı Levene testi ile sınanmıştır. Homojenlik varsayımının sağlandığı değişkenler için Tek Yönlü ANOVA Varyans Analizi, varsayımın sağlanmadığı değişken için ise ANOVA Varyans Analizi Robust Testi olan Welch ANOVA uygulanmıştır (Tablo 9).

ANOVA sonuçları, alt boyutlardan yalnızca adaletsiz ve ayrımcı devlet algısı boyutunda gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı ortalama farklılıklar bulunduğunu göstermektedir ($p<0,05$). Buna karşılık devlete yönelik algının hak temelli ve bilgilendirici, denetim ve caydırıcılık temelli, meşruiyet temelli boyutlarında elde edilen F istatistikleri istatistiksel olarak anlamlı değildir ($p>0,05$). Böylelikle H1, H2 ve H3 hipotezleri reddedilmekte, H4 hipotezi ise kabul edilmektedir.

Tablo 9: ANOVA Varyans Analizi Testi

		Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Anl.
Hak Temelli ve Bilgilendirici Devlet Algısı	Gruplar Arası	4,873	4	1,218	1,475	0,209
	Grup İçi	279,983	339	0,826		
	Toplam	284,856	343			
Denetim ve Caydırıcılık Temelli Devlet Algısı	Gruplar Arası	12,336	4	3,084	2,270	0,061
	Grup İçi	460,646	339	1,359		
	Toplam	472,982	343			
Devletin Mali Uygulamalarına İlişkin Meşruiyet Algısı	Gruplar Arası	0,099	4	0,025	0,031	0,998
	Grup İçi	271,731	339	0,802		
	Toplam	271,829	343			
Adaletsiz ve Ayrımcı Devlet Algısı	Gruplar Arası	12,234	4	3,059	4,511	0,001
	Grup İçi	229,830	339	0,678		
	Toplam	242,064	343			

Welch testi sonuçlarına göre (Tablo 10) normatif devlet algısı boyutunda ülkeler bazında anlamlı farklılık bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır (p<0,05). Böylelikle H5 hipotezi kabul edilmektedir.

Tablo 10: Robust Test

		İst.	df1	df2	Anl.
Karşılıklılık Temelli ve Normatif Devlet Algısı	Welch	6,123	4	167,325	0,000
	Brown-Forsythe	6,311	4	314,827	0,000

Tek Yönlü ANOVA ve Welch ANOVA sonuçları, devlet–mükellef ilişkilerinin bazı boyutlarının ülkeler/gruplar arasında benzer algı örüntülerine sahip olduğunu, buna karşın devlet algısının ayrımcı ve normatif temelli boyutlarının bağlama ve kurumsal farklılıklara daha duyarlı olduğunu göstermektedir. Diğer boyutlarda gruplar arasında anlamlı fark bulunmaması, bu alanlarda algıların görece standartlaştığını ya da incelenen örneklemde ortak bir algı düzeyinin oluştuğunu düşündürmektedir. Bu durum, söz konusu boyutların daha çok ulusal düzeyde belirlenen hukuki çerçeveler, genel idari uygulamalar veya benzer kurumsal pratikler tarafından şekillendirildiğine işaret etmektedir.

Buna karşılık devlet algısının ayrımcı ve normatif temelli boyutlarında elde edilen anlamlı ANOVA sonuçları, bu alanların mükellef deneyimine, yerel idari uygulamalara ve toplumsal bağlama daha açık olduğunu ortaya koymaktadır. Özellikle normatif temelli boyut, mükelleflerin vergiye uyum davranışlarını şekillendiren sosyal beklentiler, ahlaki yükümlülükler ve kolektif kabul mekanizmalarıyla doğrudan ilişkili olduğundan, gruplar arasında farklılaşmaya daha elverişli bir yapı sergilemektedir. Benzer biçimde ayrımcı devlet algısı da, idarenin mükelleflere yönelik uygulamalarının eşitlik, tarafsızlık ve kapsayıcılık düzeyine ilişkin deneyimlere dayanmakta; bu nedenle bağlamsal farklılıklardan güçlü biçimde etkilenmektedir.

Bu doğrultuda, yalnızca devlet algısının ayrımcı ve normatif temelli boyutları için post hoc analizleri uygulanmıştır. Buna göre varyans homojenliği varsayımının sağlandığı durumlar için Tukey HSD, sağlanmadığı durumlar için ise Games–Howell testi uygulanmıştır.

Tukey HSD post hoc testi sonuçları (Tablo 11), ülkeler arası anlamlı farklılıkların büyük ölçüde Belçika kaynaklı olduğunu ortaya koymaktadır. Buna göre Belçika'nın ortalaması, Avusturya (p = 0,023), Fransa (p=0,007) ve Hollanda (p=0,002) ortalamalarından istatistiksel olarak anlamlı biçimde farklılaşmaktadır. Buna karşılık Almanya ile diğer ülkeler arasındaki karşılaş-

tırmaların tamamında anlamlı bir fark tespit edilmemiştir (p>0,05). Bu durum, ANOVA sonucunda elde edilen genel anlamlılığın, ülkelerin tamamı arasında yaygın bir farklılaşmadan ziyade, belirli bir ülkenin (Belçika) ayrışmasından kaynaklandığını göstermektedir.

Tablo 11: ANOVA Tukey HSD Post Hoc Test-"Adaletsiz ve Ayrımcı Devlet Algısı"

		Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	Anl.	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Almanya	Avusturya	0,13581	0,14073	0,871	-0,2501	0,5218
	Belçika	-0,28857	0,13918	0,234	-0,6703	0,0931
	Fransa	0,18854	0,14073	0,667	-0,1974	0,5745
	Hollanda	0,22952	0,13918	0,467	-0,1522	0,6112
Avusturya	Almanya	-0,13581	0,14073	0,871	-0,5218	0,2501
	Belçika	-0,42438*	0,14073	0,023	-0,8103	-0,0384
	Fransa	0,05274	0,14226	0,996	-0,3374	0,4429
	Hollanda	0,09372	0,14073	0,964	-0,2922	0,4797
Belçika	Almanya	0,28857	0,13918	0,234	-0,0931	0,6703
	Avusturya	0,42438*	0,14073	0,023	0,0384	0,8103
	Fransa	0,47711*	0,14073	0,007	0,0912	0,8631
	Hollanda	0,51810*	0,13918	0,002	0,1364	0,8998
Fransa	Almanya	-0,18854	0,14073	0,667	-0,5745	0,1974
	Avusturya	-0,05274	0,14226	0,996	-0,4429	0,3374
	Belçika	-0,47711*	0,14073	0,007	-0,8631	-0,0912
	Hollanda	0,04098	0,14073	0,998	-0,3450	0,4269
Hollanda	Almanya	-0,22952	0,13918	0,467	-0,6112	0,1522
	Avusturya	-0,09372	0,14073	0,964	-0,4797	0,2922
	Belçika	-0,51810*	0,13918	0,002	-0,8998	-0,1364
	Fransa	-0,04098	0,14073	0,998	-0,4269	0,3450

Games–Howell testi sonuçları (Tablo 12) ise, varyansların homojen olmadığı durumda da benzer bir örüntünün korunduğunu ortaya koymaktadır. Games–Howell bulgularına göre Fransa, Almanya, Avusturya, Belçika ve Hollanda'dan istatistiksel olarak anlamlı biçimde farklılaşmaktadır ($p<0,05$). Özellikle Fransa–Belçika ve Fransa–Hollanda karşılaştırmalarında ortalama farkların yüksek olduğu ve güven aralıklarının sıfırı içermediği görülmektedir. Buna karşın Almanya, Avusturya ve Hollanda arasındaki farklar Games–Howell testinde de istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tablo 12: ANOVA Games-Howell Post Hoc Test-"Karşılıklılık Temelli ve Normatif Devlet Algısı"

		Ortalama Farkı (I-J)	Std. Hata	Anl.	95% Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst Sınır
Almanya	Avusturya	-0,09582	0,19499	0,988	-0,6350	0,4434
	Belçika	-0,24881	0,19265	0,697	-0,7814	0,2838
	Fransa	0,55467*	0,19817	0,046	0,0067	1,1026
	Hollanda	-0,18452	0,16932	0,811	-0,6538	0,2848
Avusturya	Almanya	0,09582	0,19499	0,988	-0,4434	0,6350
	Belçika	-0,15299	0,18293	0,919	-0,6588	0,3528
	Fransa	0,65050*	0,18874	0,007	0,1285	1,1725
	Hollanda	-0,08870	0,15817	0,980	-0,5270	0,3496
Belçika	Almanya	0,24881	0,19265	0,697	-0,2838	0,7814
	Avusturya	0,15299	0,18293	0,919	-0,3528	0,6588
	Fransa	0,80348*	0,18632	0,000	0,2883	1,3187
	Hollanda	0,06429	0,15528	0,994	-0,3656	0,4942
Fransa	Almanya	-0,55467*	0,19817	0,046	-1,1026	-0,0067
	Avusturya	-0,65050*	0,18874	0,007	-1,1725	-0,1285
	Belçika	-0,80348*	0,18632	0,000	-1,3187	-0,2883
	Hollanda	-0,73920*	0,16208	0,000	-1,1884	-0,2899
Hollanda	Almanya	0,18452	0,16932	0,811	-0,2848	0,6538
	Avusturya	0,08870	0,15817	0,980	-0,3496	0,5270
	Belçika	-0,06429	0,15528	0,994	-0,4942	0,3656
	Fransa	0,73920*	0,16208	0,000	0,2899	1,1884

Bu iki post hoc test birlikte değerlendirildiğinde, ANOVA F istatistiğiyle tespit edilen genel anlamlılığın, ülkeler arası simetrik bir farklılaşmadan değil; belirli ülkelerin (Tukey'de Belçika, Games–Howell'da Fransa) diğerlerinden ayrışmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Tukey HSD testinin varyans homojenliği varsayımı altında daha muhafazakâr sonuçlar üretmesi, anlamlı farkları Belçika ile sınırlarken; Games–Howell testinin varyans ve örneklem büyüklüğü farklılıklarına duyarlı yapısı, Fransa'nın ayrışmasını daha görünür hâle getirmiştir.

Sonuç olarak, ANOVA F istatistiğinin anlamlılığı, ülkeler arası yapısal farklılaşmaya işaret etmekle birlikte, bu farklılaşmanın tüm ülkeler arasında yaygın değil, belirli ülkelerde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu durum, ülkelerin kurumsal, mali veya yönetsel bağlamlarının homojen olmadığını ve ortalama düzeylerdeki farklılaşmanın bağlama özgü faktörlerle açıklanması gerektiğini göstermektedir.

4. Genel Değerlendirme ve Sonuç

Bu çalışmada, mükelleflerin vergi algılarının devlet–mükellef ilişkisine ilişkin farklı boyutlar bakımından ülkeler arasında anlamlı biçimde farklılaşıp farklılaşmadığı karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Bulgular, vergi algısının tüm boyutlar itibarıyla ülkeler arasında homojen bir yapı sergilemediğini, bazı boyutlarda anlamlı farklılaşmaların ortaya çıktığını göstermektedir. Özellikle normlar ve ayrımcılık boyutlarında tespit edilen istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar, devlet–mükellef ilişkisinin bu yönlerinin ülkeye özgü kurumsal ve yönetsel bağlamlardan daha güçlü biçimde etkilendiğine işaret etmektedir.

Buna karşılık, bilgilendirici, caydırıcılık temelli, meşruiyet odaklı devlet algısı boyutlarında ülkeler arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememesi, bu alanlarda algı düzeylerinin ülkeler arasında görece benzeştiğini düşündürmektedir. Bu durum, söz konusu boyutların büyük ölçüde ulusal vergi mevzuatları, standart idari prosedürler veya benzer kurumsal çerçeveler tarafından şekillendirildiği yönünde yorumlanabilir. Ancak bu benzerlik, ilgili boyutların vergi algısının oluşumunda önemsiz olduğu anlamına gelmemekte; yalnızca ülkeler arası karşılaştırma bağlamında ayırt edici bir nitelik taşımadıklarını göstermektedir.

Bu bağlamda, çalışmanın bulguları, vergi politikası ve vergi idaresine yönelik reformların tasarımında ülkeler arası farklılıkların analitik olarak ayrıştırılmasının önemine işaret etmektedir. Ayrımcı ve normatif devlet algısı gibi ülkeler arasında anlamlı biçimde farklılaşan boyutlar için, tek tip politika araçları yerine, her ülkenin kendi idari geleneği, kurumsal kapasitesi ve mükellef profiline duyarlı düzenlemelerin geliştirilmesi daha uygun görünmektedir. Buna karşılık, ülkeler arasında benzer algı örüntülerinin gözlendiği boyutlar açısından, karşılaştırmalı politika öğrenmesi ve iyi uygulamaların aktarımı için daha elverişli bir zemin bulunmaktadır.

Öte yandan, bu çalışmanın tasarımı, vergi algısı ile devlet–mükellef ilişkisi arasındaki ilişkinin yönü ve büyüklüğü hakkında nedensel bir çıkarımda bulunmayı amaçlamamaktadır. Bununla birlikte, ülkeler arasında belirli boyutlarda gözlenen anlamlı algı farklılıkları, her devletin mükellefiyle kurduğu ilişkinin vergi algısının biçimlenmesiyle ilişkili olabileceğine dair analitik ipuçları sunmaktadır. Bu bulgular, devlet–mükellef ilişkisinin vergi algısı üzerindeki rolünün gelecekte daha ileri yöntemlerle (örneğin nedensel modelleme, panel veri veya deneysel tasarımlar aracılığıyla) incelenmesine yönelik araştırma gündemine katkı sağlamaktadır.

Sonuç olarak, karşılaştırmalı analiz, vergi algısının bazı boyutlarda ülkeler arasında ayrıştığını, bazı boyutlarda ise benzeştiğini ortaya koyarak, vergi algısının tek boyutlu veya evrensel bir yapı olarak ele alınmasının sınırlı kalabileceğini göstermektedir. Bu çerçevede, devlet–mükellef ilişkilerine yönelik politika tasarımlarının, ülkeler arası farklılıkları dikkate alan bağlama duyarlı bir yaklaşım çerçevesinde ele alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2009). Vergi psikolojisi ve mükellef davranışları. Mali Çözüm, 90, 25–40.

Alkan, G. (2015). Vergi mevzuatına ilişkin algıların mükellef davranışları üzerindeki etkisi. Vergi Sorunları Dergisi, 323, 92–108.

Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and Europe. Journal of Economic Psychology, 27(2), 224–246. https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.06.002

Arıkan, Z. (2011). Vergi denetimi algısının vergi uyumu üzerindeki etkisi: Ankara örneği. Maliye Dergisi, 160, 55–72.

Bayraklı, H. (2020). Algılanan vergi yükü ile vergi kaçakçılığı eğilimi arasındaki ilişki. Vergi Dünyası, 463, 28–43.

Braithwaite, V. (2003). Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In V. Braithwaite (Ed.), Taxing democracy (pp. 15–39). Ashgate.

Castelfranchi, C., & Rottigni, A. (2015). Trust and social norms: How trust affects tax compliance. Journal of Economic Psychology, 50, 1–13. https://doi.org/10.1016/j.joep.2015.07.001

Çelik, B., & Genç, E. (2016). Vergi idaresi algısının vergi uyumu üzerindeki dolaylı etkileri. Maliye Dergisi, 170, 67–88.

Çelikay, F., Tekin, A., & Doğan, E. (2020). Vergi denetim mekanizmasının caydırıcılığına ilişkin amprik bir inceleme. Eurasian Business & Economics Journal, 15-30.

Çiçek, H. G. (2006). Devlete güven ve vergi ahlakı arasındaki ilişki. Maliye Dergisi, 151, 89–104.

Demir, İ., & Yüce, M. (2013). Vergi idaresine duyulan güvenin vergi uyumu üzerindeki etkisi. Maliye Dergisi, 164, 45–62.

Doğan, E. Tekin, A., & Çelikay, F. (2019). Mükelleflerin Vergiye Bakışında Yargı Yetisi Sorunsalı: Kant Perspektifinden Mekânsal Farklılık Temelli Bir Değerlendirme. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(3): 702-720.

Feld, L. P., & Frey, B. S. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. Law & Policy, 29(1), 102–120. https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00248.x

Gangl, K., Hofmann, E., & Kirchler, E. (2019). Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust. New Ideas in Psychology, 52, 33–45. https://doi.org/10.1016/j.newideapsych.2018.10.001

Gümüş, E. (2019). Vergi aflarının vergi adaleti algısı üzerindeki etkisi. Vergi Sorunları Dergisi, 356, 61–75.

Gürsoy, G. (2010). Vergi bilinci ve devlet–mükellef ilişkisi. Mali Çözüm, 98, 115–130.

Hofmann, E., Gangl, K., Kirchler, E., & Stark, J. (2014). Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of authorities. Journal of Economic Psychology, 40, 84–96. https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.11.006

Karabulut, Ş. (2021). Eğitim düzeyinin vergi uyumu üzerindeki etkisi. Mali Çözüm, 161, 71–87.

Kargı, V., & Yüksel, C. (2010). Vergi adaleti algısının vergi kaçakçılığı eğilimine etkisi. Vergi Sorunları Dergisi, 259, 78–95.

Kastlunger, B., Kirchler, E., Mittone, L., & Pitters, J. (2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies. Journal of Economic Psychology, 30(3), 405–418. https://doi.org/10.1016/j.joep.2008.10.004

Kaya, A. (2016). Kurumsal kalite ve vergi uyumu ilişkisi: Türkiye için bir değerlendirme. Mali Çözüm, 136, 13–29.

Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A., & Kirchler, E. (2013). Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the slippery slope framework in different cultural contexts. Journal of Economic Psychology, 34, 169–180. https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.09.010

Kogler, C., Kirchler, E., Juritsch, B., & Maciejovsky, B. (2015). Compliance with tax law: The impact of trust and power on voluntary compliance. Journal of Economic Psychology, 56, 118–135. https://doi.org/10.1016/j.joep.2016.03.005

Kılıçer, T. (2018). Demografik faktörlerin vergi uyumu üzerindeki etkisi: Bursa ili analizi. Maliye Araştırmaları Dergisi, 3(1), 77–94.

Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. Journal of Economic Psychology, 29(2), 210–225. https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004

Luttmer, E. F. P., & Singhal, M. (2014). Tax morale. Journal of Economic Perspectives, 28(4), 149–168. https://doi.org/10.1257/jep.28.4.149

Matsaganis, M., Vlevas, G., & Mitrakos, T. (2010). The distributional impact of the Greek tax system. South European Society and Politics, 15(4), 501–520. https://doi.org/10.1080/13608746.2010.526374

Murphy, K. (2004). The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. Law and Human Behavior, 28(2), 187–209. https://doi.org/10.1023/B:LAHU.0000022320.03801.8c

Murphy, K. (2005). Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy, and tax non-compliance. Journal of Law and Society, 32(4), 562–589. https://doi.org/10.1111/j.1467-6478.2005.00338.x

OECD. (2019). Tax morale: What drives people and businesses to pay tax? OECD Publishing.

Organ, İ. (2008). Vergi ahlakını etkileyen faktörler: İzmir ili uygulaması. Maliye Dergisi, 155, 1–20.

Organ, İ., & Yeğen, B. (2013). Vergi uyumunu etkileyen ahlaki motivasyonun analizi. Ege Akademik Bakış, 13(2), 215–230.

Özer, A., & Güleryüz, İ. (2014). Kurumsal güvenin vergi uyumu üzerindeki rolü. Maliye Araştırmaları Dergisi, 1(2), 101–118.

Sağbaş, İ. (2012). Vergi adaleti algısı ve vergi uyumu ilişkisi. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 49(567), 41–56.

Sarısoy, İ., & Koç, S. (2010). Algılanan vergi yükünün vergi uyumu üzerindeki etkileri. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 47(546), 33–48.

Şentürk, S. (2019). Vergi bilgilendirmesinin vergi uyumu üzerindeki etkisi. Mali Çözüm, 152, 99–115.

Tekin, A., Doğan, E., & Çelikay, F. (2018). Vergi Ahlakı Kavramsallaştırmasına Yönelik Bir Değerlendirme: Eskişehir-Kütahya Örneği. Maliye Dergisi, 175: 228-252.

Torgler, B. (2007). Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis. Edward Elgar.

Wahl, I., Kastlunger, B., & Kirchler, E. (2010). Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the slippery slope framework. Law & Policy, 32(4), 383–406. https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2010.00327.x

Williams, C. C., & Horodnic, I. A. (2016). Tackling the informal economy in the European Union: Trust-based approaches. Journal of Contemporary European Studies, 24(4), 479–495. https://doi.org/10.1080/14782804.2016.1186919

Yavuz, A. (2023). Vergi uyumunda bölgesel farklılıklar: İzmir ili uygulaması. Vergi Dünyası, 508, 66–81.

Yıldız, H. (2017). Vergi aflarının mükellef davranışları üzerindeki etkisi. Vergi Dünyası, 430, 64–79.

Yılmaz, F. (2017). Vergi uyumunda ahlaki normların rolü. Vergi Dünyası, 432, 48–63.

Bölüm
6

KAMU BORÇLANMASININ İDEOLOJİK VE İKTİSADİ DÖNÜŞÜMÜ: P-TEORİSİ ÇERÇEVESİNDE BİR DEĞERLENDİRME

Gonca BIYIK [1]

1 Doktor Öğretim Üyesi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, gonca.biyik@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7165-2784.

1. Giriş

Devletin maliye politikası araçları olarak kamu gelirleri, kamu harcamaları ve borçlanma politikaları bütçe mekanizmalarıyla meşruiyet kazanmaktadır. Bütçe mekanizmasının kamu gelirleri ile kamu harcamaları arasındaki dengenin muhasebeleştirilmesi nedeniyle borçlanma politikaları, açık finansmanı amacıyla başvurulan kaynaklardan biri olmaktadır. Ancak borçlanma politikasına açık finansmanı için başvurulması son derece riskli bir yapı olarak kabul edilmektedir. Bu anlayışa borçlanma ile ilgili iktisat tarihi literatüründe rastlanılmaktadır. Özellikle modern iktisat tarihi içinde Merkantilizm döneminden Klasik İktisat ve Keynesyen İktisat'a oradan da Neoliberal İktisat yaklaşımlarına kadar bir devlet müdahalesi aracı olarak borçlanma politikası konusunda devletin sınırları çizilmektedir.

Borçlanmaya başvurma amacıyla borçlanmanın ekonomide yaratacağı etkiler nedeniyle borçlanma politikasına hep itidalli yaklaşılmaktadır. Bunun en büyük örneği de ekonomik kriz dönemlerinde kendini göstermektedir. Neoklasik İktisadi Ekolün bakış açılarının sonlanmasına yol açan 1929 Büyük Bunalımı'yla devlet müdahalelerinin daha da artırıldığı Keynesyen Maliye politikalarına geçiş yapılmıştır. Bir diğer büyük yankı uyandıran 2008 Küresel Finansal Krizi de yine devlet müdahalelerine yönelik bakış açılarının yön değiştirdiği bir kriz olarak tarihe geçmiştir. Burada da Neoliberal İktisat politikalarından müdahaleci devlet politikalarına geri dönüş yaşanmıştır. Bu çalışmanın temel odak noktası da tam olarak devletin maliye politikaları arasındaki borçlanma politikalarında ortaya çıkan bakış açılarındaki farklılaşmanın konjonktürel döngülerle şekillendiğidir. Borçlanma politikasına sadece açık finansmanı amacıyla başvurulmadığı gibi çoğunlukla bu amaçla kullanıldığı bir gerçektir. Ancak ülke ekonomilerinin gelişmesi ve ülkelerin birbirleriyle etkileşimlerinin artması, kamu borçlanmasının ekonomide mali olmayan iktisadi etkiler yaratmak amacıyla da kullanılmasını doğurmuştur.

1980'lerde Neoliberal İktisat politikalarına göre şekillenen devletlerin maliye politikaları, 2008 Küresel Finansal Krizi ardından da Covid-19 salgını nedeniyle devlet politikalarına olan ihtiyacı yeniden gündeme getirmiştir. Bu konuda ulus devletlerin kendi yapısal ihtiyaçlarının yanı sıra küresel organizasyonların da değişen beklentileri etkili olmuştur. 1980'lerin sonunda küreselleşme, küresel entegrasyonlar, küresel organizasyonlarla iş birliği vb. söylemler daha sık anılmaya başlamıştır. Bu çerçevede IMF, OECD, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği gibi küresel kuruluşlarla farklı gerekçelerle işbirliklerine gidilmiştir. Ayrıca bu kuruluşların da ülkelerin gelişmişlikleri, devletlerin maliye politikaları, krizlerle mücadele ve toplumsal sorunlara çözüm önerileri alanlarında çalışmaları da günümüzde sürmektedir.

Çalışmada; devletlerin borçlanma politikasının sadece bir finansman aracı olmadığından hareketle borçların düzeyi ve sürdürülebilirliğindeki değişen

politik algıya odaklanılmaktadır. Bu çalışma, kamu borçlanmasının ideolojik ve iktisadi dönüşümünü ele alırken P-Teorisi'ni bu dönüşümün değerlendirilmesinde kullanılan analitik bir çerçeve olarak değerlendirmektedir. Çalışmada, borçlanmanın sadece açık finansmanı için kullanılan bir maliye politikası aracı olmadığı; ideoloji yaklaşımı, iktisadi ekollerin devlet ve borçlanma anlayışı, finansal piyasa dinamikleriyle birlikte dönüşen bir politika olduğu ortaya koyulmaktadır. Bu çerçevede borçlanma politikası, kamu borcunun sürdürülebilirliğinde P-Teorisi kapsamında değerlendirilmekte ve borçlanmaya yönelik geleneksel analizlerin yaklaşımlarının değiştiği ortaya koyulmaktadır. Borçlanmaya başvurma kararları, tek başına açıkların muhasebeleştirme denkliğini ortaya koymamaktadır. Devletlerin borçlanma politikalarına yönelik iktisadi ekollerin bakış açıları da incelendiğinde bu durum desteklenmektedir. Dolayısıyla çalışmada, borçlanmanın açık finansmanının yanı sıra çeşitli bakış açılarını barındırdığını açıklamaya yardımcı olması için öncelikle ideoloji literatürü ele alınmaktadır. İdeoloji literatürünü yakından destekleyecek olan iktisadi ekollerin borçlanmaya yönelik yaklaşımları da bu bölümden sonra incelenmektedir. İktisadi ekollerin borçlanma bakış açılarının dönemsel olarak farklılaştığını ortaya koyduktan sonra da çalışmada, gelişmeye başlayan yeni bir bakış açısı olan borçlanmanın sürdürülebilirliği ve P-Teorisi ilişkisi açıklanmaktadır. Bu konudaki literatür 2025 yılının ikinci yarısından itibaren oluşmaya başlamıştır. Çalışmada; P-Teorisinin ele alınmasında birkaç husus bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; literatür açısından yeni olması ve yerli literatürde henüz bu konunun incelenmemiş olmasıdır. İkincisi; P-Teorisi'nin borçlanma algısına yönelik değişen bakış açılarının varlığının somut bir örneği olmasıdır. Üçüncüsü; borçlanmanın sürdürülebilirliği konusunda ilişkili olduğu düşünülen unsurların borçlanmaya atfedilen değerin sadece finansman aracı olmadığını ve politika yaklaşımlarını içerdiğini dolayısıyla dönüşen bakış açıları nedeniyle ideoloji yanı da bulunduğunu ortaya koymasıdır. Çalışmanın borçlanma kavramını ve borçlanmanın sürdürülebilirliğini bu ilişkiler çerçevesinde ele alan ilk çalışmalardan biri olması nedeniyle literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu doğrultuda çalışmada; öncelikle ideoloji literatürü ele alınmakta, ardından iktisadi ekollerin borçlanmaya yönelik yaklaşımları incelenmekte ve son olarak P-Teorisi kapsamında kamu borcunun sürdürülebilirliği değerlendirilmektedir.

2. İdeoloji Kavramı ve Maliye Politikaları

İdeoloji kavramı soyut niteliğinden dolayı karmaşık bir yapıya sahiptir. İdeoloji kavramının açıklanması, ortaya çıkışı, içeriği, sınırları, toplumsal ilişkilerle bağlantısı vb. unsurlar pek çok düşünür tarafından inceleme konusu yapılmıştır. İktisadi ekollerin bakış açılarının gelişmesinde; devlet, toplum, birey, ekonomi, piyasa ve üretim mekanizması ilişkileri etkili olmuştur. Ayrıca devletlerin, iktisadi ekollerin yaklaşımlarına göre izleyecekleri para ve maliye

politikalarına yönelik teoriler ve modeller de yine aynı ilişkilerin etrafında ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte farklı iktisadi ekollerin ve yaklaşımların gelişmesinde devlet ile toplum arasındaki bağ ön plana çıkmaktadır. Devletlerin uygulayacakları maliye politikalarının sınırı, refah hedefleri ve kamu hizmet sunumlarının yanı sıra toplumla olan ilişkilerde üretim ve piyasa mekanizması da yer almaktadır. İktisadi ekollerin yaklaşımlarına göre devletlerin borçlanma politikalarına değinmeden önce devlet ve toplum arasındaki ilişkilerde ideoloji kavramına yüklenen anlamlar ele alınmalıdır. Çünkü iktisadi ekollerin iktisat ve maliye ile ilgili politikalara geliştirdikleri yaklaşımların ilk ortaya çıkışları konjonktürel koşullardan kaynaklanmıştır. Bu çerçevede zamanla ulus devletlerin gelişmeleri, dış ticaret ilişkileri ve küresel entegrasyonlarla olan bağlantıları iktisadi ekollerin yaklaşımlarının da daha ileri seviyelere taşınmasına neden olmuştur.

İdeoloji kavramının tartışmalı olmasıyla birlikte toplumsal bilinci belirli şekilde yansıttığı ifade edilmektedir. Bu yaklaşıma göre ideoloji bir taraftan sınıfsal egemenlikleri meşrulaştırmaya yardımcı olabilen diğer taraftan da iktidar mücadelelerinin herhangi bir türüne ait olmamayı anlatan ideolojik olmayan toplumsal bilinç şeklidir (Eagleton, 1996: 122). Burada ideoloji kavramının toplumsal sınıflar üzerinden bir tanımı yapılmaktadır. Buna göre ideoloji, toplumsal bilinç içindeki egemen sınıfın bakış açıları olduğu şeklinde yorumlanabilir. İdeolojinin bu anlamı; devlet ve toplumsal ilişkiler arasındaki bağı yansıtmakta, devletin yönetim kademesinde bulunan güçleri temsil etmektedir. Dolayısıyla devletin maliye politikalarını oluşturmasıyla birleştirildiğinde ideoloji, maliye politikalarının hazırlanmasındaki bakış açılarının bütününü oluşturmaktadır. Bu açıdan borçlanma politikasının da belirlenmesinde hâkim güçlerin varlığından söz edilebilir.

İktisat tarihi içinde üretim, sınıfsal ilişkiler, piyasa mekanizması ve devlet müdahalelerine yönelik önemli teoriler geliştiren Karl Marx ve Engels'in üretici güçlerin toplumla olan ilişkilerini araştırmalarındaki diyalektik yaklaşım; sınıfsal yapıların ortaya çıkışını açıklamaya çalışmaktadır. Bu bakış açısına göre devletin fonksiyonu; ulusal bağımsızlığın yanında asıl egemen sınıfların ve ideolojilerinin korunduğu bir düzeni sağlamaktır (Marx ve Engels, 1992: 11). Dolayısıyla devletin maliye politikalarını uygulamaya koyarken bir taraftan topluma kamu hizmetlerini sunma anlayışı diğer taraftan bu politikalar üzerinde rol oynayan aktörlerin etkileri olduğu açıktır. Bu da kamusal seçim teorisi içindeki politik aktörlerin karar alma süreçlerindeki aktif rollerini ortaya koymaktadır.

Marx ve Engel'in devletin fonksiyonuna yüklediği anlam çerçevesinde ideoloji kavramı, Gramsci'nin ele aldığı şekliyle daha çok hegemonya kavramına yapılan tanımlaması içinde gizlidir. Gramsci, hegemonyayı, şiddete ya da zor kullanmaya başvurmadan en iyi bilinç türlerinin elde edildiği bir süreç olarak ifade eder. Böylece ideoloji kavramının Gramsci'de hegemonyanın or-

taya çıkış türü olarak ideolojiyi yansıttığı belirtilebilmektedir (Barrett, 2004: 79-80). Hegemonya da ideoloji zeminini beslediği için devletin siyasi gücünü ortaya koymaktadır. Bu perspektifle güçlü devlet yapılarının bağımsız maliye politikaları geliştirebilmesi mümkündür ya da belirlenen maliye politikalarının güçlü bir şekilde toplum üzerinde etkili olabileceğinden bahsedilebilir. Borçlanma politikaları açısından da kararlı ve güçlü devlet anlayışının bu politikaları şekillendireceği ve sınırlarını çizeceği belirtilebilir.

Marx'a göre *"üretim ilişkilerinin toplamı, toplumun ekonomik yapısını, üzerinde hukuksal ve siyasal bir üst yapının yükseldiği ve belirli toplumsal bilinç biçimlerinin karşılık geldiği gerçek temeli oluşturur."* (Marx, 1993: 23). Stuart Hall'da ise Marx'ın üst yapı-alt yapı olan bu ikili sistemi; en altta maddi üretim, ortada sivil topum ve devlet, en üstte de bilinç, felsefe, din vb. alandan olmak üzere üçlü bir yapıya dönüşmektedir (Barrett, 2004: 26). Devletlerin kamu maliyesi alanı, kamu hizmetleri sunma anlayışı, maliye politikası araçları ve ekonomiye müdahale biçimleri açısından devlet ve toplum arasındaki ilişki ağının kurulması oldukça önemlidir. Devlet yapısının ve toplumsal ilişkilerin birlikte anılmasında disiplinler arası bir yaklaşımla analizlerin yapılması gerektiği açıktır. Çünkü devletin toplumsal alana yönelik politikaları ve müdahaleleri hem yasal çerçevelere ihtiyaç duymakta hem de iktisadi, siyasi ve sosyal etkileri barındırmaktadır. Bu şekilde devlet ve toplum arasındaki ilişkilerin sınıflandırılması, uygulanacak olan kamu politikalarının gelişme sürecine de eşlik etmektedir.

Marx ideolojiyi materyalist açıdan ele alır; ideolojinin olumsuz etkisini, üretim güçleriyle üretim ilişkileri arasındaki çelişkili durum olarak ifade eder (Marx ve Engels, 1992). Jorge Larraín ise ideoloji kavramını; Marx'ın olumsuz bakış açısı ile Lukacsi, Gramsci ve Lenin'deki olumlu bakış açsısını yansıtan toplumsal sınıflarla ilişkili genel dünya fikirleri arasında merkezileştirmektedir (Barrett, 2004: 34). Gramsci'ye göre de Marx'daki üretici güçlerin devlet, iktidar, sınıfsal ilişkiler gibi toplumu şekillendirdiği bakış açısı tersine de çevrilebilir ki burada hegemonya devreye girmektedir. Hegemonya, rıza göstererek ve gönüllülük esasına dayanarak üst yapının da alt yapıyı değiştirebilecek role sahiptir. Bununla birlikte Gramsci'ye göre seçim mekanizması rızaya dayalı olarak işlese de seçilenler, seçenlerin rızaları yönünde davranmazlar çünkü burası bürokrasinin doğasını oluşturur (Hall, vd., 1985). İktisadi ekollerin ekonomiye dair devletle ilişkili olan ilk politikalarının temelinde hep üretim süreci, piyasa mekanizması ve refah hedefleri bulunmaktadır. Zamanla söz konusu ilişkiler daha da gelişmiştir ve daha karmaşık sistemlerin ilişkilerine dönüşmüştür. Dolayısıyla ideolojinin temelleri de devletin bu alanlarda vereceği kararlara yönelik atılmıştır.

Althusser'in ideoloji yaklaşımı; ideolojinin toplumsal sistemin bütünlüğünü yeniden üretmesine, yeniden üretmenin de politik ve ekonomik iktidarın ideolojik ikna gücüne dayanmaktadır (Üşür, 1997: 47). Althusser'e göre ide-

oloji, yapısalcı ve işlevselci kurama dayalı olarak dışsal bir unsurdur. Çünkü yapısalcı-işlevselci ideoloji kuramı, hâkim olan sınıfsal iktidarın devletin baskı organları ile ideolojik kurumları (siyasi partiler, sendikalar, medya, aile vb.) aracılığıyla kuruluşu arasındaki ayrıma dayanmaktadır (Üşür, 1997: 50-51). İdeoloji kavramıyla ilgili olarak Althusser'le benzer bir bakış açısına sahip olan Pêcheux da materyalist bir söylem teorisi geliştirmektedir. Pêcheux'ya göre toplum; ideoloji, ekonomi ve politika düzeylerinden oluşmaktadır ki ideoloji de bir yapı olan söylem tarafından açıklanmaktadır. Bir başka ifadeyle söylem, araçsal olarak ideolojiyi yansıtmaktadır (Pêcheux, 1995: 141-145). İdeoloji kavramının açıklanmasında geliştirilen yaklaşımlar, ideolojiyi daha çok politikaya yaklaştırmaktadır. Böylece devletlerin yönetim fonksiyonu daha çok ağırlık kazanmaktadır. Ayrıca devletlerin kamu gelirleri, kamu harcamaları ve borçlanma politikası araçları da daha etkili analiz edilebilmektedir. İdeoloji kavramının söyleme dönüşmesi de aslında kalıcı, somut ve etkili politikalar geliştirmesini açıklayabilmektedir.

Foucault'ya göre ideoloji söyleme karşılık gelmemekte onun yerine bilimsel bir söylem ve söylemi açığa çıkaran kuramlar hakikati ortaya koymaktadır. Hakikat de siyaset ile toplumsal (ideolojik) mücadeleleri yakından ilgilendirmekte çünkü iktidar, doğru bilgiyi üreten bir yapı olarak ifade edilmektedir (Foucault, 2000: 83). Mouffe'a göre ise toplumsal yapı ile siyasal yapının sınırları birbirinden ayrılmaktadır çünkü siyasal yapı toplumsal yapıyı kurmaktadır. Ayrıca siyasal yapının faaliyetlerinin anlamlı bir bütünü oluşturduğu noktada söylemin hegemonyası ortaya çıkmaktadır (Laclau ve Mouffe, 2008). Foucault'un bakış açısı çerçevesinde devletlerin maliye politikalarının toplum üzerindeki siyasi gücü ortaya koyduğu ifade edilebilir. Diğer taraftan Mouffe'un yaklaşımı açısından da devletlerin toplumsal yapıyı şekillendiren politikaları, yönetimsel gücün uygulamaları olarak açığa çıkmaktadır. Tüm bu yaklaşımlar ise devletlerin maliye politikalarının etkilendiği bakış açılarına dayandığını ortaya koymaktadır. Bu bağlamda ideoloji kavramı çerçevesinde ele alınan devlet, toplum ve ekonomi ilişkileri; literatürde farklı iktisadi ekoller tarafından kamu borçlanmasına yönelik geliştirilen yaklaşımların da temelini oluşturmaktadır.

3. Borçlanma ve İktisadi Ekoller

Maliye politikası araçlarından borçlanmaya çoğunlukla açık finansmanı için başvurulmaktadır ama borçlanmanın fonksiyonu sadece açık finansmanı değildir. Makroekonomide açık ya da fazla kavramlarının kullanıldığı alanlarda, bir muhasebe dengesizliği ifade edilmektedir. Devletlerin kamu gelirleri ile giderlerinin pozitif ya da negatif yönde denk olmaması, kamu açığı ya da kamu fazlasına yol açmaktadır. Bir ekonomide, kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılamada yetersiz kalması ya gelirlerin elde edilememesi (tahakkuk

ve tahsil arasındaki tahsil aleyhine fark) ya da giderlerin çeşitli nedenlerle daha fazla artmasından kaynaklanmaktadır. Kamu gelirleri ile giderleri arasındaki dengenin sağlanamaması durumunda başvurulacak maliye politikası araçları; kamu gelirlerini artırma, kamu giderlerini azaltma ya da borçlanmaya başvurma politikalarıdır. Borçlanma politikası, kamu gelirleri ve giderleri politikalarından daha fazla ihtiyatlı olunmasını gerektiren bir politikadır.

Borçlanma politikalarına başvurma nedenlerinden biri olan kamu açığı adından da anlaşılacağı üzere kamu sektörünün toplam büyüklüğünün giderlerinin gelirlerinden fazla gerçekleşmesidir. Bütçe açığı ise bir yıl gibi belirli bir zaman aralığında vergi gelirleri üzerinde harcamaların ortaya çıkmasıdır (Mishkin, 2013: 53). 1929 Büyük Bunalımı'ın ardından 1970'lere kadar devam eden Keynesyen İktisat bakış açılarına dayanan maliye politikalarına göre bütçeler, ekonomiyi yönlendirmede önemli bir araç olarak tercih edilmiştir. Ancak 1980'lerde Keynesyen İktisat bakış açılarının terk edilmesiyle bütçelerde; eskiden olduğu gibi sadece gelirleri ve harcamaları dengeleme, kamu programları ve aktörleri aracılığıyla harcama miktarlarına karar verme fonksiyonuna geri dönülmüştür (Schick, 1990: 43).

Modern İktisat tarihinin başlangıcı olarak Merkantilist dönemden itibaren borçlanma kavramına ve politikalarına yönelik pek çok bakış açısı geliştirilmiştir. Bunlar arasında Klasik İktisat ve Neoklasik İktisat yaklaşımı ile 1929 Büyük Bunalımı'nın ardından 1970'lere kadar devam eden Keynesyen İktisat yaklaşımı oldukça geniş bir literatüre sahiptir. Bununla birlikte borçlanma ve borç verme ile ilgili teorilerin eski Yunan çağlarında Atina'ya dayandığı ileri sürülmekte *hatta Yunan Tanrıları'na atıflar yapılmaktadır ama günümüzdeki borçlanma fonksiyonundan farklı olarak eski Atina'daki borç olgusu daha çok ihtiyaçtan doğmakta ve kişiler arasında gerçekleşmektedir* (Millet, 1991). Modern İktisat tarihinin başlangıcındaki Merkantilizm; tam anlamıyla bir iktisadi ekol yerine içinde bulunulan döneme ait ülke ekonomilerinin politikalarına ilişkin bakış açıları ve uygulamaların bir bütünüdür (Seyidoğlu, 2009: 20). Bu bakış açısıyla, Fizyokrasi de Klasik İktisat ekolünden önceki dönemlerde hâkim olan iktisadi düşünceleri ortaya koymaktadır. Borçlanma kavramına ve politikalarına yönelik bakış açıları Modern İktisat tarihi içinde Merkantilizm'le başlamaktadır.

Merkantilizm; XVI. yüzyılın başından XVIII. yüzyılın sonuna kadar bir düşünce akımı olarak İngiltere, Hollanda, İspanya, Almanya, Flamenler ve İskandinavya'da farklı şekillerde benimsenmiştir ve izleyen yıllarda liberalizme zemin oluşturmuştur (Ekelund ve Hebert, 2014: 47). Merkantilist bakış açısında, devletçilik ilkelerine göre değerli madenlerin ticareti yapılmakta ve bunların ülke içinde kalması için ihracatı teşvik edilirken ithalat vergilerle daraltılmaktadır (Bozkurt ve Göğül, 2010: 30). Merkantilizmin benimsendiği ülkeler arasındaki İngiltere ve Fransa'da ülkelerin aynı jeopolitik ve iktisadi koşullara sahip olmamaları nedeniyle Merkantilist yaklaşımları birbirinden

ayrışmaktadır.

İngiltere ve Fransa'da aynı dönemde ülkelerinin yeniden inşasını ve regülasyonunu gerektiren koşullar bulunmaktaydı. Savaş yıllarının devam etmesi nedeniyle de her iki ülke finansman açısından paraya olan ihtiyaçla borçlanmaya başvurmak durumunda kalmıştır (Wallerstein, 2011: 117). İngiltere ve Fransa 1689-1715 döneminde borçlanmaya başvurmuşlardır. Ancak Fransa, ordunun harcamalarının finanse etmek için gelecekteki vergi gelirlerine karşılık borçlanırken İngiltere ise ekonomik büyüme için uzun vadeli borçlanmayı tercih etmiştir (Wallerstein, 2011: 277-278). Merkantilist dönemde borçlanma tercih edilen bir politika aracı olmamakla birlikte konjonktürel koşullar nedeniyle ülkeler borçlanmak durumunda kalmışlardır.

Fizyokrasi bakış açısı; Fransa'da ortaya çıkan, devlet müdahalesinin yerine serbestleşmeyi savunan ve Merkantilizm'in aksine ülkelerin refahının tarımsal alanla sağlanacağını benimseyen bir düşünce akımıdır (Güngör, 2014). Fizyokrasi bakış açısında beşeri durumlar için de dahil olmak üzere her alanda doğal denge anlayışı benimsenmekte ve iktisadi dengesizliklerin eninde sonunda ortadan kaybolarak ekonominin doğal dengesine döneceği savunulmaktadır (Yavuz, 2011).

Fizyokrasi bakış açısının borçlanmayla ilgili düşüncelerine XVII. ve XVIII. yüzyılda Fransa'da XIV., XV. ve XVI. Louis dönemlerinde rastlanılmaktadır. Bu dönemde Fransa'nın borçlanmasına yol açan unsurlar; vergi yolsuzlukları, ülke içi ve dışındaki ticareti kısıtlayan uygulamalar, tüccar sınıfının aşırı büyümesi, tarım sektörünün yeterince gelişmemesi, sanayi işletmelerinin monopol hale gelmesi, sarayın savurgan harcamaları ve koloni savaşlarıdır. Fizyokrasi bakış açısına göre ülkelerin refah artışı toprağın işlenmesine bağlı olduğundan tarım üzerindeki kısıtlamalara karşı çıkılmış; Fransa'da toprak üzerinden vergi alınması engellenmiş, vergilendirilebilir yeni alanların yaratılamadığı için spekülatörlerden ve finansman kuruluşlarından borç alınmış böylece devletin mali durumu zayıflamış, vergi toplama yöntemleri bozulmuş ve borç sorununa yol açmıştır (Savaş, 2007: 231-232).

Merkantilizm ve Fizyokrasi bakış açılarının hâkim olduğu dönemlerde; ülkelerin refahına kaynak oluşturacak unsurlara iktisadi ve mali serbestlik sağlamaları, olağanüstü harcamalar ve bütçedeki aşırılıklar nedeniyle ulus devlet ekonomilerini zor durumlara itmiştir. Dolayısıyla borçlanmaya başvurulması tek başına yeterli olmayıp rasyonel politikalarla desteklenmediği için ulus devletler, borçlanmanın yarattığı yeni bir çıkmazın içine sürüklenerek ekonomik daralma eğilimine girmişlerdir. Bu da borçlanmanın ekonomileri daha da güç duruma düşürmemesi için ekonomilerinin sağlam mali temellerle birlikte üretken makroekonomik politikalara yönelmesi gerekmektedir. Devletler, ekonomik büyümeyi ve gelişmeyi sağlayacak iktisadi bakış açılarının yanı sıra mikro ve makro politikalar geliştirerek uygulamalıdır. Ancak ilgili

dönemlerde ortaya çıkan asıl sorun da içinde bulunulan dönemin ulusal ekonomiler açısından sunduğu imkânlar ve kısıtlayıcı açmazlar olmuştur.

Merkantilizm ve Fizyokrasi dönemlerinde dış ticaret ilişkilerine yönelik farklı bakış açıları geliştirilmiştir. Dış ticaret ilişkileri ile gelişmeye çalışan ülkelerin ortak hedefi; çeşitli politikalar aracılığıyla ulusal zenginliklerini artırmaktadır. İktisadi düşünürlerin de uygulanan politikalara karşı geliştirdikleri tezleri ve antitezleri hem ülkelerin ekonomik büyümelerine yol göstermiş hem de iktisat biliminin yeni ekollerinin doğmasına yol açmıştır. Bu çerçevede Smith'in Klasik İktisat ekolünün doğmasına yol açan savları, Merkantilist ve Fizyokrat dönemlerinin sona ermesine neden olmuştur.

Klasik İktisat bakış açısında devletin verimli kaynakları etkin bir şekilde kullanamayacağından ve israf edeceğinden hareketle devletin ekonomiye her türlü müdahalesi reddedilmektedir. Smith'e göre devlet müdahalesi; fakir *yetişkinler için kamu eğitimi verilmesi, özel fabrikalar için kârlı olmayan kurumsal sistemlerin kurulması, adli sistem ve daimi bir ordunun oluşturulması vb.* şekilde ancak ekonomik alan dışında kabul edilebilirdir (Smith, 2016).

Smith'in dolayısıyla Klasik İktisat bakış açısının borçlanmaya yönelik düşünceleri; devletin olağanüstü haller (savaş, doğal afetler, vb.) dışında bütçe açığı vermemesi ve bu açığı da iç borçlanmaya başvurarak karşılamamasına dayanmaktadır. Çünkü yapılan borçlanmalar, borcun vadesinde vergileri artıracak, yerli üreticiler açısından ülkeden sermaye kaçışına ve paranın değer kaybetmesine yol açacaktır (Çalcalı, 2013: 100). Ayrıca Smith'e göre artan kamu harcamalarının vergi yerine borçlanma ile finanse edilmesi, borçlanmanın yükünün bugünkü nesilden gelecek nesillere transfer edilerek borcun yeniden finansmanı için vergilere başvurulmasına yol açacak ve iktisadi faaliyetler olumsuz etkilenecektir (Özkan, 2009: 32). Klasik İktisat'ın borçlanmaya olan yaklaşımı, borçlanmanın olağanüstü hallerde dahi başvurulan bir politika aracı olmaması gerekmektedir. Çünkü devletin ekonomiye müdahalesine yol açacak politikalara başvurulması istenmemektedir. Aksi takdirde müdahalelerin ekonomi üzerinde yaratacağı yükler, gelecek nesillere transfer olarak gelecekteki servetin aşınmasına yol açacaktır. Hatta borçlanma, ekonomideki istikrarsızlığı gidermek yerine ekonomiyi bir çıkmaza sürükleyecektir. Borçlanma, ekonomide daraltıcı etkiler meydana getirerek iktisadi açıdan ekonomiyi küçültecektir. Ayrıca konjonktürel olarak da borçlanma, ekonominin olağan trendinden sapmalar göstermesine yol açacaktır.

Klasik İktisat ekolünün bir diğer savunucusu olan Ricardo'ya göre devletin maliye politikaları özel harcamalar üzerinde her koşulda azalmaya yola açacaktır. Özellikle devletin borçlanması özel yatırımları azaltarak o gün yaşayan nesil üzerinde yüke neden olacaktır. Çünkü bireyler dolayısıyla tüketiciler rasyonel olduğundan borçlanmanın gelecekte vergilerle finanse edilmesinin bir yük oluşturacağının bilincindedirler. Ricardo'ya göre borcun

yükü sürdürülmesinde değil cari dönemde yaratılmasından kaynaklanmaktadır (Wood, 1994: 200-201). Ricardo'nun bütçe açıkları ve borçlanmaya yönelik bakış açısı Ricardian Eşdeğerlik Teorisi olarak literatüre geçmiştir. Buna göre cari dönem bütçe açıklarını finanse etmede borçlanmaya başvurulması, vergilerle finansmana başvurularak o günkü nesil üzerine vergi yükü getirilmesiyle aynı etkiye sahip olmaktadır (Howard, 2001: 130).

Klasik İktisat'ın devamı niteliğinde olmakla birlikte bakış açıları arasında farklılaşmalar olan Neoklasik İktisat yaklaşımına göre ekonomide ortaya çıkan iktisadi istikrarsızlıkların görünmez el mekanizmasıyla kendiliğinden yok olması mümkün olmadığı için devletin sadece istikrarsızlıklar ortadan kalkıncaya kadar müdahalede bulunması, para ve maliye politikalarını eşgüdümlü olarak uygulaması gerekmektedir (Şişman, 2006: 15-16). Neoklasik İktisat bakış açısında; bütçe açıklarının borçlanmayla finanse edilmesi, gelecekte vergilerin artırılmasına yol açarak sınırlı ömre sahip olan birey varsayımı gereği gelecek nesiller üzerine borçlanmanın yükünün aktarılmasına neden olacaktır (Ataç, 2009: 25-26). Dolayısıyla gelecek neslin gelirinden, servetinden vazgeçilerek bugün borçlanılmış olmaktadır. Bu da Neoklasik İktisat yaklaşımına göre borçlanmanın kabul edilmemesini açıklamaktadır.

Neoklasik İktisat bakış açılarının 1929 Büyük Bunalımı'na gelinen süreçte yetersiz kalması ve 1929 krizinin yaşanmasından sonra Keynesyen İktisat politikalarıyla krizin etkileri aşılmak istenmiştir. Keynes'e göre 1929 Büyük Bunalımı'nı aşabilmek ve durgunluktan çıkabilmek için kamu harcamaları, vergileme ve borçlanma gibi iradi maliye politikalarıyla devletin ekonomiye müdahalede bulunması gerekmektedir (Kaya, 2009: 6). Ayrıca Keynes'e göre ekonomideki tasarruflar ile yatırımlar arasındaki dengesizlik istikrarsızlıklara neden olmaktadır. Bu bakış açısında eğer tasarruflar yatırımlara dönüşür ve üretim artarsa milli gelir de artacaktır. Keynes'e göre 1929 Büyük Bunalımı'na yol açan yastık altında ya da bankalarda aşırı rezerv olarak tutulan tasarruflar nedeniyle tasarruflar yatırımları aşarak yatırımları ve toplam çıktıyı düşürmüştür (Skousen, 2011: 389-390). Dolayısıyla Keynesyen İktisat Bakış açısına göre Klasik İktisat yaklaşımının aksine devletin kamu harcamalarıyla toplam talebin artırarak ekonomiye müdahalede bulunması gerekmektedir. Çünkü ekonomideki eksik istihdamın devlet müdahaleleriyle tam istihdam seviyesine çıkartılması ihtiyacı vardır ve kamu borçlanması da bu müdahalelerin bir parçasıdır (Bağcı, 2001: 25). Keynesyen İktisat bakış açısının maliye politikalarına yansıması olan Fonksiyonel Maliye yaklaşımına göre de devletin makroekonomik sorunları çözmede başvurduğu araçlarını fonksiyonel işlevi bulunmalıdır (Balaban, 2012). Dolayısıyla borçlanma politikasının da fonksiyonu, ekonomik istikrarsızlıkları gidermek olmalıdır.

Keynesyen İktisat bakış açısı 1929 Büyük Bunalımı'nın ardından uzun yıllar etkili olmuştur. Ancak 1970'lerde artık Keynesyen politikalar etkinliğini yitirmeye başlayınca Monetarizm yaklaşımı ön plana çıkmıştır. Monetarizm

yaklaşımına göre ekonomideki istikrarsızlıkların nedeni, uygulanan istikrarsız para politikalarıdır ve parasal genişlemeler kısa dönemde milli gelirde geçici artışlara yol açarken uzun dönemde enflasyonu tetiklemektedir (Ataç, vd., 2007: 18). Monetarizm bakış açısının öncüsü olan Milton Friedman'ın geliştirdiği Paranın Modern Miktar Teorisi'ne göre dolaşımdaki para miktarı artmadığı sürece para arzı artırılmamalıdır (Skousen, 2011: 306). Çünkü miktarsal açıdan dayanağı olmadan artırılan para arzı, ekonomide gerçek olmayan geçici bir genişlemeye yol açacaktır. Bu da beraberinde fiyatların artmasına ve enflasyona neden olacaktır. Eğer dolaşımdaki para miktarı artırılarak parasal genişleme yaratılırsa ancak o zaman ekonomide denkleştirici bir para politikası uygulanmış olur. Dolayısıyla borçlanmaya yönelik Monetarizm bakış açıları, borçlanmanın kaynağına yönelik olarak açıklanmaya çalışılmaktadır.

Friedman'a göre kamu harcamalarının artırılması vergiler ya da borçlanmayla finanse edilirse ekonomide çok hızlı parasal genişleme ve enflasyon durumu ortaya çıkmayacaktır. Çünkü her iki finansman yönteminde de bireylerin daha az harcanabilir geliri kalacaktır. Bununla birlikte vergilere yönelik bakış açıları toplumda olumlu karşılanmadığı gibi borçlanmada da özel tasarruflar yatırımlara aktarılmak yerine açık finansmanına yöneldiği için pek kabul edilmemektedir (Friedman, 1994: 205). Monetarizm bakış açısına göre devletin borçlanmaya başvurması, borçlanmanın finansman şekli ve ekonomideki parasal genişleme üzerinde yaratacağı etkilere bağlıdır. Eğer ekonomide yanıltıcı bir parasal genişlemeye yol açacaksa borçlanma politikası tercih edilmemelidir. Çünkü parasal genişleme faizleri artıracak ve yatırım kararlarını olumsuz etkileyecektir.

1970'lerde yaşanan aşırı birikim krizine karşı finansallaşma eğilimleri ön plana çıkmıştır. Bunun bir sonucu olarak da sanayi, ticaret ve finans gibi sermaye bileşenleri bir bütün halinde finans kapitali ortaya çıkarmıştır. Finans kapital ise finansla (bankalar) üretimin (sanayi sermayesinin) birleşmesi olarak ifade edilmektedir (Öztürk, 2006: 276-292). Böylece 1980'lerin başından itibaren Neoliberal İktisat politikaları uygulanmaya başlamıştır. Neoliberal İktisat bakış açısının temeli, özgürlük kavramına ve liberalleşmeye dayanmaktadır. Özgürlük kavramı ise özel mülkiyet haklarını koruyan düzenlemeleri içeren bir anlayışa sahiptir. David Friedman'a göre liberal bir toplumda; bireylerin yaşamlarını istedikleri şekilde düzenlemelerine izin verilmeli, baskı vb. ile kendilerinden korunmaları gerektiği yönündeki uygulamalardan kaçınılmalı, refah programı ya da sosyal güvenlik sistemi benzeri politikalar hazırlanmamalı aksine özel bağışlar ve sigortalarla gönüllülük esasına dayandırılmalı, kamu hizmetlerinin finansmanı için vergilere başvurulmamalıdır (Friedman, 1989: 5). Bu bakış açısına göre devletler sosyal refahı destekleyecek politikaları ve ekonomiye müdahaleleri tercih etmemelidir.

Neoliberal politikalarla birlikte küreselleşme eğilimleri ortaya çıkmıştır. Küreselleşme kavramı geniş anlamda; küresel ekonomiyi oluşturan sosyal ve iktisadi bileşenlerin birbirleriyle ve küresel piyasalarla entegre olması şeklinde

tanımlanmaktadır (Yeldan, 2002: 20). 1990'larda gelişmiş ülkelerin merkez bankalarınca faizlerin düşürülmesi, yatırımcıların getirilerinin azalmasına yol açtığı için yatırım fonlarının daha yüksek getiri sağlayan Yeni Gelişen Piyasalar'a yönelmesine yol açmıştır (Krugman, 2010: 66). 1990'larda çevre ekonomilerdeki finansal canlanmanın ani sermaye kaçışlarıyla finansal krizlerle sonuçlanmasının yanı sıra artan sermaye girişleri, bankacılık sektöründeki kredi genişlemesiyle ekonomide canlanmaya yardımcı olmuştur (Erdem ve Dönmez Atbaşı, 2011: 40). Bir diğer ifadeyle üretim sürecindeki aktörlerin para ekonomisinin büyümesini sağladığı gibi büyüyen para ekonomisi de devletlerin ve hane halkının beklentilerinin, tercihlerinin ve kararlarının değişmesine yol açmıştır (Marshall, 1920: 135). Ancak küreselleşmeyle birlikte çevre ekonomiler daha kırılgan hale gelmiştir. Neoliberal bakış açılarının bir sonucu olarak yetersiz sermaye sorunları yaşayan Yeni Gelişen Piyasalar ya da Yükselen Piyasalar'a yatırım yapılmasında yatırımcılara sağlanan yüksek getiriler ve finansal kolaylıklar etkili olmuştur. Böylece düşük maliyetli, yüksek getirili ve kolay bir yatırım aracı olarak dolaylı yatırımlara yönelim olmuştur. Finansal sermayenin Gelişmiş Ülkeler ile Yükselen Piyasalar arasındaki dağılımı da sermaye ihraç eden merkez ekonomiler ve sermaye ithal eden çevre ekonomileri ortaya çıkarmıştır.

Ülkelerin benimsedikleri ekonomik sistemleri ya da değişen ekonomik sistemleri; üretim sürecinde ulusal refahı artırma amacıyla birlikte ulusal hegemonya için de araç olarak kullanılabilmektedir (Arrighi, 2009: 31). Borçlanma kavramının ve politikalarının iktisadi ekollerin yaklaşımıyla incelenmesi sonucunda borçlanma politikalarının belirlenme sürecinde farklı hedeflerin olduğuna ulaşılmaktadır. Devletlerin borçlanma politikaları bir taraftan finansman ihtiyacı ya da refah artışıyla ilişkilendirilebilirken diğer taraftan politik kararların bir sonucu olarak da değerlendirilebilir. Bu açıdan zaman içerisinde farklı borçlanma stratejilerinin benimsenmesi konjonktürel etkilerin önemli ölçüde belirleyici olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca 1980'lerden sonra küreselleşme yönündeki eğilimlerle birlikte borç sorunsalı daha fazla gündeme gelmektedir. Bu noktada kamu borçlarının düzeyi ile hangi aşamaya kadar borçlanmaya izin verileceği de önemli bir sorun olarak ele alınmaktadır. Son dönemde kamu borçlarının miktarı ve bu borçların sürdürülebilir maksimum seviyesinin tespit edilmesinde geleneksel bakış açısından dönüşüm yaşanmaktadır. Henüz yeni geliştirilmeye başlayan teoriler ve modeller bulunmaktadır. Bu çalışmada ise kamu borçlarının sürdürülebilirliği konusundaki gelişmelerde, borçlanma kavramı ve dinamikleri açısından geleneksel bakış açılarının dönüştüğüne vurgu yapılmaktadır. Dolayısıyla bu durumun kaynağı olan P-Teorisi bağlamında kamu borçlarının sürdürülebilirliğinin araştırılması gerekmektedir. Bu değerlendirmelerle birlikte, kamu borçlarının sürdürülebilirliğinin analizinde yalnızca geleneksel mali göstergelere dayalı yaklaşımların yeterli olmadığı, borçlanmanın finansal boyutunu da dikkate alan yeni teorik çerçevelerin önem kazandığı görülmektedir.

4. Borçlanma Dinamikleri ve Borçlanmanın Sürdürülebilirliği: P-Teorisi

20. yüzyıl başlarında sanayi, ticaret ve finans gibi sermaye bileşenleri bir bütün halinde finans kapitali ortaya çıkarmıştır. Finans kapital, finansla (bankalar) üretimin (sanayi sermayesinin) birleşmesi olarak ifade edilebilir. 1970'lerde yaşanan aşırı birikim krizine karşı finansallaşma eğilimleri ön plana çıkmıştır (Öztürk, 2006: 276-292). Ulus devletlerin küresel piyasalarla entegrasyonu, dış ticarette serbestleştirme, üretim süreçlerinin ve faktörlerinin serbest dolaşımı, piyasalarda liberalleşme ve finansal piyasaların finansal araç çeşitliliği gibi unsurlar; farklı gelişmişlik seviyelerine ve gelir düzeylerine sahip ülkelerin borçlanma ile olan ilişkilerini değiştirmiştir. Bu nedenle 1990'lardaki borç kavramı, miktarı ve sürdürülebilirliği günümüzde yeni bir boyut kazanmaya başlamaktadır.

Kamu borcunun sürdürülebilirliği konusunda borçların, gelecekte ortaya çıkacak olan birincil bütçe fazlalarının bugünkü değeriyle açıklanması yetersiz kalmaktadır. Borçlanmanın son yıllarda gelişen literatürü içinde borç geliri kavramı ortaya çıkmaktadır. Borç geliri, borçların sürdürülebilirliğini artıran bir unsur olarak kavramsallaştırılmaktadır. Borç geliriyle borçların sürdürülebilirliği; devlet tahvillerinin yatırımcılara sağladığı avantajların devletin borç servisi yükünü azaltarak geleneksel birincil denge analizinden daha farklı politik etkileri olmasıyla açıklanmaktadır. Çünkü devlet tahvillerinin güvenli olma ve likidite potansiyelinin yüksekliği nedeniyle sahip olduğu değer birikimi; yatırımcılarına, normal piyasa faizinden daha düşük getiri sunmasıyla borç gelirini ortaya çıkarmaktadır. Böylece mevcut borç stokundan daha önemli olan borç geliriyle borçların sürdürülebilirliği, birincil dengenin sağladığına göre daha etkili bir rol oynamaktadır (Reis, 2022). Kamu borçlarının düzeyi ve sürdürülebilirliği konusunda yıllarca birincil fazla olgusuna vurgu yapılmıştır. Hatta Gelişmekte Olan Ülkeler'in birincil fazla dengesine aşırı odaklanmasına yol açmıştır. Ancak artık bütçelerin birincil fazlalarının söz konusu borçların sürdürülebilirliğini desteklemede yetersiz kaldığı görüşü gelişmekte ve devletlerin borçlanma araçlarının değerlendirilmesinde yeni dinamikler sunulmaktadır.

Büyüme riskinin olduğu bir ekonomide, devletin GSYH'ye endeksli risksiz borçlanma araçlarıyla borçlandığı varsayıldığında; optimum borç ve vergi yönetiminde birincil fazlanın sigortalandığı belirtilmektedir. Dolayısıyla devletlerin, pozitif borca sahip oldukları durumda birincil fazla riskini dengelemek için kısa pozisyon almaları; negatif borca (net varlık) sahip olduklarında da uzun pozisyon almaları önerilmektedir. Böylece kamu borcunun değeri; vergi gelirleri, borç servisi yükü ve vergi çarpıklıklarının bugünkü değerleri arasında varlık fiyatlama esasına göre optimum şekilde belirlenebilecektir (Jiang, vd., 2024a).

Kamu borcunun sürdürülebilirliğini açıklamada, faiz oranları ile büyüme oranı arasındaki farkın tek başına yeterli olmadığı için geliştirilen model çerçevesinde varlık fiyatlama esasına dayalı bir yaklaşım izlenmektedir. Varlık fiyatlama esasına dayalı P-Teorisi kapsamında; kamu borcunun piyasa değerini belirleyen değişkenler olarak gelecekteki birincil bütçe fazlalarının bugünkü değeri, likidite primi, risk primi ve temerrüt olasılık değeriyle yeni bir model oluşturulmaktadır. Bu modelle birlikte borçlanma dinamikleri, varlık fiyatlaması üzerinden ortaya koyularak borçlanmadaki mali alanın, faiz oranlarının yanı sıra vergi kapasitesi, harcama katılıkları ve piyasa algıları gibi unsurlarla belirlendiği açıklanmaktadır (Jiang, vd., 2024b). P-Teorisi kapsamında geliştirilen model; dinamiklerinin kamu borçlarına uyarlanması açısından borçların sürdürülebilirliğinin ölçülmesi ve maksimum sürdürülebilir borç miktarının tespit edilmesi nedeniyle borçlanma politikalarına yeni bir bakış açısı getirmektedir. Çünkü kamu borcunu etkileyen unsurlarla borç kapasitesi ve sürdürülebilir düzeyi belirleyen unsurlar tam olarak devlet borçlanma araçları dışındaki finans piyasası araçlarının daha çok sahip oldukları niteliklerdir. Özellikle kamu sektörünün borçlanması ile özel sektörün borçlanma amaçlarının farklı olması ve özel sektörün de kamu borçlanma araçlarına yatırım yapmasındaki risk primi, getiri garantisi ve likit olma nitelikleri nedeniyle P-Teorisi'nin kamu borçlanmasına eklediği dinamikler borçlanmaya yeni bir yön vermektedir. Çünkü kamu borçlanma araçları için güvenli ve yüksek getirili olması algısı yerine söz konusu araçların çıkarılma amaçları, dayanakları, miktarları ve sürdürülebilirlik noktası için kamu sektörü dışındaki finansal araçların piyasalardaki işleyişine benzer bir yapı getirilmektedir. Böylece daha dinamik bir yapıda kamu borçlarının düzeyi ve sürdürülebilirliği belirlenebilecektir.

P-Teorisine dayanarak geliştirilen modelde, kamu borçlarının maksimum sürdürülebilir düzeyi modele dahil edilen vergi bozulmaları, risksiz faiz oranı, likidite primi, sıçrama riski primi ve temerrüt riski değişkenleriyle varlık fiyatlama esasına göre gerçekleştirilmektedir. Bu çerçevede kamu borcunun sürdürülebilirliği; makro değişkenler, finansal koşullar ve devletin borç ödeme taahhüdünden etkilenmektedir. Özellikle kamu borçlarının sürdürülebilirliğinin faiz ve büyüme arasındaki farka duyarlı olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca geliştirilen modele göre kamu borçlarının sürdürülebilirliği; Gelişmiş Ülkelerde sürdürülebilir sınırlarda, Yükselen Piyasalar ile Düşük Gelirli Ülkelerde sürdürülebilir sınıra yakın olarak tespit edilmektedir (Cao, vd., 2025).

Kamunun borçlarının sürdürülebilirliğinin ölçümlerinde kullanılacak olan modellerde bir belirsizlik olduğu belirtilmektedir. Bu çerçevede optimal vergi ve borç yönetimi konusundaki güçlü P-Teorisi modeli önerilmektedir. Buna göre belirsizlik nedeniyle kamu borçlanmasının daha da arttığı ve sürdürülebilir borç kapasitesinin genişlediği ifade edilmektedir. Dolayısıyla belirsizlik nedeniyle kamu borçlanmasında finansal riskten korunmak için kamu borçlarının GSYH'ye oranının doğrusal olmayan bir şekilde ilişkilendirildi-

ğinden devletin daha aktif bir rol oynaması gerektiği önerilmektedir (Niu, vd., 2025). Devletlerin kamu maliyesi, bütçe dengeleri ve kamu borçları; makroekonomik ve jeoekonomik belirsizliklerden yüksek oranda etkilenmektedir. Özellikle küresel ölçekte, kamunun mali açıkları, faiz giderleri, borçlarının sürdürülebilirliği, borç riski unsurlarının yanı sıra dış ticaret gerginlikleri, yüksek faiz oranları ve finansal oynaklıklar da kamu borçlarının düzeyini artırma yönünde oldukça etkilidir. Dolayısıyla yüksek faiz oranlarının kamu harcamalarını dışladığı, kamu borçlarının istikrarı için birincil denge ayarlamalarının yapılması, belirsizliklerle mücadelede güvenilir orta vadeli mali programların oluşturulması gerektiğine vurgu yapılmaktadır (IMF, 2025).

Ekonomide mali politikaların değişmediği varsayımında; üretim ve fiziksel sermayeyi içeren nesiller arası bir modelle genel denge analizi yapılarak da kamu borçlarının sürdürülebilirliği ölçülebilmektedir. Böyle bir çözümlemede de artık kamu borçlarının sürdürülebilirliği sadece gelecekteki birincil fazlaların bugünkü değerine göre değil borç kapasitesinin reel faiz oranları, büyüme oranı ve yapısal bütçe açıklarına da bağlı olduğu ortaya koyulmaktadır (Dumas, vd., 2025). Dolayısıyla kamu borçlarının sürdürülebilirliğinin ölçülmesinde daha fazla finansal unsurlara ağırlık verilmeye başlanmıştır.

Kamu borcunun makroekonomik (örneğin büyüme oranı), finansal ve politik koşullardan etkilendiği hatta bu unsurların ekonomideki belirsizlikleri de etkilediğine dikkat çekilmektedir. Bununla birlikte yüksek kamu borçları ile ekonomik ve finansal şokların borçlanmanın riskleri üzerindeki etkilerin baskın rol oynadığı da ifade edilmektedir (Furceri, vd., 2025). OECD'nin 2025 Küresel Borç Raporu'nda küresel ölçekte kamu ve özel sektör borçlarının arttığı özellikle Gelişmekte Olan Ülkeler ve Düşük Gelirli Ülkelerde borçlanma piyasalarına erişimdeki zorlukların, borçların yeniden finansmanı ihtiyaçlarının ve kredi riskinin daha da arttığı belirtilmektedir. Rapora göre gelişen piyasalarda rekor düzeyde borçlanmanın olduğu, borçlanma maliyetlerinin yüksek kaldığı ve faiz ödemelerinin borç dinamikleri üzerinde baskın hale geldiği ifade edilmektedir. Bu çerçevede devlet tahvillerindeki artışların uzun vadeli borçlanma maliyetleri nedeniyle yatırımların fonlama kapasitesini sınırlayabileceği ve iklim geçişi finansmanı gibi alanlarda ihtiyaç duyulan yatırımların borçlanmayla karşılanmasının riskli olduğuna değinilmektedir. Bu noktada da borç yönetimi için politikalar geliştirilmesi gerektiği belirtilmektedir (OECD, 2025).

P-Teorisi modeli dışında geliştirilen farklı bir modelde; kamu borcunun etkilerinin ölçülmesinde vergiler ve kamu harcama bileşenleriyle olan ilişkisi incelenmektedir. Bu model de P-Teorisi modeli gibi dinamik bir yapıda olup kamu borçları, vergiler, tüketim ve yatırım harcamaları arasındaki ilişkileri araştırmaktadır. Kamu borçlarının sürdürülebilirliği noktasında kamu yatırımları hem hane halkının hem de devletin sürdürülebilir borç kapasitesini artırmaktadır. Diğer taraftan kamu yatırımlarının finansmanı nedeniyle borç servisi maliyetlerinin marjinal etkisiyle optimal vergi oranı da artmaktadır. Çünkü kamunun

borçlanma düzeyindeki artışlar, optimal kamu yatırımlarının sermayeye oranını azaltmaktadır. Bu da kamu borçlarının sürdürülebilirliği ve yönetimi açısından kamu yatırımları ve vergi politikalarının etkileşimli olduklarını ortaya koymaktadır (Peng, vd., 2025). Bu açıdan P-Teorisi modeliyle borçların sürdürülebilirliğinin ölçülmesinde benimsenen yaklaşımlara ek olarak kamu gelirleri ve kamu harcamalarının etkilerinin göz ardı edilmemesi gerektiği belirtilebilir.

Kamu borçlanma araçlarına dikkat çekici bir tespit olarak vergi toplama yetkisini başkalarına devretme mekanizması şeklinde bir yaklaşım getirilmektedir. Bu yaklaşımda söz konusu ilişki, optimal finansman çerçevesinde faydacı kamu hazine biriminin optimal finansman kararlarının, çıkar odaklı bir vergi toplama yetki devri mekanizması sorununun ikincil yapısı olarak açıklanmaktadır. Her iki yöntemde de kamu borçlarının finansmanı için devlet tahvilleri ile vergi toplama yetkisinin değiş tokuş edildiği, kamunun borç yönetimi sorununu yeniden çerçevelediği ve optimal vergi ile borç dengesi ilişkisi üzerinde etkili olduğu ortaya koyulmaktadır (Jiang, vd., 2025). Kamu borçlarının sürdürülebilirliğinin ölçümünde P-Teorisi modelinin geliştirilmesini daha ileri bir seviyeye taşıyan bu yaklaşım tartışmaya açıktır. Ancak P-Teorisi modelinin borçlanma politikalarına yönelik dinamikleri; borçlanmanın artık daha fazla finansal enstrüman niteliği taşıdığını, devletin kamu gelirleri ve harcamaları kararlarının borçlanma üzerinde kullanılabileceğini ve stratejik adımlarla kamu borçlarının çevrilebileceği mali alanların yaratılabileceği bakış açılarının teorik temellerini oluşturmaktadır. Bu yönüyle P-Teorisi modelinin ardından kamu borçlanmasının sadece bir açık finansmanı aracı olmadığı aksine devletin politik kararlarıyla yönlendirilebilecek bir alan olduğunu temsil etmektedir. Dolayısıyla bu çalışmayla kamu borçlanmasına ilişkin ele alınan kuramsal yaklaşımların bir arada değerlendirilmesi, çalışmanın genel yaklaşımının ortaya koyulması açısından önem taşımaktadır.

5. Sonuç

Çalışmada, kamu borçlanmasının yalnızca açık finansmanı amacıyla başvurulan bir maliye politikası aracı olmadığı; ideoloji kavramı, iktisadi ekoller ve finansal dinamiklerle birlikte dönüşen bir yapıda olduğu ele alınmaktadır. Bu çerçevede çalışmada; borçlanma politikalarına yönelik iktisadi ekollerin yaklaşımlarının iktisat tarihi boyunca hâkim bakış açıları doğrultusunda farklılaştığı ve bu farklılaşmanın büyük ölçüde konjonktürel etkiler nedeniyle ortaya çıktığına değinilmektedir. Bununla birlikte borçlanma kavramı ve devletlerin borçlanma politikasının iktisadi ekollerin bakış açısıyla ortaya koyulmasından önce ideoloji kavramıyla maliye politikaları ilişkisi kurulmaktadır. Çünkü borçlanma kavramının ve politikalarının zaman içerisinde yüklendiği farklı anlamlar son dönemde kamu borçlanmasını çok boyutlu bir politika alanına taşımaktadır.

İdeoloji literatürü çerçevesinde devlet, toplum ve ekonomi ilişkileri ele alındığında; iktisadi ekollerin borçlanmaya yönelik yaklaşımlarının yalnızca ihtiyaçlardan kaynaklanmadığı aynı zamanda devletin rolüne, piyasa mekanizmasına ve toplumsal yapıya ilişkin yüklenen anlamlardan da etkilendiğinin belirtilmesi mümkündür. Bu nedenle Merkantilizm'den Neoliberal İktisat'a ve Neoliberal İktisat'tan da günümüze kadar borçlanmaya yönelik yaklaşımlar farklılaşmaktadır. Ayrıca devlet müdahalesinin sınırları, maliye politikalarının fonksiyonu ve borçlanmanın nesiller arası etkileri de değişmektedir. Borçlanma politikasına başvurulması bazen bir istikrarsızlık kaynağı olarak değerlendirilirken bazen de ekonomilerin durgunlukla mücadeledeki önemli araçlarından biri olmaktadır.

Çalışmada; 1980'lerden itibaren Neoliberal politikaların etkili olmasına karşın 2000'lerde devletlerin maliye politikası araçlarıyla müdahalelerine ihtiyaç duyulmasına yol açan gelişmelerin de borçlanma politikasına yönelik algının değişmeye başladığına değinilmektedir. Burada Neoliberal İktisat politikalarının etkisiyle hız kazanan finansallaşma sürecinin başlangıçtaki kamu borçlanmasına yönelik algının konjonktürel açıdan dönüştüğü bir döneme dikkat çekilmektedir. Başlangıçta borçlanma politikaları, açık finansmanından ve kamu harcamalarına finansman kaynağı bulma fonksiyonu varken zamanla borç krizlerine, borç sarmalına ve borç çevrimi sorunlarına dönüşmüştür. Bununla birlikte borçlanma politikası başlangıçtaki anlamından çok da uzaklaşmamıştır. Ancak devletlerin maliye politikalarını daha etkili ve işlevsel bir biçimde kullanmaları konusunda değişen bakış açılarının olduğu da açıktır.

Küreselleşme, sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ve finansal piyasaların entegrasyonun artmasıyla birlikte kamu borçlanma politikaları sadece bütçe dengeleriyle değil piyasa algıları, risk primi, likidite değeri ve finansal belirsizliklerle de yakından ilişkili hale gelmiştir. Bu durum, kamu borcunun sürdürülebilirliğinin değerlendirilmesinde geleneksel yaklaşımların yetersiz kalmasına yol açmıştır. Ayrıca devlet borçlanma araçlarının finansal piyasalar içindeki yoğun etkileşimi de farklı dinamiklerle birlikte değerlendirilmesini güçlendirmiştir. Bu çerçevede çalışmanın odak noktalarından biri olan P-Teorisi kapsamında son dönemde geliştirilen modelle ilgili kamu borçlarının sürdürülebilirliğini açıklamada yeni bir bakış açısı sunulduğu ortaya koyulmaktadır. P-Teorisi kapsamındaki model; kamu borç miktarını ve sürdürülebilirliğini sadece gelecekteki birincil bütçe fazlalarının bugünkü değeriyle değil aynı zamanda likidite primi, risk primi ve temerrüt olasılığı gibi finansal unsurlarla birlikte ele almaktadır. Devlet borçlanma araçlarının güvenli ve likit varlıklar olarak sahip olduğu önemin ötesinde borç geliri kavramı üzerinden de borçlanmanın sürdürülebilirliğine işaret edilmektedir. Böylece kamu borçlanması, belirli koşullar altında mali alan yaratabilecektir.

Çalışma; borçlanma kavramını ve kamu borçlanma politikasını ideoloji kavramının temelleri, iktisadi ekollerin bakış açıları ve P-Teorisi kapsamındaki modelle birlikte ele alarak borçlanmaya ve sürdürülebilirliğine yönelik değişen yaklaşımlara vurgu yapması açısından literatüre katkı sağlayacaktır. Özellikle çalışmanın; P-Teorisi'nin henüz yeni gelişmekte olan literatürünü odak noktası yapması, borçlanma politikalarını ideoloji ve iktisadi yaklaşımlarla incelemesi borçların sürdürülebilirliğinin hem teorik hem de analiz tekniği açısından farklılaştığının tespit edilmesine aracılık etmektedir. P-Teorisi'ne dayalı olarak geliştirilen model; kamu borcunun sürdürülebilirliğinin makroekonomik göstergeler, finansal koşullar, devletin borç ödeme kapasitesi, kamu gelirleri ve kamu harcamalarının bileşenleriyle birlikte değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Gelecek çalışmalarda bu yaklaşımın daha çok test edilerek kamu borçlarının düzeyi ile sürdürülebilirliğinin ülkelerin gelişmişlik ve gelir düzeylerine göre farklılaşmaları, borç kapasitesi ve borç geliri ilişkilerinin araştırılması gerekmektedir. Böylece kamu borçlanma politikalarının yeni kavramsal ve ölçülebilir tekniklerinin olduğu bir literatürün gelişmesine katkı sağlanabilir.

KAYNAKÇA

Arrighi, G. (2009). Adam Smith Pekin'de. (Birinci Baskı). (Çev., İ. Yıldız). İstanbul: Yordam Kitap.

Ataç, B. (2009). Maliye Politikası: Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları. (Sekizinci Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi, 25-26.

Ataç, B., Önder, İ., Turhan, S. ve Ataç, E. (2007). Maliye Politikası. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, No 123.

Bağcı, H. (2001). Kamu borçları yönetimi ve Türkiye için bir değerlendirme. Ankara: SPK.

Balaban, K. G. (2012). Kurallı Maliye Politikası ve Türkiye'de Kurallı Maliye Politikası Uygulamasına İlişkin Model Önerisi. Yayımlanmamış Uzmanlık Yeterlilik Tezi. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası İletişim ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, Ankara.

Barrett, M. (2004). Marx'tan Foucault'ya İdeoloji (Çev. A. Yılmaz). İstanbul: Doruk Yayıncılık.

Bozkurt, C. ve Göğül, P. K. (2010). Para ve maliye politikalarının koordinasyonu. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 2(2), 27-44.

Cao, Y., Jiang, W., Lam, W. R., & Wang, N. (2025). Maximum Sustainable Debt Across Countries: An Assessment Using P-Theory. International Monetary Fund Working Paper, 25/223.

Çalcalı, Ö. (2013). Kamu Maliyesi Perspektifinden Adam Smith. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 6(11), 89-108.

Dumas, B., Ehling, P., & Yang, C. (2025). The Debt Capacity of a Government. Management Science Articles in Advence, 1–25.

Eagleton, T. (1996). İdeoloji (Çev. M. Küçük). İstanbul: Ayrıntı Yayınları.

Ekelund, R. B. and Hebert, R. F. (2014). A History of Economic Theory & Method. (Sixth Edition). United States of America: Waveland Press.

Erdem, N., ve Dönmez Atbaşı, F. (2011). Finans Sermayenin Kriz Döngüsü: Merkez-Çevre "Yakınsaması". Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 66(04), 33-66.

Foucault, M. (2000). Entelektüelin Siyasi İşlevi (Çev. I. Ergüden). İstanbul: Ayrıntı Yayınları.

Friedman, D. D. (1989). The Machinery of Freedom: Guide to a Radical Capitalism (Second Edition). Open Court Publishing Company.

Friedman, M. (1994). Money Mischief: Episodes in Monetary History. (First Edition). San Diego: Harcourt Brace&Co.

Furceri, D., Giannone, D., Kisat, F., Lam, W. R., & Li, H. (2025). Debt-at-Risk. International Monetary Fund Working Paper, 25/86.

Güngör, K. (2025). İktisadın Tarihine Kısa Bir Bakış ve Merkantilizmden Günümüze İktisadi Düşünceler. (http://www2.aku.edu.tr/~kgungor/kamil_gungor.pdf). (22 Temmuz 2025).

Hall, S., Lubbley, B., ve McLennan, G. (1985). Siyaset ve İdeoloji: Gramsci. (Çev., S. Emrealp). Ankara: Birey ve Toplum Yayınları.

Howard, M. (2001). Public Sector Economics for Developing Countries. Canada: University of the West Indies Press.

IMF. (2025). Fiscal Monitor: Fiscal Policy Under Uncertainty., Washington, DC: International Monetary Fund.

Jiang, W., Sargent, T. J., Wang, N., & Yang, J. (2024a). Managing Government Debt. Proceedings of the National Academy of Sciences, 120(11), 1-5.

Jiang, W., Sargent, T. J.., Wang, N., & Yang, J. (2024b). A P-Theory of Taxes and Debt Management. NBER Working Papers, 29931.

Jiang, W., Sargent, T. J., Wang, N., & Yang, J. (2025). Treasuries and Tax Farms. SSRN, 5394274.

Kaya, F. (2009). Mali Kural Uygulamaları ve Türkiye incelemesi. DPT Uzmanlık Tezi, Ankara.

Krugman, P. (2010). Bunalım Ekonomisinin Geri Dönüşü ve Küresel Kriz. (Çev. N. Domaniç). (Altıncı Baskı). İstanbul: Literatür Yayınları.

Laclau, E., ve Mouffe, C. (2008). Hegemonya ve Sosyalist Strateji: Radikal Demokratik Bir Politikaya Doğru. (Çev. A. Kardam). İstanbul: İletişim Yayınları.

Marshall, A. (1920). Principles of Economics. London: Mac-Millan.

Marx, K. (1993). Ekonomi Politiğin Eleştirisine Katkı. (Çev. S. Belli). Ankara: Sol Yayınları.

Marx, K., ve Engels, F. (1992). Alman İdeolojisi. Ankara: Sol Yayınları.

Millet, P. (1991). Lending and Barrowing in Ancient Athens. Cambridge University Press.

Mishkin, F. S. (2013). The Economics of Money, Banking, and Financial Markets. (Tenth Edition). Pearson Education.

Niu, Y., Tang, Z., & Yang, J. (2025). Robust P Theory of Taxes and Debt Management. Journal of Economic Dynamics and Control, 178, 1-15.

OECD. (2025). Global Debt Report 2025: Financing Growth in a Challenging Debt Market Environment. OECD Publishing.

Özkan, Ö. (2009). Türkiye Ekonomisinde Kamu Kesimi Finansmanındaki İç Borçlanma Yöntemi: 1980-2008. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları.

Öztürk, Ö. (2006). Emperyalizm Kuramları ve Sermayenin Uluslararasılaşması. Praksis, 15, 271-309.

Pêcheux, M. (1995). The Mechanisms of Ideological (Mis)recognition. In S. Zizek (Ed.), Mapping Ideology (ss. 18-38). Verso Books.

Peng, J., Tang, Z., Yang, J., & Zhang, Z. (2025). Managing Government Debt, Taxes and Public İnvestment. Economics Letters, 247, 1-6.

Reis, R. (2022). Debt Revenue and the Sustainability of Public Debt. Journal of Economic Perspectives, 36(4), 103–124.

Savaş, V. F. (2007). İktisatın Tarihi. (Beşinci Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.

Schick, A. (1990). Why the Deficit Persist as a Budget Problem: Role of Political Institutions. In A. Premchand (Ed.), Government Financial Management: Issues and Country Studies. Washington, D.C.: IMF.

Seyidoğlu, H. (2009). Uluslararası iktisat: Teori politika ve uygulama. (On Yedinci Baskı). İstanbul: Güzem Can Yayınları.

Skousen, M. (2011). İktisadi Düşünce Tarihi: Modern İktisadın İnşası, Büyük Düşünürlerin Hayatları ve Fikirleri. (Beşinci Baskı). (Çev. M. Acar, E. Erdem ve M. Toprak). Adres Yayınları.

Smith, A. (2016). Milletlerin Zenginliği. (On Birinci Baskı). (Çev. H. Derin). Türkiye İş Bankası Yayınları.

Şişman, M. (2006). Parasal Kriz Teorileri ve Gelişmekte Olan Ülkeler. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 21(1), 15-34.

Üşür, S. S. (1997). İdeoloji Serüveni. Ankara: İmge Kitabevi Yayınları.

Wallerstein, I. (2011). The Modern World-System II: Mercantilism and the Consolidation of the European World-Economy, 1600-1750. California Press.

Wood, J. C. (Ed). (1994). David Ricardo: Critical Assessments Second Series. Routledge.

Yavuz, S. (2011). Türkiye'de Borçlanma Tekniği ve Yönetimi Alanında Yaşanan Gelişmelerin Faiz Harcamaları Üzerindeki Etkileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Yeldan, E. (2002). Neoliberal Küreselleşme İdeolojisinin Kalkınma Söylemi Üzerine Değerlendirmeler. Praksis Sosyal Bilimler Dergisi, 7, 19–34.

Bölüm
7

TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE EĞİTİM HARCAMALARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

Düriye TOPRAK [1]

1 Doç.Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, dtoprak@mehmetakif.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8335-3386.

GİRİŞ

Eğitim, bireysel refahın artırılması, toplumsal eşitsizliklerin azaltılması ve sürdürülebilir ekonomik büyümenin sağlanması açısından modern devletlerin en temel politika alanlarından biri olarak kabul edilmektedir. Eğitimin bireylere kazandırdığı bilgi, beceri ve yetkinlikler yalnızca kişisel gelir ve istihdam olanaklarını artırmakla kalmamakta; aynı zamanda toplumsal üretkenliği yükseltmekte, demokratik katılımı güçlendirmekte ve sosyal uyumu desteklemektedir. Bu yönüyle eğitim hem özel hem de kamusal faydalar üreten, yarı kamusal mal niteliği taşıyan bir hizmet olarak değerlendirilmektedir. Eğitim hizmetlerinin bu çok boyutlu yapısı, finansmanının ve kaynak dağılımının yalnızca bireysel tercihlere bırakılmasını değil, kamu politikaları aracılığıyla yönlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Beşerî sermaye kuramı çerçevesinde ele alındığında eğitim, ekonomik büyümenin temel girdilerinden biri olarak görülmekte; işgücünün niteliğini artırarak verimlilik, yenilikçilik ve teknolojiye uyum kapasitesini güçlendirmektedir. Bu bağlamda eğitime yapılan harcamalar, kısa vadeli bir tüketim kalemi olmaktan ziyade uzun vadeli sosyal ve ekonomik getiriler sağlayan bir yatırım olarak değerlendirilmektedir. Nitekim uluslararası literatürde, eğitime ayrılan kaynakların düzeyi ile ülkelerin gelir seviyesi, rekabet gücü ve toplumsal refah göstergeleri arasında güçlü ilişkiler bulunduğunu ortaya koyan çok sayıda ampirik çalışma bulunmaktadır. Bununla birlikte, eğitimin ekonomik büyümeye katkısı yalnızca harcama düzeyiyle değil; harcamaların eğitim kademeleri arasındaki dağılımı, etkinliği, kapsayıcılığı ve eğitim sisteminin kurumsal yapısıyla da yakından ilişkilidir.

Küreselleşme, dijitalleşme ve teknolojik dönüşümlerin hız kazandığı günümüz dünyasında, eğitim sistemleri ülkeler arasındaki rekabetin de temel belirleyicilerinden biri hâline gelmiştir. Özellikle bilgiye dayalı ekonomilerde, yükseköğretim ve araştırma-geliştirme faaliyetleri ulusal kalkınma stratejilerinin merkezinde yer almaktadır. Bu gelişmeler, eğitime ayrılan kamu ve özel kaynakların düzeyinin yanı sıra, bu kaynakların Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYH) içindeki payının da önemli bir politika göstergesi olarak değerlendirilmesine yol açmaktadır. Eğitim harcamalarının GSYH'ye oranı, bir ülkenin eğitime verdiği önceliği ve ulusal gelirden eğitime ne ölçüde pay ayırdığını ortaya koyan bütüncül bir ölçüt sunmaktadır.

Bu çalışma, Türkiye'de eğitim harcamalarının düzeyini ve yapısını OECD ülkeleri ile karşılaştırmalı olarak incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmada, eğitim kurumlarına yapılan harcamaların GSYH içindeki payı; kamu, özel ve uluslararası kaynaklar ayrımı gözetilerek ele alınmakta ve eğitim kademeleri itibarıyla analiz edilmektedir. Bu çerçevede, özellikle ilköğretimden yükseköğretime kadar olan toplam eğitim harcamaları ile yükseköğretim (Ar-Ge dâhil) harcamaları üzerinde durulmaktadır. OECD'nin raporları ile

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verileri temel alınarak yapılan analizler, Türkiye'nin eğitim finansmanı alanındaki konumunun uluslararası bağlamda değerlendirilmesine imkân tanımaktadır.

Türkiye, genç nüfus yapısı ve artan eğitim talebi nedeniyle eğitime yönelik kaynak ihtiyacının yüksek olduğu ülkeler arasında yer almaktadır. Buna karşın, eğitime ayrılan kaynakların GSYH içindeki payının OECD ortalamalarının altında seyretmesi, eğitim finansmanının yeterliliği ve sürdürülebilirliği konusunda önemli tartışmaları gündeme getirmektedir. Özellikle zorunlu eğitim kademelerinde kamu harcamalarının görece düşük düzeyde kalması, eğitimde fırsat eşitliği ve kalite açısından yapısal sorunlara işaret etmektedir.

Bu bağlamda çalışma, Türkiye'de eğitim harcamalarının yalnızca düzeyini değil, aynı zamanda eğitim kademeleri arasındaki dağılımını ve uluslararası karşılaştırmalı görünümünü ortaya koymayı hedeflemektedir. Elde edilen bulguların, eğitim politikalarının yeniden değerlendirilmesine, kamu kaynaklarının daha etkin ve adil biçimde tahsis edilmesine ve uzun vadeli beşerî sermaye birikiminin güçlendirilmesine yönelik politika tartışmalarına katkı sağlaması amaçlanmaktadır.

1. EĞİTİM VE EĞİTİMİN ETKİLERİ

Eğitim, bireyin ilerlemesi ve toplumsal kalkınma için temel teşkil eden, ertelenemez ve vazgeçilemez bir hizmettir. Bu hizmet, kişilerin sosyal ve ekonomik hayata eşitlikçi bir biçimde katılımını sağlarken; ekonomik büyümeyi desteklemekte, kültürel birikimi muhafaza ederek gelecek kuşaklara aktarmaktadır. Tüm bu özellikleri nedeniyle eğitim, yarı kamusal mal kategorisinde değerlendirilmektedir[1] (Nadaroğlu, 1999: 41; Özker ve Esener, 2009). Eğitim yalnızca bireysel bir tüketim faaliyeti değil, aynı zamanda uzun vadeli ekonomik büyüme ve toplumsal refah üzerinde etkili bir yatırımdır (Levin, 1989:13-16).

1950'li yılların ortalarından itibaren eğitim harcamaları, fiziksel üretimdeki artışın temel belirleyicilerinden biri olarak akademik tartışmaların odağına yerleşmiştir. Bunun başlıca nedeni, uzun dönemli büyüme süreçlerini açıklamayı amaçlayan ve emek ile sermayeyi türdeş varsayan büyüme modellerinin başarısızlığı olmuştur. Bu durum, eğitim ekonomisi alanındaki araştırmaların, işgücünün üretken özelliklerini geliştiren ve büyüme sürecinde

1 Yarı kamusal mallar, hem kamusal malların hem de özel malların özelliklerini birlikte taşıyan mal ve hizmetlerdir. Bu tür mallarda ortaya çıkan faydanın bir bölümü toplumun geneline yayılırken (dışsallık), bir bölümü doğrudan hizmetten yararlanan bireylerde yoğunlaşmaktadır. Finansman yapısı ise kamu ve özel sektörün birlikte rol aldığı karma bir nitelik taşımaktadır. Yarı kamusal mal ve hizmetler bölünebilir, fiyatlandırılabilir ve piyasa koşullarında arz edilebilir. Bu mal ve hizmetler piyasada üretilebilme niteliğine sahip olmakla birlikte, toplumsal açıdan taşıdıkları önem ve geniş kapsamlı faydaları nedeniyle yalnızca piyasa mekanizmasına bırakıldıklarında yeterli düzeyde sunulmaması veya yüksek fiyatlar nedeniyle toplumun önemli bir kesimi tarafından erişilememesi gibi sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu olası aksaklıklar, devletin de söz konusu mal ve hizmetlerin üretimine katılmasını gerekli kılmaktadır (Akdoğan, 2011: 46-48; Karaarslan, 2005: 40).

bir girdi olarak değerlendirilen eğitime yönelmesine yol açmıştır. Başlangıçta büyüme sürecinde açıklanamayan "katma değer" teknolojik gelişmelere atfedilmiş (Solow, 1957), ancak daha sonraki çalışmalarda bu kavram, sermayenin niteliğindeki ilerlemeleri (Denison, 1962; Griliches ve Jorgenson, 1964) ve insan unsuruna yapılan yatırımları da kapsayacak biçimde genişletilmiştir (Shultz, 1959; 1961). Schultz (1959; 1961)'un öncü çalışmalarında, eğitim harcamalarının yalnızca bir tüketim unsuru olarak değerlendirilemeyeceği; işgücünün üretim sürecindeki yeterliliğini artırması nedeniyle bir yatırım harcaması niteliği taşıdığı vurgulanmıştır. Bu çerçevede örgün eğitim hem insana yapılan yatırım olması hem de işçi başına üretimi artırarak ekonomik çıktı üzerinde etkili olması bakımından, ekonomik büyüme ile doğrudan ilişkili bir yatırım alanı olarak ele alınmıştır (Carnoy, 1982: 519–525).

Eğitim, doğrudan insana yönelik bir yatırım niteliği taşıdığı için diğer yatırım türlerinden ayrılmaktadır (Bulutoğlu, 1988: 304). Eğitim hizmetleri, bir yandan bu hizmetten bireysel olarak yararlananlara özel faydalar sağlarken, diğer yandan oluşturduğu dışsallıklar aracılığıyla toplumun geneline yayılan ve bölünemeyen kamusal faydalar üretmektedir. Yarı kamusal nitelik taşıyan eğitim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan faydalar hem bireyler hem de toplum açısından önem arz etmektedir. Eğitim hizmetlerinin etkin ve verimli biçimde sunulmaması durumunda hem bireysel hem de toplumsal düzeyde sağlanan faydalar azalmakta; buna karşılık maliyetler artmaktadır (Karaarslan, 2005: 37). Eğitim hizmetlerinden birey düzeyinde elde edilen temel özel fayda, kişisel gelir artışına yapılan katkıdır. Bu katkı, daha yüksek eğitim düzeyine sahip bireylerin düşük veya hiç eğitim almamış bireylere kıyasla daha yüksek gelir elde etmeleriyle ortaya çıkan ekonomik getiri olarak ifade edilebilir (Weisbrod, 1962: 108; Schultz, 1961: 1-17). Eğitimin toplumsal faydaları ise, sunumu veya tüketimi sırasında ortaya çıkan dışsallıklarla ilişkilidir. Bu dışsallıklar; siyasal karar alma mekanizmalarının daha etkin işlemesine sağlanan katkı, uzun vadede vergi yüklerinin azalması, suç oranlarının düşmesi, toplumsal bütünleşmeyi güçlendirmesi, sağlık hizmetlerinin maliyetlerini azaltıcı etkiler yaratması ve kültür ile sanat alanlarında olumlu sonuçlar doğurması gibi çeşitli biçimlerde kendini göstermektedir (Şener, 1987: 14-15). Bu parasal olmayan getiriler, eğitimin sosyal politika açısından taşıdığı önemi daha da artırmaktadır. Bu nedenle devletler, eğitim yatırımlarını teşvik etmek amacıyla kamu finansmanı, burslar ve sübvansiyonlar gibi araçlar kullanmaktadır. Aksi takdirde, yalnızca özel getirilere dayalı bir eğitim sistemi, toplumsal açıdan yetersiz yatırım düzeylerine yol açabilmektedir (Levin, 1989:13-16).

Bununla birlikte insan sermayesi kuramı, pek çok ülkede eğitimin geniş kitlelere yaygınlaştırılması konusunda bir dayanak oluşturmuştur. Çünkü bu ülkelerde eğitim harcamaları yoluyla, hem eğitime ilişkin toplumsal istemin karşılanması, hem de ekonomik büyümenin veya gelişmenin hızlanması sağlanabilecektir. Bununla birlikte, eğitim ile büyüme arasındaki ilişkinin doğru-

sal ve otomatik olmadığı da vurgulanmalıdır. Eğitimin ekonomik büyümeye katkısı; eğitim sisteminin kalitesine, işgücü piyasasının yapısına, kurumsal çerçeveye ve ekonomik politikaların genel yönelimine bağlıdır. Eğitimli bireylerin yetkinliklerinin etkin biçimde kullanılmadığı, yüksek işsizlik veya yaygın kayıt dışılık gibi sorunların bulunduğu ekonomilerde, eğitim yatırımlarının büyüme üzerindeki etkisi sınırlı kalabilir. Bu nedenle eğitim politikalarının, istihdam politikaları, sanayi stratejileri ve yenilik sistemleriyle uyumlu biçimde tasarlanması gerekmektedir. Eğitim, tek başına ekonomik büyümeyi garanti eden bir araç değil; uygun kurumsal ve ekonomik koşullar altında etkisini gösteren tamamlayıcı bir faktördür. 21. yüzyılın artan eşitsizlikleri, küresel rekabet baskıları ve hızlı teknolojik dönüşümleri karşısında eğitim politikalarının tasarlanması her zamankinden daha fazla önem taşımaktadır (Levin, 1989:13-16).

Öte yandan Harbison ve Myers (1964) bireylerin gördüğü ortaöğretim ve yükseköğretim ile kişi başına gelir düzeyi arasında yüksek bir ilişkinin bulunduğunu ileri sürmüş ve bu eğitim seviyelerinin kişi başına düşen gelirin daha yüksek düzeylere ulaşmasına yol açacağı sonucuna varmıştır. Eğitimi insan sermayesi çerçevesinde ele alan deneysel çalışmaların odaklandığı bir diğer temel konu, eğitim maliyetleri (yatırımları) ile verimlilik ya da gelir artışı arasındaki ilişkilerin incelenmesi olmuştur. Bu araştırmalarda verimlilik, eğitim harcamalarının ekonomideki diğer yatırım türleriyle karşılaştırılmasına imkân veren ve söz konusu harcamaların ekonomik değerini ortaya koyan bir gösterge olarak değerlendirilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde Hansen (1963), Becker (1964) ve Hanoch (1967); İngiltere'de Blaug (1967); Meksika ve diğer Latin Amerika ülkelerinde ise Carnoy (1967a, 1967b) tarafından gerçekleştirilen çalışmalar, eğitimin bir yatırım olarak sağladığı getiri oranının büyük ölçüde fiziksel sermaye yatırımlarının getirilerine benzer nitelikler taşıdığını ortaya koymuştur. Bu çalışmalar, bireylerin farklı eğitim düzeylerine bağlı gelir farklılıklarını esas alarak, eğitimin ekonomik değerini tahmin etmeye yönelik bulgular üretmiştir. Söz konusu araştırmalarda eğitimin ekonomik değeri yalnızca bireysel kazançlar bağlamında değil, aynı zamanda makroekonomik düzeyde, ekonominin geneli açısından da ele alınmıştır. Bu yaklaşımı benimseyen iktisatçılar, bir ülkede eğitim düzeyinin yükselmesinin toplam üretim hacmini artıracağını ve dolayısıyla eğitime ayrılan kaynakların milli gelir artışıyla paralel sonuçlar doğuracağını ileri sürmüşlerdir (Carnoy, 1982: 519–525). Eğitimli işgücünün yeni teknolojileri daha hızlı benimsemesi, üretim süreçlerinde verimliliği yükseltmesi ve yenilik kapasitesini güçlendirmesi, eğitimin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini pekiştirmektedir. Bu çerçevede eğitim, yalnızca bireysel getiriler bakımından değil, aynı zamanda ulusal kalkınma stratejilerinin temel unsurlarından biri olarak değerlendirilmektedir (Levin, 1989: 13–16).

Eğitimin ekonomik değerini ölçmede en yaygın kullanılan araçlardan biri getiri oranı analizidir. Getiri oranı, eğitime yapılan yatırımın maliyetleri ile bu yatırım sonucunda elde edilen kazançlar arasındaki ilişkiyi nicel olarak ortaya koymaktadır. Bu analiz, bireysel ve toplumsal düzeyde gerçekleştirilebilir. Özel getiri oranları, bireyin eğitim sürecinde katlandığı maliyetler (öğrenim ücretleri, kitaplar, kaybedilen kazançlar gibi) ile eğitim sonrası elde ettiği ek gelirler arasındaki ilişkiyi ölçmektedir. Çok sayıda ampirik çalışma, eğitimin bireysel gelirler üzerinde güçlü ve pozitif bir etkisi olduğunu göstermektedir. Genel olarak, eğitim düzeyi arttıkça bireylerin yaşam boyu kazançları da artmaktadır. Toplumsal getiri oranları ise eğitimin yalnızca bireysel değil, toplumsal düzeyde yarattığı maliyetleri ve faydaları dikkate almaktadır. Kamu harcamaları, eğitim altyapısı yatırımları ve öğretmen maaşları bu maliyetlere dâhil edilirken; verimlilik artışı, vergi gelirleri ve sosyal maliyetlerdeki azalma faydalar arasındadır. Birçok ülkede yapılan çalışmalar, eğitimin toplumsal getiri oranlarının da oldukça yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, getiri oranları eğitim düzeyine, alana, ülkeye ve zamana göre önemli ölçüde değişiklik gösterebilir. İlköğretimin toplumsal getiri oranları genellikle yüksekken, yükseköğretimde özel getiriler daha baskın olabilmektedir. Ayrıca işgücü piyasasının yapısı, teknolojik değişim ve kurumsal faktörler de eğitim getirilerini belirleyen önemli unsurlardır. Getiri oranı analizleri, eğitim politikalarının önceliklendirilmesinde güçlü bir araç sunmakla birlikte, tek başına yeterli değildir. Eğitimin eşitlik, sosyal adalet ve vatandaşlık gibi normatif boyutları da politika tasarımında dikkate alınmalıdır. Yalnızca ekonomik getirilere odaklanan bir yaklaşım, eğitimin toplumsal işlevlerini göz ardı etme riski taşımaktadır (Levin, 1989:13-16).

Eğitim ekonomisinin temel ilgi alanlarından bir diğeri, eğitim sistemlerinin etkinlik ve etkililik düzeyidir. Etkililik, belirli eğitim hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığını ifade ederken; etkinlik, bu hedeflere ulaşılırken kullanılan kaynakların ne kadar verimli kullanıldığını sorgulamaktadır. Başka bir ifadeyle, etkililik "doğru hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığıyla", etkinlik ise "bu hedeflere en düşük maliyetle ulaşılıp ulaşılmadığıyla" ilgilidir. Eğitim sistemlerinde etkinlik sorunları genellikle kaynak kullanımındaki dengesizliklerden kaynaklanmaktadır. Eğitim ekonomisi yalnızca etkinlik ve büyüme ile değil, aynı zamanda eşitlik sorunlarıyla da yakından ilişkilidir. Eğitim sistemleri, toplumsal eşitsizlikleri azaltma potansiyeline sahip olduğu gibi, mevcut eşitsizlikleri yeniden üretebilir veya derinleştirebilir. Bu nedenle eğitim politikalarının değerlendirilmesinde eşitlik boyutu merkezi bir öneme sahiptir. Eşitlik, eğitim ekonomisinde genellikle iki farklı biçimde ele alınmaktadır. Bunlar, fırsat eşitliği ve sonuç eşitliğidir. Fırsat eşitliği, bireylerin sosyo-ekonomik kökenlerinden bağımsız olarak benzer eğitim olanaklarına erişmesini ifade etmekte; sonuç eşitliği ise eğitim süreçlerinin sonunda ortaya çıkan başarı, gelir ve yaşam koşullarındaki farklılıklarla ilgilenmektedir. Pek çok ülkede ampirik bulgular, öğrencilerin aile gelirleri, ebeveyn eğitim düzeyleri ve yaşadıkları bölgelerle

eğitim başarısı arasında güçlü ilişkiler bulunduğunu göstermektedir. Bu durum, eğitim sistemlerinin tek başına eşitsizlikleri ortadan kaldırmakta yetersiz kalabileceğine işaret etmektedir. Bu nedenle dezavantajlı gruplara yönelik hedeflenmiş politikalar (burslar, telafi edici eğitim programları ve erken çocukluk eğitimi gibi) önem kazanmaktadır. Ekonomik bakış açısı, eşitliği yalnızca normatif bir hedef olarak değil, aynı zamanda verimlilikle ilişkili bir unsur olarak da ele almaktadır. Toplumun büyük bir kesiminin potansiyelinin yeterince geliştirilmemesi, uzun vadede ekonomik büyümeyi ve sosyal uyumu olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle eşitlik ve etkinlik çoğu zaman birbirinin alternatifi değil, tamamlayıcısı olmaktadır (Levin, 1989:13-16).

Tüm bunların yanısıra hızlı değişim ve dönüşümün yaşandığı günümüzde, birçok ülke ve toplum için bilgi ve bilgi üretimi kalkınma süreçlerinin merkezinde yer almaktadır. Bilim ve teknolojideki hızlı ilerlemeler, toplumların bilgi üretimi ve bilgiyi etkin biçimde kullanma konularında daha duyarlı olmasına yol açmakta; bu durum ise eğitimi herkes için yaşam boyu devam eden bir süreç haline getirmektedir (Sallan Gül vd., 2013; Cerit, 1997: 64).

Son yıllarda Türkiye'de yaşanan toplumsal, kültürel, ekonomik ve siyasal gelişmeler, yalnızca bu alanları değil, eğitim sistemini de doğrudan etkilemektedir. Öte yandan, eğitime yönelik talepteki hızlı artış ve öğrenci sayılarındaki yükselme, birim maliyetlerde meydana gelen artışlarla birlikte sınırlı kaynakların daha verimli kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Eğitim alanında karşılaşılan yaygın sorunların çözümü ise büyük ölçüde eğitime yeterli düzeyde kaynak tahsis edilmesine ve mevcut kaynakların etkin biçimde kullanılmasına bağlıdır (Gülcan, 2008: 40).

Türkiye Cumhuriyeti, kuruluşundan bu yana eğitim alanında önemli ilerlemeler kaydetmiştir. Bununla birlikte, OECD ve AB ülkeleriyle karşılaştırıldığında, eğitimin çeşitli boyutlarında hâlen geliştirilmesi gereken alanlar bulunduğu görülmektedir. 1990'lı yıllardan itibaren, özellikle gelişmiş ülkelerdeki eğilimler, eğitim sistemlerinin hayat boyu öğrenme yaklaşımı doğrultusunda yeniden yapılandırılması ve bu alandaki gelişim sürecinin süreklilik kazanması yönünde olmuştur (Sallan Gül vd., 2013).

Bu eğilimlerin bir yansıması olarak, Türkiye'de de son beş yıllık kalkınma planlarında eğitim sisteminin hayat boyu öğrenme anlayışı çerçevesinde yeniden düzenlenmesi hedeflenmiş; yatay ve dikey geçişlerin kolaylaştırılması, yetişkinlerin öğrenme süreçlerine katılımının desteklenmesi, kız çocuklarının okula devamının artırılması, gönüllü katkılarının teşviki ve eğitime ayrılan kaynakların artırılması gibi hayat boyu öğrenme ilkeleriyle uyumlu bir dizi gelişmenin hayata geçirilmesi amaçlanmıştır. 2000'li yıllara kadar kaynak yetersizliği, eğitim alanındaki sorunların çözümü önünde önemli bir engel teşkil etmiş; sınırlı kaynaklarla daha fazla bireye eğitim sunma çabası ise eğitim kalitesini olumsuz yönde etkilemiştir. Eğitimin

niceliksel ve niteliksel açıdan yaşadığı sınırlılıklar nedeniyle Türkiye'nin eğitim harcamalarından beklenen toplumsal ve bireysel faydayı tam olarak elde edemediği anlaşılmaktadır. Eğitim sisteminden beklenen işlevlerin tam olarak yerine getirilebilmesi, eğitimde fırsat ve imkân eşitliğinin sağlanmasına ve nitelikli eğitim olanaklarının toplumun tüm kesimlerine yaygınlaştırılmasına bağlıdır. Bu hedeflere ulaşılabilmesi ve Türk eğitim sistemi ile eğitim yönetiminin geliştirilmesi için, eğitime ayrılan kamusal kaynakların çeşitlendirilerek artırılması, özel sektör ile gönüllü kişi ve kuruluşların eğitime yatırım yapmalarının veya destek sağlamalarının teşvik edilmesi önemli görülmektedir (DPT, 2009: 7-8).

On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028)'nda "Nitelikli İnsan, Güçlü Aile, Sağlıklı Toplum" ekseninde; insan odaklı, kapsayıcı bir kalkınma yaklaşımı benimsenerek dayanıklı bir aile ve toplum yapısı ile milli ve insani değerleri haiz, eğitimli, kültürlü, üretken ve sağlıklı nesillerin geleceğe taşınması amaçlanmıştır. (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023:151).

On İkinci Kalkınma Planı'nda (T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2023: 152-153) "Eğitim" ekseninde hedefler aşağıdaki gibidir:

· "Tüm bireylerin kapsayıcılık ilkesi esasında nitelikli bir eğitime ve hayat boyu öğrenme imkânlarına eşit şartlarda erişimi sağlanarak akademik, sosyal ve mesleki becerilerinin uluslararası standartlara uygun bir şekilde geliştirilmesi, analitik düşünme, finansal okuryazarlık, işbirlikçi çalışma ve liderlik alanlarında yetkinlik sahibi olmalarının sağlanması, milli, manevi, ahlaki, insani ve toplumsal değerleri içselleştirmiş, ait olduğu aile ve topluma karşı sorumluluk sahibi olarak yetişmeleri temel amaçtır".

· "Erken yaşlarda bireylerin yetenek ve kapasitelerinin keşfedilerek bilim, teknoloji ve mesleki kariyer alanlarında uygun kabiliyetleri geliştirebileceği alanlara yönlendirilmesi, ayrıca kişisel ilgi alanları dikkate alınarak kültür, sanat, spor ve dil yetkinlikleri kazandırılarak genç yaşta belirli alanlarda beceri sahibi, üretken ve sosyal birer vatandaş olarak toplumsal iş bölümünde yer almalarının sağlanması hedeflenmektedir".

· "Kalite ve sonuç odaklı bir yönetim anlayışıyla ülkemizin ihtiyaçları doğrultusunda evrensel bilgi üretimine katkı sunacak yetkinlikte akademik kadroların ve nitelikli insan gücünün yetiştirilmesini hedef alan, uluslararası öğrenciler ve alanında başarılı akademisyenler için üniversitelerimizi çekim merkezi haline getirecek yenilikçi ve rekabetçi bir yükseköğretim sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır".

2. TÜRKİYE'DE EĞİTİM HARCAMALARI

Eğitimin ekonomik boyutu, ilk olarak Smith, Malthus ve Ricardo gibi klasik düşünürlerin nitelikli insan gücü ile üretim arasındaki ilişkiyi vurgulamalarıyla gündeme gelmiştir. Ancak eğitimin ekonomik etkilerinin kapsamlı biçimde ele alınması, beşerî sermayenin öneminin açıklıkla ortaya konulması ve eğitim ekonomisi alanının gelişmesi 1950'lı yılların ortalarında mümkün olmuştur. Bu dönemde yapılan araştırmalar, eğitimin bireylerin gelir düzeyi üzerindeki etkisini, işgücünün verimliliğini artırmadaki rolünü ve ekonomik kalkınma ile büyümeye yaptığı katkıları inceleyerek, beşerî sermayenin niteliğini artıran temel unsurlardan biri olduğunu ortaya koymuştur (Levin, 1975).

Eğitim ekonomisi alanındaki bu gelişmeler, özellikle ekonomik kalkınma sürecinde olan azgelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin eğitime yönelik ilgisini önemli ölçüde artırmıştır. Bununla birlikte, söz konusu ülkelerde yaşanan hızlı nüfus artışı, bir yandan eğitime olan talebi yükseltirken diğer yandan sınırlı kaynakların aynı hızda artırılamaması nedeniyle eğitim hizmetlerinin etkin bir biçimde sunulmasını güçleştirmiştir (Baykal, 2006: 1).

Eğitim, en yaygın ve en temel kamu hizmetlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Genel bir tanımla kamu hizmetleri, kamu yararını gerçekleştirmek üzere üretilen ve tüketimi sonucunda kolektif faydalar sağlaması beklenen hizmetlerdir (Acar ve Gül, 2008: 259). Bir başka tanıma göre ise kamu hizmeti, "toplumsal ihtiyaçların karşılanmasına yönelik mal ve hizmetlerin üretiminin belirli ölçülerde piyasa kurallarının dışına çıkarılarak devlet tarafından üstlenilmesi" şeklinde ifade edilmektedir (Karahanoğulları, 2004: 212).

Kamu hizmeti niteliği taşıyan eğitim için ayrılan kamusal kaynaklar, kamu sektörünün en önemli sosyal harcama kalemlerinden birini oluşturmaktadır. Birçok gelişmiş ülkenin bütçe yapısı incelendiğinde, eğitim harcamalarının büyüklük açısından üst sıralarda yer aldığı görülmektedir. Bunun temel nedeni, eğitimin diğer toplumsal alanların temel altyapısını oluşturması ve ekonomik büyüme ile kalkınmanın belirleyici unsurlarından biri olmasıdır (Karaarslan, 2005: 43).

Eğitim hizmetlerine yönelik yapılan harcamaların kamu niteliği taşıyabilmesi için, bu harcamaların kamu kaynaklarıyla finanse edilmesi ve kamu yararı amacı gütmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, merkezi ve yerel yönetimler ile tüm kamu kurum ve kuruluşlarının eğitim hizmetlerini sunmak amacıyla gerçekleştirdikleri harcamalar, kamusal eğitim harcamaları olarak değerlendirilmektedir.

2.1. Kaynak, Finansman ve Hizmet Sunumu Açısından Türkiye'de Eğitim Harcamaları

Türkiye'de eğitim hizmetlerinin büyük bölümü kamu tarafından sunulmakta olup, bu hizmetlerin finansmanı ağırlıklı olarak merkezi yönetim

bütçesinden karşılanmaktadır. Bütçe türleri açısından değerlendirildiğinde, konsolide/merkezi yönetim bütçesi, bütçe dışı fonlar ve döner sermayeler eğitime kaynak sağlayan temel mali araçlar olarak öne çıkmaktadır. Kurumsal düzeyde ise Millî Eğitim Bakanlığı (MEB) ve üniversiteler, bu bütçe türlerinden birden fazlasını kullanarak eğitim hizmetlerinin sunumunda önemli rol üstlenmektedir. Örneğin, genel bütçe kapsamındaki bir kuruluş olan MEB, bütçeden sağlanan kaynakların yanında döner sermaye gelirlerini, çeşitli fonları ve uluslararası proje kredilerini de kullanmaktadır. Ayrıca MEB, vakıf ve dernek benzeri kurumsal yapılar oluşturarak, kamu kaynaklarının yetersiz kaldığı veya harcama esnekliğine ihtiyaç duyulan alanlarda ek kaynaklardan faydalanmaktadır. Benzer şekilde üniversiteler de özel bütçelerinin yanı sıra yoğun biçimde döner sermaye gelirlerine, fon kaynaklarına ve aynî ya da nakdî uluslararası proje fonlarına başvurmaktadır. Bunun yanında üniversiteler, vakıf ve dernekler aracılığıyla da ek kaynak yaratmakta ve kullanmaktadır (Yılmaz, 2007: 182-183).

Özel ya da vakıf üniversiteleri açısından bakıldığında ise, belirli koşullar dâhilinde sınırlı kamu desteği alsalar da mali açıdan tam özerkliğe sahip oldukları; finansmanlarının önemli bir bölümünü ise öğrencilerden alınan öğrenim ücretlerinin oluşturduğu görülmektedir (MEB, 2011: 68-69). Ayrıca, MEB ve üniversitelerin yanında, eğitim alanında kaynak sağlayan ve hizmet sunan, bazı bakanlıklar ve yerel yönetim birimleri de bulunmaktadır.

Ülkemizde eğitim hizmetlerinin finansmanında yararlanılan kaynaklar oldukça çeşitlidir ve farklı yasal düzenlemelere dayanmaktadır. Bu kaynaklar genel olarak merkezi yönetim tarafından sağlanan bütçe payları, belirli kanunlarla oluşturulan özel gelirler ve toplumun gönüllü katkılarından oluşmaktadır. Öncelikle, eğitime genel bütçeden ayrılan ödenekler temel finansman unsurunu oluşturmaktadır. Bunun yanında, 4306 sayılı Kanun kapsamında ilköğretime yönelik eğitime katkı payı ve 3308 sayılı Kanun çerçevesinde Çıraklık ve Mesleki-Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu'ndan eğitime ayrılan kaynaklar finansman yapısının diğer önemli bileşenleridir. Ayrıca, 3418 sayılı Kanun doğrultusunda eğitim, gençlik ve spor hizmetlerine yönelik vergi gelirleri; döner sermaye işletmeleri tarafından elde edilen gelirler; okul yaptırma ve öğrenci koruma dernekleri gibi sivil toplum kuruluşlarından sağlanan fonlar; il özel idarelerinin bütçelerinden aktarılan paylar ve bireyler ile kurumlar tarafından yapılan bağış ve katkılar da eğitime destek sağlayan diğer finansman kanallarını oluşturmaktadır. Bunlara ek olarak, uluslararası kuruluşlardan ve yabancı ülkelerden temin edilen krediler, hibeler ve burslar da eğitim finansmanının tamamlayıcı dış kaynakları arasında yer almaktadır (Güngör ve Göksu, 2013: 65-66; Koç, 2007: 48).

Tablo 1. Kaynak, Finansman ve Hizmet Sunumu Açısından Türkiye'de Eğitim Harcamaları

Kaynak Sağlayanlar	Finansman Sağlayanlar	Hizmeti Sunan Kurum ve Kuruluşlar
Kamu Fonları: Merkezi yönetim, yerel yönetimler ve çeşitli kamu kurumları	**Merkezi Yönetim:** Millî Eğitim Bakanlığı, üniversiteler, döner sermayeler, diğer bakanlıklar ve fonlar **Yerel Yönetimler:** Belediyeler ve il özel idareleri **Diğer Kurumlar:** Sosyal Güvenlik Kurumu, sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları	1.Okul öncesi eğitim kurumları (kamu ve özel) 2.İlköğretim kurumları (kamu ve özel) 3.Ortaöğretim kurumları (kamu ve özel) 4.Yükseköğretim kurumları (kamu ve özel) 5. Yaygın eğitim kurumları (kamu ve özel) 6. Özel eğitim kurumları (kamu ve özel)
Özel Fonlar: Hanehalkları, özel kuruluşlar, vakıf ve dernek gibi kâr amacı gütmeyen yapılar	**Özel Sektör:** Vakıflar, özel fonlar, özel işletmeler, hanehalkı bütçeleri	
Uluslararası Kaynaklar: Yabancı devletler ve uluslararası kuruluşlar		

Kaynak: Yılmaz, 2007: 185.

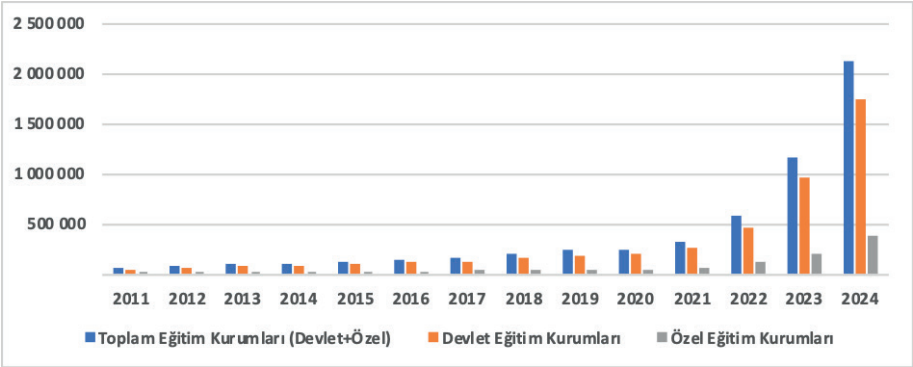
Tablo 1'de görüleceği üzere eğitim hizmetlerine kaynak sağlayan kuruluşlar temel olarak üçe ayrılmıştır: (1) Merkezi yönetimi ve mahalli idareleri kapsayacak şekilde kamu kaynakları, (2) vakıflar ve şirketler gibi özel tüzel kişilikler ile hanehalklarını kapsayacak şekilde özel kaynaklar ve (3) uluslararası kaynaklar.

Eğitimin finansmanı, eğitim ekonomisinin en tartışmalı ve politika açısından en kritik alanlarından biridir. Eğitim hizmetlerinin kim tarafından, hangi kaynaklarla ve hangi düzeyde finanse edileceği sorusu, yalnızca ekonomik değil aynı zamanda siyasal ve toplumsal tercihleri de yansıtmaktadır. Eğitim, önemli ölçüde kamusal mal özellikleri taşıdığı için, birçok ülkede ağırlıklı olarak kamu kaynaklarıyla finanse edilmektedir. Eğitimin kamusal finansmanını gerekçelendiren temel unsurlardan biri, eğitimin yarattığı pozitif dışsallıklardır. Eğitimli bireyler yalnızca kendileri için değil, toplumun bütünü için daha yüksek verimlilik, daha düşük suç oranları, daha iyi sağlık sonuçları ve daha güçlü demokratik katılım gibi faydalar üretmektedir. Bu faydalar piyasa mekanizması aracılığıyla tam olarak fiyatlandırılamadığı için, eğitimin yalnızca özel finansmana bırakılması toplumsal açıdan yetersiz yatırım düzeylerine yol açabilmektedir. Bununla birlikte, kamu finansmanının da sınırları bulunmaktadır. Eğitim harcamalarının hızla artması, özellikle bütçe kısıtları-

nın yoğun olduğu ülkelerde sürdürülebilirlik sorunlarını gündeme getirmektedir. Bu nedenle birçok ülkede karma finansman modelleri geliştirilmiştir. Bu modellerde kamu kaynakları temel rolü üstlenirken, hanehalkları, özel sektör ve sivil toplum da eğitimin finansmanına belirli ölçülerde katkıda bulunmaktadır. Eğitim finansmanında kullanılan araçlar arasında genel vergiler, yerel vergiler, öğrenim ücretleri, burslar ve öğrenci kredileri yer almaktadır. Her bir finansman aracı, eşitlik ve etkinlik açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Örneğin öğrenim ücretleri kamu bütçesi üzerindeki yükü azaltabilmektedir; ancak uygun destek mekanizmaları olmadan uygulandığında düşük gelirli grupların eğitime erişimini sınırlayabilmektedir (Levin, 1989:13-16).

Devlet, eğitim sistemlerinde yalnızca bir finansman sağlayıcı değil; aynı zamanda düzenleyici, üretici ve denetleyici bir aktör olarak da merkezi bir rol üstlenmektedir. Eğitimde devletin rolü, ülkelerin tarihsel, kurumsal ve ideolojik bağlamlarına göre farklılık gösterse de, tamamen piyasa temelli bir eğitim sistemi nadiren ortaya çıkmaktadır. Devletin en temel işlevlerinden biri, asgari eğitim standartlarını belirlemek ve bu standartların uygulanmasını sağlamaktır. Müfredat düzenlemeleri, öğretmen yeterlilikleri ve ölçme-değerlendirme sistemleri bu kapsamda yer almaktadır. Bu düzenleyici rol, eğitim kalitesinin korunması ve eşitsizliklerin sınırlandırılması açısından kritik öneme sahiptir. Ayrıca devlet, dezavantajlı grupların eğitime erişimini güvence altına almak amacıyla telafi edici politikalar uygulamaktadır. Erken çocukluk eğitimi, özel eğitim hizmetleri ve bölgesel eşitsizlikleri azaltmaya yönelik programlar bu çerçevede değerlendirilebilir. Ekonomik analiz, bu tür müdahalelerin uzun vadeli toplumsal getirilerinin yüksek olduğunu göstermektedir.

Son yıllarda birçok ülkede devletin rolü, doğrudan hizmet sunumundan ziyade yönetişim ve koordinasyon işlevlerine doğru evrilmektedir. Özel okulların, sözleşmeli hizmet sunumunun ve performansa dayalı finansman modellerinin yaygınlaşması bu dönüşümün göstergeleridir. Ancak bu tür düzenlemelerin eğitimde eşitlik ve kalite üzerindeki etkileri dikkatle değerlendirilmelidir (Levin, 1989:13-16).

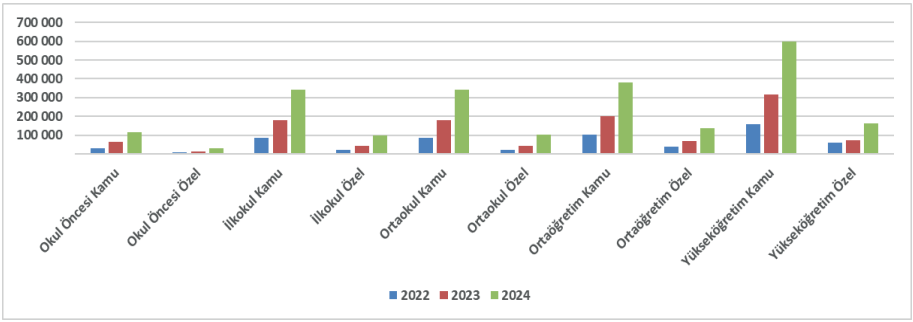


Şekil 1. Türkiye'de Hizmet Sunucularına Göre Eğitim Harcamaları, 2011-2024

Kaynak: TÜİK, 2025a.

Şekil 1'de Türkiye'de hizmet sunucularına göre eğitim harcamaları yer almaktadır. Devlet ve özel eğitim kurumları harcamalarından oluşan toplam eğitim kurumları harcamaları özellikle 2021 yılından sonra hızlı bir yükseliş göstermiştir. Son üç yılda hem özel kurum hem devlet kurumları eğitim harcamasındaki yükseliş dikkati çekmektedir. Özellikle devlet kurumlarının eğitim harcamasındaki yükseliş daha belirgindir.

Eğitim harcamaları hizmet sunucularına göre değerlendirildiğinde; devlet eğitim kurumlarınca yapılan harcamaların %33,4'ünü yükseköğretim, %21,3'ünü ortaöğretim oluşturmuştur. Özel eğitim kurumlarınca yapılan harcamaların, %42,2'si yükseköğretime, %32,0'ı ise ortaöğretime yapılmıştır (TÜİK, 2025a).



Şekil 2. Türkiye'de Finans Kaynağı ve Eğitim Düzeylerine Göre Eğitim Harcamaları, 2022-2024

Kaynak: TÜİK, 2025a.

Şekil 2, 2022–2024 döneminde Türkiye'de eğitim harcamalarının finansman kaynakları ve eğitim düzeyleri itibarıyla dağılımını ortaya koymaktadır. Veriler, eğitim harcamalarının ağırlıklı olarak kamu kaynakları tarafından finanse edildiğini göstermektedir. Özellikle ilköğretim ve ortaöğretim düzeylerinde kamu finansmanının belirgin biçimde baskın olduğu, özel kaynakların ve hanehalkı katkılarının ise sınırlı kaldığı görülmektedir. Bu durum, zorunlu eğitim kademelerinde devletin anayasal sorumluluğunun finansman yapısına doğrudan yansıdığını göstermektedir.

Buna karşılık, yükseköğretim düzeyinde kamu payı hâlen önemli olmakla birlikte, özel kaynaklar ve hanehalkı harcamalarının göreli ağırlığının arttığı dikkat çekmektedir. Vakıf üniversiteleri, ikinci öğretim programları, barınma, beslenme ve eğitimle ilişkili dolaylı harcamalar bu artışın temel nedenleri arasında yer almaktadır. Bu bulgu, yükseköğretimde maliyet paylaşımının diğer eğitim kademelerine kıyasla daha belirgin olduğunu ortaya koymaktadır.

2022–2024 dönem aralığında toplam eğitim harcamalarında artış eğilimi gözlenmekte; bu artışın özellikle kamu kaynakları üzerinden gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Ancak özel kaynakların payındaki sınırlı fakat istikrarlı artış, eğitim finansmanında çok kaynaklı yapının giderek güçlendiğine işaret etmektedir. Bu durum, kamu finansmanının temel belirleyici olmayı sürdürmekle birlikte, tamamlayıcı finansman araçlarının da önem kazandığını göstermektedir.

Genel olarak Şekil 2, Türkiye'de eğitim finansmanının kamu ağırlıklı, ancak eğitim düzeyi yükseldikçe özel ve bireysel katkıların arttığı bir yapıya sahip olduğunu açık biçimde ortaya koymaktadır. Bu bulgular, eğitimde fırsat eşitliği, mali sürdürülebilirlik ve yükseköğretimde maliyet paylaşımı tartışmaları açısından önemli çıkarımlar sunmaktadır.

Aşağıda ise Türkiye'de kamu eğitim harcamasının GSYH içindeki payını yıllar itibariyle gösteren Tablo 2 yer almaktadır.

Tablo 2. Türkiye'de Kamu Eğitim Harcaması /GSYH (%), 2011-2024

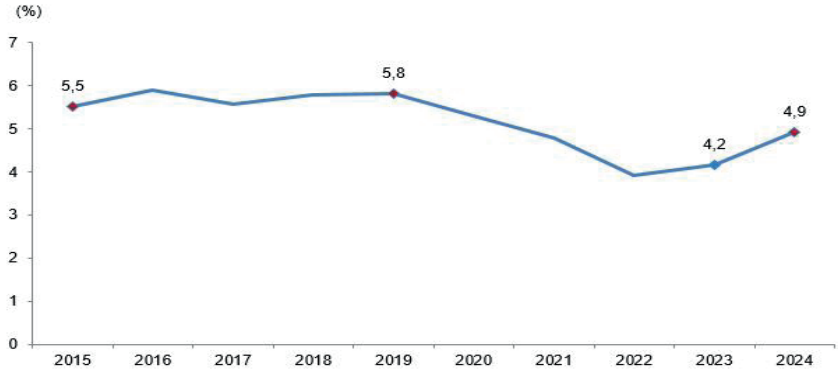
	GSYH (Bin TL)	Kamu Eğitim Harcaması (Bin TL)	Kamu Eğitim Harcaması/GSYH (%)
2011	1.413.984.461	57.597.102	4,1
2012	1.590.049.295	68.303.165	4,3
2013	1.831.743.971	77.995.873	4,3
2014	2.062.358.179	89.216.113	4,3
2015	2.354.059.127	101.219.746	4,3
2016	2.629.987.972	121.202.426	4,6
2017	3.151.529.153	134.723.001	4,3
2018	3.806.479.219	165.455.758	4,4
2019	4.402.050.311	188.843.689	4,3
2020	5.141.710.601	203.650.255	4
2021	7.433.799.908	256.713.430	3,5
2022	15.325.857.492	464.722.163	3
2023	27.091.469.065	944.375.708	3,5
2024	44.587.225.440	1.777.836.804	4

Kaynak: TÜİK, 2025a; TÜİK, 2025b.

Tablo 2, 2011-2024 döneminde Türkiye'de kamu eğitim harcamalarının GSYH içindeki payının genel olarak %3-4,5 bandında seyrettiğini göstermektedir. 2011-2019 yılları arasında bu oran büyük ölçüde %4 civarında istikrarlı bir yapı sergilemiş; özellikle 2012-2016 döneminde kamu eğitim harcamalarının GSYH'ye oranı %4,3-4,6 aralığında gerçekleşmiştir. Bu durum, söz konusu dönemde kamu eğitim harcamalarının ekonomik büyüklükle paralel bir artış gösterdiğine işaret etmektedir.

2020 sonrası dönemde ise kamu eğitim harcamalarının GSYH içindeki payında belirgin bir gerileme dikkat çekmektedir. 2021 yılında oran %3,5'e, 2022 yılında ise %3 düzeyine düşmüştür. Bu düşüş, kamu eğitim harcamalarında nominal artış devam etmesine rağmen, aynı dönemde GSYH'nin çok daha hızlı artması ile açıklanabilir. Özellikle yüksek enflasyon ve kur etkisiyle büyüyen nominal GSYH, eğitim harcamalarının ekonomik büyüklük içindeki göreli payını azaltmıştır.

2023 ve 2024 yıllarında kamu eğitim harcamalarının GSYH'ye oranında kısmi bir toparlanma gözlenmektedir. 2024 yılında oranın yeniden %4 seviyesine ulaşması, kamu eğitim harcamalarının ekonomik büyüme ile daha uyumlu bir artış eğilimine girdiğini göstermektedir. Özellikle 2022 yılından sonra devletin eğitim alanına yönlendirdiği kaynak miktarı artış göstermiştir. Bu dönemde, devletin pandemi döneminde başka alanlara yönlendirdiği kaynakları, 2022 sonrasında eğitim alanına yönlendirdiği anlaşılmaktadır.



Şekil 3. Türkiye'de Toplam Eğitim Harcamasının GSYH İçindeki Payı (%), 2015-2024

Kaynak: TÜİK, 2025a.

Şekil 3'te yer alan toplam eğitim harcamalarının GSYH içindeki payı da benzer bir eğilimi desteklemektedir. 2015–2019 döneminde görece istikrarlı seyreden oranlar, 2020 sonrası dönemde düşüş göstermiş, son yıllarda ise bir toparlanma eğilimine girmiştir. 2022 yılından sonra eğitim harcamaları/GSYH artışı dikkat çekicidir. Yine de bu bulgular, Türkiye'de eğitim harcamalarının nominal olarak artmasına rağmen, ekonomik büyüklük içindeki payının dönemsel olarak gerileyebildiğini ve eğitim finansmanının GSYH'ye oranla güçlendirilmesine yönelik politikaların önemini ortaya koymaktadır.

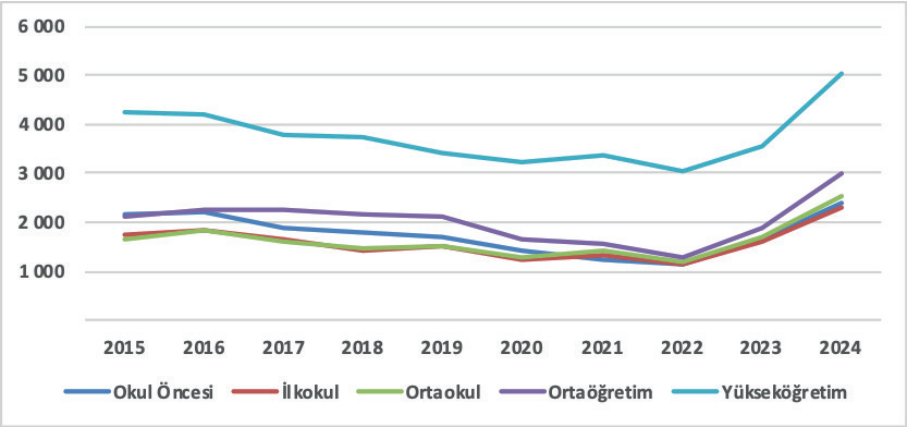
Tablo 3. Türkiye'de Eğitim Düzeylerine Göre Öğrenci Başına Eğitim Harcaması, ABD $, 2011-2024

	Toplam	Okul Öncesi	İlkokul	Ortaokul	Ortaöğretim	Yükseköğretim
2011	**2 259**	2 030	1 546	1 620	2 173	5 686
2012	**2 508**	2 388	1 766	1 756	2 413	5 962
2013	**2 611**	2 519	1 886	1 821	2 566	5 718
2014	**2 574**	2 635	1 939	1 892	2 396	5 169
2015	**2 265**	2 147	1 730	1 677	2 119	4 265
2016	**2 389**	2 231	1 836	1 823	2 278	4 175
2017	**2 195**	1 875	1 658	1 595	2 239	3 784
2018	**2 061**	1 796	1 425	1 479	2 153	3 712
2019	**2 013**	1 701	1 498	1 529	2 116	3 417
2020	**1 732**	1 436	1 256	1 277	1 664	3 236
2021	**1 755**	1 224	1 311	1 409	1 569	3 365
2022	**1 515**	1 145	1 137	1 203	1 275	3 027
2023	**2 062**	1 649	1 626	1 708	1 873	3 563
2024	**3 053**	2 403	2 310	2 538	3 017	5 037

Kaynak: TÜİK, 2025a.

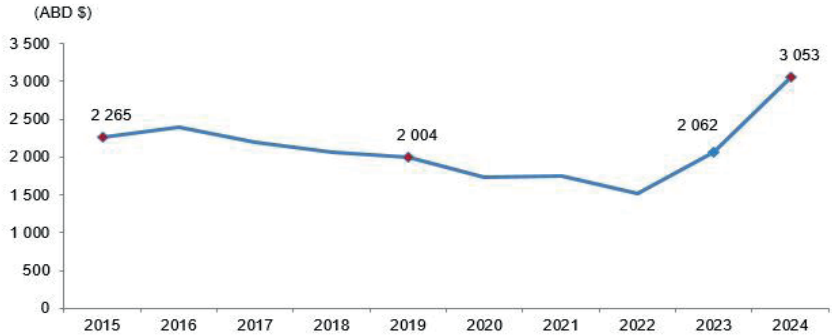
Tablo 3, 2011–2024 döneminde Türkiye'de öğrenci başına eğitim harcamalarının eğitim düzeylerine göre farklılaştığını ve zaman içinde dalgalı bir seyir izlediğini göstermektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde, öğrenci başına harcamanın en yüksek olduğu eğitim düzeyinin yükseköğretim, en düşük olduğu düzeylerin ise ilkokul ve ortaokul olduğu görülmektedir. Bu durum, yükseköğretimin daha yüksek maliyetli bir eğitim yapısına sahip olmasının doğal bir yansımasıdır.

2011–2014 döneminde hemen tüm eğitim kademelerinde öğrenci başına harcamalarda artış eğilimi gözlenirken, 2015 sonrasında özellikle ABD doları cinsinden hesaplanan harcamalarda belirgin bir düşüş yaşandığı dikkat çekmektedir. Bu gerileme, büyük ölçüde döviz kuru artışları ve makroekonomik dalgalanmalar ile açıklanabilir. Nitekim 2020–2022 döneminde okul öncesi, ilkokul ve ortaokul düzeylerinde öğrenci başına harcamaların tarihsel olarak en düşük seviyelere gerilediği görülmektedir. Bu gerilemede pandeminin etkisi, kapanmalar ve bu süreçte uzaktan öğretime geçiş gibi etkenlerin rolü çok büyüktür.



Şekil 4. Türkiye'de Eğitim Düzeylerine Göre Öğrenci Başına Eğitim Harcaması, ABD $, 2015-2024

Kaynak: Tablo 3'deki verilere göre tarafımızca oluşturulmuştur.



Şekil 5. Türkiye'de Öğrenci Başına Toplam Eğitim Harcaması, 2015-2024

Kaynak: TÜİK, 2025a.

Şekil 4 ve Şekil 5 birlikte değerlendirildiğinde, 2015–2022 döneminde öğrenci başına toplam eğitim harcamalarında genel bir azalma eğilimi, 2023 ve özellikle 2024 yılında ise güçlü bir toparlanma yaşandığı görülmektedir. 2024 yılında öğrenci başına toplam eğitim harcamasının 3.053 ABD dolarına yükselmesi, eğitim finansmanında son yıllarda artan bütçe tahsislerinin ve politika önceliklerinin etkisini yansıtmaktadır.

Eğitim düzeyleri itibarıyla bakıldığında, yükseköğretimde öğrenci başına harcamalar tüm dönem boyunca diğer kademelerin oldukça üzerinde seyret-

miş; buna karşın zorunlu eğitim kademelerinde (ilkokul ve ortaokul) harcamaların daha sınırlı kaldığı anlaşılmıştır. Bu durum, eğitimde kaynak dağılımı ve fırsat eşitliği tartışmaları açısından önemli bir bulgu niteliğindedir. Genel olarak bulgular, Türkiye'de öğrenci başına eğitim harcamalarının ekonomik koşullara duyarlı olduğunu, döviz bazında bakıldığında dönemsel gerilemeler yaşanabildiğini; ancak son yıllarda özellikle 2024 itibarıyla belirgin bir iyileşme eğilimine girildiğini göstermektedir. Bu çerçevede, eğitim harcamalarının sürdürülebilirliği ve kademeler arası dengeli dağılımı, eğitim politikalarının ilgilendiği temel alanlardan biri olmaya devam etmektedir.

Bunun yanısıra, ülkemizde toplam kamu harcamalarından eğitime ve diğer alanlara ayrılan paylar da önem taşımaktadır. Fonksiyonel sınıflandırmaya göre 2024 yılında toplam kamu harcamalarından genel kamu hizmetlerine yaklaşık yüzde 25, savunma hizmetlerine yüzde 5,5, kamu düzeni ve güvenlik hizmetlerine yüzde 7, ekonomik işler ve hizmetlere yüzde 14, çevre koruma hizmetlerine yüzde 0,2, iskan ve toplum refahı hizmetlerine yüzde 3, sağlık hizmetlerine yüzde 8, dinlenme kültür ve din hizmetlerine yüzde 2, sosyal güvenlik ve yardım hizmetlerine yüzde 23 ve konumuzu oluşturan eğitim hizmetlerine yüzde 13 pay ayrılmıştır. Tüm bu alanlara yapılan toplam kamu harcaması 2021 yılına kıyasla yaklaşık 7 kat artış göstermiştir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2025).

Fonksiyonel sınıflandırmaya göre 2024 yılı kamu harcamalarının dağılımı, Türkiye'de kamu kaynaklarının öncelikli olarak idari, sosyal ve refah odaklı alanlara yönlendirildiğini göstermektedir. Genel kamu hizmetleri (%25) ve sosyal güvenlik ile yardım hizmetleri (%23) en yüksek paya sahip harcama kalemleri olarak öne çıkarken, bu durum kamu maliyesinin önemli ölçüde idari işleyişinin sürdürülmesi ve sosyal transferler etrafında şekillendiğini ortaya koymaktadır. Savunma hizmetleri (%5,5) ile kamu düzeni ve güvenlik hizmetlerine (%7) ayrılan paylar ise devletin temel güvenlik fonksiyonlarını sürdürmeye devam ettiğini göstermektedir.

Eğitim hizmetlerine ayrılan %13'lük pay, sağlık hizmetlerine (%8) kıyasla daha yüksek olmakla birlikte, sosyal güvenlik ve genel kamu hizmetlerinin gerisinde kalmaktadır. Bu durum, eğitimin kamu harcamaları içinde önemli ancak birincil öncelik olmayan bir konumda yer aldığını göstermektedir. Buna karşılık, ekonomik işler ve hizmetlere ayrılan %14'lük pay, büyüme ve kalkınma hedeflerinin kamu bütçesinde belirgin bir yer tuttuğuna işaret etmektedir. Çevre koruma hizmetlerine ayrılan payın %0,2 gibi oldukça düşük bir düzeyde kalması, çevresel sürdürülebilirliğin kamu harcamaları içinde sınırlı bir önceliğe sahip olduğunu göstermekte; buna karşın iskân ve toplum refahı (%3) ile dinlenme, kültür ve din hizmetlerine (%2) ayrılan paylar, sosyal yaşamın desteklenmesine yönelik daha sınırlı ama devam eden bir kamu müdahalesini yansıtmaktadır.

Toplam kamu harcamalarının 2021 yılına kıyasla yaklaşık yedi kat artmış olması, ilk bakışta kamu harcamalarında güçlü bir genişlemeye işaret etse de, bu artışın yüksek enflasyon, kur etkisi ve nominal bütçe büyüklüğündeki artış dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle söz konusu artış, reel bir genişlemeden ziyade büyük ölçüde nominal büyüme kaynaklı olabilir. Nitekim harcama kalemlerinin yüzdesel dağılımının görece istikrarlı seyretmesi, kamu bütçesinin yapısal önceliklerinde köklü bir değişimden ziyade mevcut eğilimlerin sürdüğünü düşündürmektedir.

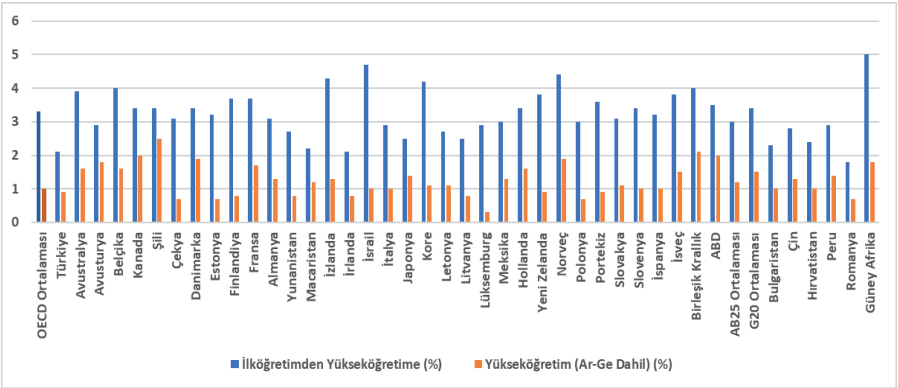
Genel olarak 2024 yılı kamu harcama dağılımı, Türkiye'de kamu maliyesinin sosyal transferler ve yönetim ağırlıklı bir yapı sergilediğini; eğitimin ise önemli bir paya sahip olmakla birlikte, kamu bütçesi içinde diğer büyük harcama alanlarıyla rekabet eden bir konumda yer aldığını ortaya koymaktadır. Bu bulgular, eğitim harcamalarının artırılmasına yönelik politika tartışmalarının kamu bütçesinin genel yapısıyla birlikte ele alınması gerektiğini göstermektedir.

2.1. **Türkiye'de Eğitim Harcamalarının OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması**

OECD verileri genel olarak değerlendirildiğinde, üye ülkelerde toplam eğitim harcamalarının GSYH içindeki payının ortalama %4,5–5,0 bandında seyrettiği görülmektedir. Kuzey Avrupa ülkeleri (örneğin İskandinav ülkeleri) ile bazı Anglo-Sakson ülkelerde bu oran %6 ve üzerine çıkabilmekte; eğitime ayrılan kaynaklar ekonomik büyüklükle daha güçlü biçimde ilişkilendirilmektedir. Buna karşılık Türkiye'de 2022 yılı itibarıyla toplam eğitim harcamalarının GSYH içindeki payı, OECD ortalamasının belirgin biçimde altında kalmaktadır. Bu fark, Türkiye'de eğitime ayrılan kaynakların nominal olarak artmasına rağmen, ekonomik büyümeden eğitime ayrılan payın görece sınırlı kaldığını göstermektedir. Özellikle 2021–2022 döneminde GSYH'nin yüksek enflasyon ve kur etkisiyle hızlı artış göstermesi, eğitim harcamalarının GSYH içindeki payını aşağı çekmiştir. Bunun yanısıra ülkemizde söz konusu dönemdeki pandeminin etkileri kaynakların eğitim dışına kaymasına yol açmıştır. OECD ülkelerinin önemli bir bölümünde ise eğitim harcamalarının GSYH'ye oranı, ekonomik dalgalanmalara rağmen daha istikrarlı bir yapı sergilemiştir (OECD, 2024).

Türkiye ve OECD ülkeleri eğitim harcamaları karşılaştırmasında açıdan dikkat çeken bir diğer husus, OECD ülkelerinde özel sektör ve hanehalkı katkılarının toplam eğitim finansmanı içindeki payının Türkiye'ye kıyasla daha dengeli ve düzenlenmiş olmasıdır. Türkiye'de özel ve yurt dışı kaynakların payı artmakla birlikte, kamu finansmanının sınırlı kalması, eğitim harcamalarının toplam büyüklüğünü OECD ortalamasına yaklaştırmakta yetersiz kalmaktadır. Bu durum, özellikle zorunlu eğitim ve erken çocukluk eğitimi

gibi alanlarda fırsat eşitliği açısından önemli bir dezavantaj oluşturmaktadır (OECD, 2024). Sonuç olarak Türkiye'de eğitim harcamalarının GSYH içindeki payının hem seviye hem de istikrar açısından OECD ortalamasının gerisinde kaldığı görülmektedir. Bu bulgu, eğitimin beşeri sermaye ve uzun vadeli büyüme üzerindeki kritik rolü dikkate alındığında, Türkiye'de eğitim finansmanının yalnızca nominal artışlarla değil, GSYH içindeki payını artıracak yapısal bütçe tercihleriyle güçlendirilmesi gerektiğine işaret etmektedir.



Şekil 6. OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Toplam Eğitim Harcaması (GSYİH'nın Yüzdesi Olarak; Kamu, Özel ve Yurt Dışı Kaynaklar Dahil), 2022

Kaynak: OECD, 2024.

Toplam eğitim harcamasının (kamu, özel ve yurt dışı kaynaklar dahil) GSYİH içindeki payı, bir ülkenin ulusal gelirinin eğitim sistemine genel olarak ne kadar yatırım yaptığını gösteren kapsamlı bir ekonomik göstergedir. Bu veri, sadece kamu harcamasını değil, aynı zamanda hanehalklarının ve özel sektörün eğitime yaptığı yatırımların büyüklüğünü de kapsamaktadır.

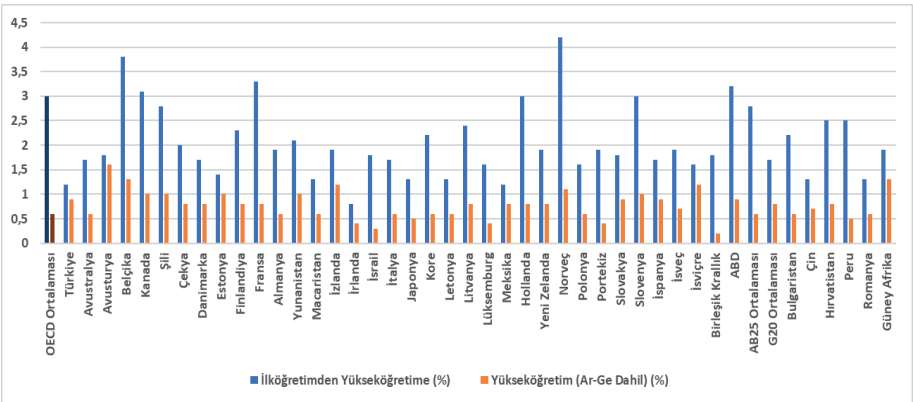
Şekil 6'ya göre, OECD ülkeleri ortalama olarak GSYİH'larının %3,3'ünü zorunlu olan ilköğretimden yükseköğretim seviyesine ve %1'ini de yükseköğretime (Ar-Ge dahil) harcamaktadır. Bu, OECD'de eğitimin GSYİH'nın yaklaşık %4,3'ü kadar bir pay aldığı anlamına gelmektedir. Türkiye ise zorunlu olan ilköğretimden yükseköğretim seviyesine GSYİH'nın %2,1'ini, yükseköğretime ise %0,9'unu ayırmaktadır (toplamda yaklaşık %3,0). Bu oran, zorunlu eğitim seviyelerinde OECD ortalamasının (%3,3) belirgin şekilde altındadır. Ancak yükseköğretim harcamalarına bakıldığında ortalamaya yakın olduğu görülmektedir.

Türkiye'nin zorunlu ilköğretimden yükseköğretim seviyesine kadar olan eğitim harcamasının GSYİH'ya oranı olan %2,1'lik pay, Norveç (%4,4), Birleşik Krallık (%4,0) ve ABD (%3,5) gibi ülkelerin oldukça gerisindedir. Bu durum kısmen kamu yetersizliğini ve özel eğitim sektörünün veya hanehalk-

larının eğitime yaptığı katkının (harçlar, özel okullar, dersler) düşüklüğünü göstermektedir.

Yükseköğretimdeki harcama ise, bir ülkenin bilimsel araştırma, inovasyon ve nitelikli beşeri sermaye yetiştirme konusundaki toplam çabasını yansıtmaktadır. Türkiye'nin yükseköğretim harcaması/GSYH oranı %0,9 ile OECD ortalaması olan %1'e oldukça yakındır. Bu seviyede harcamalar zorunlu eğitim seviyelerine göre daha rekabetçi olmaktadır. Bu durum, Türkiye'nin ulusal gelirinden yükseköğretime ayrılan payın, temel eğitime ayrılan paydan göreceli olarak daha yüksek bir önceliğe sahip olduğunu göstermektedir. Ancak, ABD (%2,0), Kanada (%2,0) ve Birleşik Krallık (%2,1) gibi ülkelerle karşılaştırıldığında Türkiye'nin bu alandaki harcaması hala önemli ölçüde düşüktür. Bu durum, Ar-Ge ve üniversite altyapısı finansmanında küresel rekabetin gerisinde kalındığına işaret edebilir.

Zorunlu eğitimdeki düşük toplam harcama, okulların donanım, personel ve teknolojik kaynaklarının kısıtlı olabileceğine işaret etmektedir. Bu durum da, gelir düzeyi yüksek ve düşük ailelerin çocukları arasındaki eğitimde fırsat eşitsizliğini artırabilir. Çünkü kamu kaynakları yetersiz kaldığında kaliteyi finanse etme yükü ailelere düşmektedir. Sonuçta, toplam eğitim harcaması verileri, Türkiye'de eğitimin (özellikle zorunlu eğitim seviyelerinde) GSYİH içindeki payının OECD ortalamasına göre düşük kaldığını ve bu durumun genel olarak eğitim sektörüne ulusal düzeyde daha az kaynak ayrıldığı anlamına geldiğini göstermektedir.



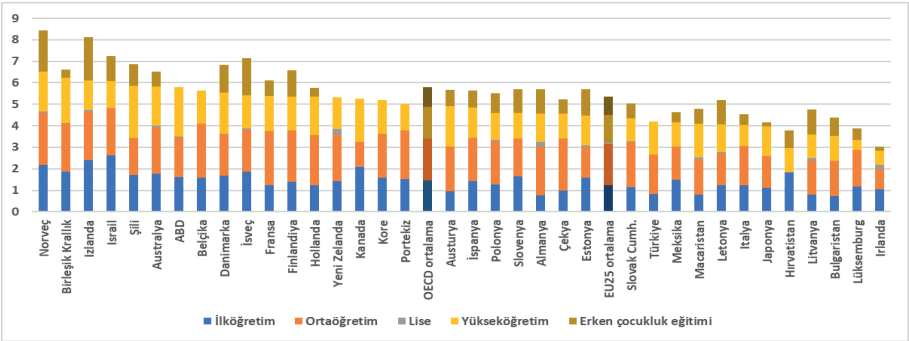
Şekil 7. OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Kamu Eğitim Harcaması/ GSYİH (%), 2022

Kaynak: OECD, 2024.

Şekil 7'ye göre, 2022 yılında ilköğretimden yükseköğretim seviyesine kadar OECD ortalamasının üzerinde en fazla harcama yapan ülkeler, Norveç, Fransa, Belçika, Kanada ve ABD olarak dikkati çekmektedir. Türkiye'nin OECD veri-

lerine göre 2022 yılında ilköğretimden yükseköğretim seviyesine kadar yaptığı %1,2'lik zorunlu eğitim harcaması; Norveç (%4,2), Belçika (%3,8) veya Fransa (%3,3) gibi ülkelerle karşılaştırıldığında kamu kaynaklarının bu alana yeterince yönlendirilmediğini işaret etmektedir. Ayrıca bu zorunlu eğitim seviyelerinde OECD ortalaması %3,0 iken, Türkiye'nin kamu eğitim harcaması sadece %1,2'dir. Bu durum Türkiye'nin zorunlu eğitim seviyeleri için GSYİH'sinden ayırdığı payın, OECD ortalamasının yarısından bile az olduğunu göstermektedir. Bu düşük oran gizli veya dolaylı özel finansman ihtiyacını artırabilir.

Yükseköğretim (Ar-Ge Dahil) seviyesinde ise OECD ortalaması %0,6 iken, Türkiye'nin harcaması %0,9'dur. Türkiye, yükseköğretim için GSYİH'dan daha yüksek bir pay ayırmaktadır (bu oran, OECD ortalamasının yaklaşık %50 üzerindedir). Bu durum, yükseköğretime erişimin artırılması ve devlet üniversitelerinin temel finansmanının büyük ölçüde kamu tarafından karşılanması politikasının bir sonucudur.



Şekil 8. OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Eğitim Kurumlarına Yapılan Harcamaların GSYİH'ye Oranı (%), Eğitim Düzeyine Göre, 2021

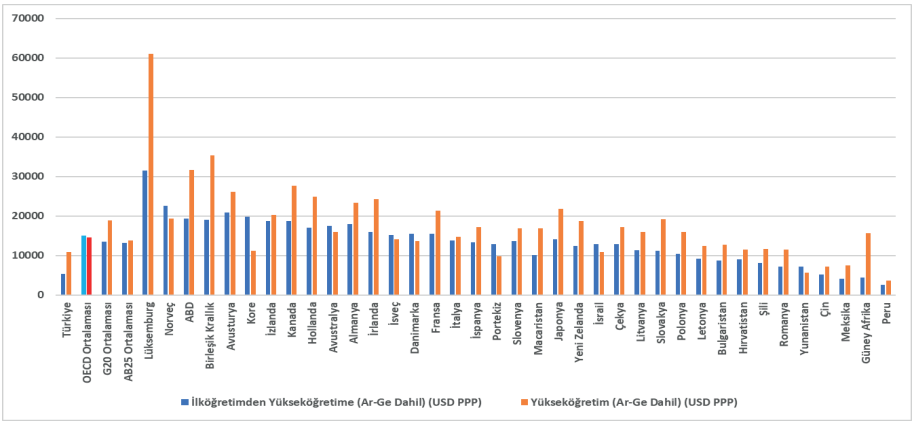
Kaynak: OECD, 2024.

Şekil 8'de görüldüğü üzere, eğitim kurumlarına yapılan harcamaların GSYİH içindeki payları yüzde 3 ile yüzde 8,5 arasında değişmektedir. Ülkelerin bu ölçütteki göreceli konumunu etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunlar arasında kayıtlı öğrenci sayısı, öğrenim süresi, fonların etkin dağılımı ve eğitim dışındaki faktörlerden kaynaklanan ülke GSYİH büyüklüğü yer almaktadır (OECD, 2024). Erken çocukluk eğitimine daha çok önem veren ülkeler Şekil 8'de görüldüğü üzere; İsveç, İzlanda, Norveç gibi Nordik ülkeleridir. Ayrıca eğitim kurumlarına yapılan toplam eğitim harcaması/GSYH verisinde İsveç, İzlanda, Norveç, Birleşik Krallık, İsrail, Şili, Avustralya, Finlandiya, Danimarka ve Fransa en yüksek oranlara sahip ülkelerdir. Bu ülkelerde toplam eğitim harcaması/GSYH oranı %6'nın üzerindedir. Türkiye verisi ise çoğu OECD ülkelerinin ve OECD ortalamasının altında kalmaktadır.

Ülkeler ekonomik büyümeyi desteklemek, üretkenliği artırmak, kişisel ve sosyal gelişime katkıda bulunmak ve sosyal eşitsizliği azaltmak gibi nedenlerle eğitime yatırım yapmaktadır. 2021 yılında OECD ülkeleri, gayri safi yurtiçi hasılalarının (GSYİH) ortalama %4,9'unu eğitime (ilkokullardan üniversitelere kadar) harcamıştır. Eğitime yapılan kamu yatırımları genel ekonomik büyümeyle paralel seyretmiştir. OECD ülkeleri genelinde, eğitime yapılan ortalama kamu harcamaları, 2015 ile 2021 yılları arasında GSYİH ile hemen hemen aynı oranda artmıştır (OECD, 2024).

Kamu harcamaları, hükümetlerin eğitim, sağlık hizmetleri ve kamu güvenliği gibi çeşitli ihtiyaçları karşılamasını sağlamakta; bütçe kararları, ulusal öncelikleri ve özel hizmet sunumu potansiyelini yansıtmaktadır. 2021 yılında, eğitime (ilköğretimden yükseköğretime kadar) yapılan harcamalar, OECD ülkeleri genelinde tüm hizmetlere (örneğin sağlık, sosyal koruma vb.) yapılan toplam devlet harcamalarının %10'unu oluşturmuştur. Bunun yaklaşık dörtte üçü ilköğretim ve ortaöğretime ayrılmış olup, bu düzeylerin (çoğunlukla) zorunlu eğitimin bir parçası olduğu ve büyük ölçüde devlet tarafından finanse edildiği görülmektedir (OECD, 2024).

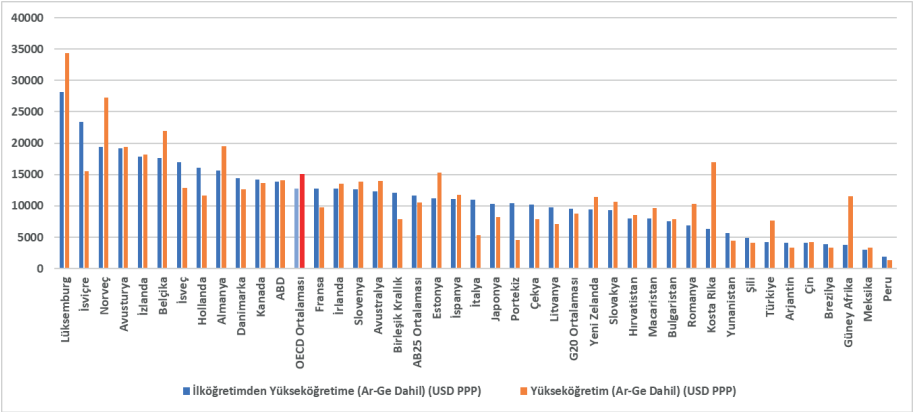
Ayrıca, Tüm OECD ülkelerinde, özellikle zorunlu eğitim seviyelerini kapsayan eğitim finansmanının birincil kaynağı kamudur. Türkiye'de, ilköğretimden yükseköğretime kadar eğitim için toplam finansmanın %83,6'sını (özel sektöre yapılan transferlerden önce) kamu sağlamaktadır, bu da OECD ortalaması olan %90,1'in altındadır. Okul öncesi ve yükseköğretim seviyelerinde, özel finansman genellikle daha büyük bir rol oynamaktadır. Türkiye'de, okul öncesi eğitim finansmanının %81,5'i (transferlerden sonra) ve yükseköğretim finansmanının %71,1'i (transferlerden önce) kamu kaynaklarından gelmektedir; OECD ortalamaları ise sırasıyla %85,6 ve %71,9'dur (OECD, 2024).



Şekil 9. OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Eğitim Kademelerine Göre Öğrenci Başına Toplam Harcama (Hükümet, Özel ve Yurtdışı Kaynaklar), 2022

Kaynak: OECD, 2024.

Şekil 9, öğrenci başına toplam harcamanın (Eşdeğer USD, PPP) eğitim seviyesine göre tüm ülkeler arasında nasıl dağıldığını göstermektedir. Türkiye'nin her iki eğitim seviyesindeki öğrenci başına toplam harcaması, OECD ortalamasının önemli ölçüde altında kalmaya devam etmektedir. Şekil 9'a göre, Lüksemburg, her iki seviyede de (Yükseköğretim $60.979) açık ara en yüksek harcamayı yapmaktadır. Türkiye, ilköğretimden yükseköğretime kadar öğrenci başına toplam harcamada ($5.305), OECD ortalaması ($15.023) ve AB25 ortalamasının ($13.116) oldukça altında yer almaktadır. Türkiye'nin yükseköğretimdeki öğrenci başına toplam harcaması ($10.825), bu seviyede bile OECD ortalamasının ($14.512) altındadır. Türkiye'nin toplam harcaması, Kore, ABD ve Birleşik Krallık gibi ülkelerin harcamalarının da önemli ölçüde altında kalmaktadır. Genel eğilim, çoğu ülkede yükseköğretime (Ar-Ge dahil) yapılan öğrenci başına harcamanın, ilköğretimden yükseköğretime kadar yapılan toplam ortalama harcamadan daha yüksek olmasıdır. Bu durum, yükseköğretimin daha maliyetli olduğunu göstermektedir. Türkiye bu genel eğilime uymaktadır. Öyle ki, yükseköğretim için yapılan harcama ($10.825), toplam ortalamadan ($5.305) daha yüksektir.



Şekil 10. OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Eğitim Kademelerine Göre Öğrenci Başına Kamu Harcaması (2022)

Kaynak: OECD, 2024.

Şekil 10'da OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Eğitim Kademelerine Göre Öğrenci Başına Kamu Harcaması görülmektedir. Buna göre, ilköğretimden yükseköğretime (Ar-Ge Dahil) kamu harcamasında Lüksemburg ($28.138) en başta yer alırken, Türkiye ($4.184) OECD ortalamasının ($12.780) oldukça altında kalmaktadır. Yükseköğretim (Ar-Ge Dahil) kamu harcamasında yine Lüksemburg ($34.311) liderdir. Yükseköğretim kademesindeki kamu eğitim harcamaları, OECD ortalamasından fazla olan ülkeler, Lüksemburg dışında, Norveç, Belçika, Almanya, Estonya, Kosta Rika'dır. Türkiye ($7.698) bu seviyede de OECD ortalamasının ($15.102) gerisindedir.

Türkiye'de yükseköğretim düzeyinde öğrenci başına yapılan kamu harcamaları, diğer eğitim kademeleriyle karşılaştırıldığında belirgin biçimde daha yüksek düzeydedir. Bu durum, OECD ülkeleriyle yapılan karşılaştırmalarda daha net bir biçimde gözlemlenmektedir. Söz konusu farklılığın nedenlerinden biri, Türkiye'de yükseköğretime atfedilen önemin görece yüksek olmasıdır. Bununla birlikte, kamu kaynaklarının tahsisinde üniversite öncesi eğitim kademelerine öncelik tanınması; kamu yararı, fırsat eşitliğinin güçlendirilmesi ve sosyal adaletin sağlanması bakımından daha anlamlı ve gerekli bir yaklaşım olarak değerlendirilmelidir (ERG, 2009: 23; Yılmaz, 2007: 196-198). Polat'a (2009: 22) göre, eğitime ayrılan kaynakların verimli kullanılmasının, bu kaynakların yönlendirildiği toplumsal kesimlerle, bu kesimlerin eğitim sisteminde kalış süresiyle ve alınan eğitimin kalitesiyle ilişkisi vardır. Ülkelerin eğitim düzeyinden çok eğitimin kalitesi ekonomik büyümeye daha çok katkı yapmaktadır. Dolayısıyla toplumun tüm kesimlerine temel kademelerde kaliteli bir eğitim sağlanmadan, yükseköğretimde erişimin kamu harcamalarıyla artırılması politikası tartışılması gereken bir konudur.

SONUÇ

Bu çalışma, Türkiye'de eğitim harcamalarının düzeyini ve yapısını, OECD ülkeleri ile karşılaştırmalı bir çerçevede ele alarak eğitim finansmanının ekonomik ve toplumsal boyutlarına ilişkin kapsamlı bir değerlendirme sunmayı amaçlamıştır. Eğitim harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYH) içindeki payı, eğitime verilen önceliğin ve beşerî sermayeye yapılan yatırımın önemli bir göstergesi olarak ele alınmış; kamu, özel ve uluslararası kaynaklar ayrımı ile eğitim kademeleri itibarıyla analiz edilmiştir.

Çalışmadan elde edilen bulgular, Türkiye'de eğitim harcamalarının nominal olarak artış göstermesine rağmen, GSYH içindeki payının uzun dönemli ve istikrarlı bir yükseliş eğilimi sergilemediğini ortaya koymaktadır. Özellikle 2020 sonrası dönemde, kamu eğitim harcamalarının GSYH'ye oranında belirgin bir gerileme yaşanmış; bu durum büyük ölçüde yüksek enflasyon, kur etkileri ve nominal GSYH'deki hızlı artış ile açıklanmıştır. Ayrıca bu gerilemede pandeminin etkisi, kapanmalar ve bu süreçte uzaktan öğretime geçiş gibi etkenlerin rolü çok büyük olmuştur. Dolayısıyla söz konusu dönemdeki pandeminin etkileri kaynakların eğitim dışına kaymasına yol açmıştır. 2023 ve 2024 yıllarında gözlenen kısmi toparlanmaya rağmen, Türkiye'nin eğitim harcamalarının GSYH içindeki payı OECD ortalamalarının altında kalmaya devam etmektedir. Bu bulgu, eğitime ayrılan kaynakların ekonomik büyüklükle uyumlu ve sürdürülebilir biçimde artırılması gerektiğine işaret etmektedir.

OECD ülkeleri ile yapılan karşılaştırmalar, Türkiye'de eğitim finansmanının yapısal bazı dengesizlikler içerdiğini göstermektedir. Zorunlu eğitim kademelerinde (ilköğretim ve ortaöğretim) kamu harcamalarının GSYH içindeki payı OECD ortalamasının belirgin biçimde altındayken, yükseköğ-

retimdeki kamu harcamalarının görece daha yüksek bir düzeyde olduğu görülmektedir. Bu durum, Türkiye'de eğitim finansmanının kademeler arasında dengeli dağılmadığını ve özellikle temel eğitim düzeylerinde kamu kaynaklarının yetersiz kaldığını ortaya koymaktadır. Oysa uluslararası literatür, erken çocukluk ve zorunlu eğitim kademelerine yapılan yatırımların toplumsal getirisinin daha yüksek olduğunu ve fırsat eşitliğinin sağlanmasında kritik bir rol oynadığını göstermektedir.

Öğrenci başına harcama verileri de benzer bir tabloyu desteklemektedir. Türkiye'de öğrenci başına eğitim harcamaları hem toplam düzeyde hem de eğitim kademeleri itibarıyla OECD ortalamalarının oldukça altında seyretmektedir. Bu fark, yalnızca kaynak miktarına değil, aynı zamanda eğitimde kalite, fiziki altyapı, öğretmen niteliği ve öğrenme çıktıları üzerinde de belirleyici olabilecek bir unsur olarak değerlendirilebilir. Özellikle zorunlu eğitim kademelerinde düşük harcama düzeyi, sosyo-ekonomik arka plana bağlı eşitsizliklerin derinleşmesine ve eğitimde fırsat eşitliğinin zayıflamasına yol açabilecek potansiyel riskler barındırmaktadır.

Çalışmanın ortaya koyduğu bir diğer önemli bulgu, Türkiye'de eğitim finansmanının büyük ölçüde kamu kaynaklarına dayanmakla birlikte, özel ve hanehalkı katkılarının özellikle yükseköğretim düzeyinde giderek daha görünür hâle gelmesidir. Bu eğilim, eğitim finansmanında çok kaynaklı bir yapının güçlendiğine işaret etse de, kamu finansmanının yetersiz kaldığı alanlarda özel harcamaların artmasının eşitsizlikleri artırma riski taşıdığı göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle eğitim finansmanında kamu kaynaklarının temel belirleyici rolünü koruması, özel katkıların ise tamamlayıcı ve düzenleyici bir çerçeve içinde değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye'de eğitim harcamalarının düzeyi ve GSYH içindeki payı, hem OECD ortalamaları hem de eğitim ekonomisi literatüründe vurgulanan etkinlik ve eşitlik ilkeleri açısından geliştirilmesi gereken bir görünüm sergilemektedir. Eğitim politikalarının yalnızca harcama artışına odaklanması yeterli olmayıp, kaynakların eğitim kademeleri arasında daha dengeli dağıtılması, zorunlu eğitim ve erken çocukluk eğitimine öncelik verilmesi ve harcamaların etkinliğinin artırılması gerekmektedir. Eğitimin uzun vadeli ekonomik büyüme, toplumsal refah ve sosyal adalet üzerindeki belirleyici rolü dikkate alındığında, eğitim finansmanının GSYH içindeki payını artırmaya yönelik yapısal ve sürdürülebilir bütçe tercihleri, Türkiye'nin kalkınma süreci açısından kritik bir öneme sahiptir.

KAYNAKÇA

Acar, İ. A. ve Gül, H. (2008), "1980 Sonrasında Kamusal Mal ve Hizmet Sunumunda Yaşanan Dönüşüm", XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkileri, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Belek, Antalya, 9-13 Mayıs 2007, ss.256-284.

Akdoğan, A. (2011), Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Baykal, Ö. (2006), 1980 Sonrası Türkiye'de Kamusal Eğitim Harcamalarının Analizi (1980-2003), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana.

Becker, G. S. (1964), Human capital, New York: Columbia University Press.

Blaug, M. (1967), "The private and social returns on investment in education: Some results for Great Britain", Journal of Human Resources, Summer, 2 (3), 330-346.

Bulutoğlu, K. (1988), Kamu Ekonomisine Giriş, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Carnoy, M. (1967a), "Earnings and schooling in Mexico", Economic Development and Cultural Change, July 1967, pp. 408-419.

Carnoy, M. (1967b), "Rates of return to schooling in Latin America", Journal of Human Resources, Summer, 2 (3) 359-374.

Carnoy, M. (1982), "Economics and Education", Encyclopedia of Educational Research, (Çev.Nejla Tural), McMillan Cor., ss. 519-525.

Cerit, Y. (1997), "Bilgi Toplumu ve Bilgi Üretiminde Yükselen Değer: Eğitim", Milli Eğitim Dergisi, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, Sayı: 135, Ankara.

Denison, E. F. (1962), The sources of economic growth in the United States and the alternative before us, New York: Committee for Economic Development.

DPT (2009), Eğitim: Okul Öncesi, İlk ve Orta Öğretim, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 9. Kalkınma Planı 2007-2013, Ankara.

ERG (2009), Eğitim İzleme Raporu 2008, Eğitim Reformu Girişimi, İstanbul.

Griliches, Z. ve Jorgenson, D. (1964), "Sources of measured productivity change: Capital input", American Economic Review, May, 61, 50-61.

Gülcan, M. C. (2008), Kamu Harcamaları İçinde Eğitim ve Sağlık Harcamalarının Yeri, Ekonomik Etkileri ve Türkiye Uygulaması, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale.

Güngör, G. ve Göksu, A. (2013), "Türkiye'de Eğitimin Finansmanı ve Ülkelerarası Bir Karşılaştırma", Yönetim ve Ekonomi, 20(1), 59-72.

Hanoch, G. (1967), "An economic analysis of earnings and schooling", Journal of Human Resources, 2(3), 310-329.

Hansen, W. L. (1963), "Total and private rates of return to investment in schooling", Journal of Political Economy, April, 71.

Harbison, F. ve Myers, C. (1964), Education, Manpower, and Economic Growth. New York: McGraw-Hill.

Karaarslan, E. (2005), "Kamu Kesimi Eğitim Harcamalarının Analizi, Maliye Dergisi, 149, Mayıs-Aralık, ss.36-73.

Karahanoğulları, O. (2004), Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim), 2. Basım, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.

Koç, H. (2007), "Eğitim Sisteminin Finansmanı", Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi, 20, 39-50.

Levin, H. M. (1975), "Some Methodological Problems in Economic Policy Research Determining How Much Should Be Spent on Compensatory Education", Education and Urban Society, 7(3), 303-333.

Levin, H. M. (1989), "Mapping the Economics of Education. An Introductory Essay", American Educational Research Association, May, Vol. 18, No. 4, May, pp. 13-16+73.

MEB (2011), Türk Eğitim Sisteminin Örgütlenmesi, Ankara.

Nadaroğlu, H. (1999), Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul.

OECD (2024), Education at a Glance 2024: OECD Indicators, OECD Publishing, Paris.

Özker, N. A. ve Esener, Ç. S. (2009), "Türkiye'de Bir Kamu Harcaması Olgusu Olarak Eğitim Harcamaları: Örnek Ülkeler ile Yakın Dönem Karşılaştırma", Mevzuat Dergisi, Yıl:12, Sayı: 142, Ekim.

Polat, S. (2009), Türkiye'de Eğitim Politikalarının Fırsat Eşitsizliği Üzerindeki Etkileri, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara.

Sallan Gül, S.; Kaya, H. E.; Gül, H. ve Schweighofer-Brauer, A. (2013), "Transcultural Biography Work in Adult Education: A Discussion on the Findings of a Pilot Study in Turkey", Procedia - Social and Behavioral Sciences, October, 93(21), 2028-2036.

Schultz, T. W. (1961), "Investment in Human Capital", The American Economic Review, 51(1), 1-17.

Schultz, T.W. (1959), "Investment in man: An economist's view", Social Service Review, June, 33, 110-117.

Solow, R.J. (1957), "Technical change and the aggregate production function", Review of Economics and Statistics, August 1957, 39, 312-320.

Şener, O. (1987), "Eğitim Ekonomisinin Temel İlkeleri", III. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Gebze Nisan 1987, Azar Matbaacılık, İstanbul, 5-22.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2023), On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028), https://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/, Erişim tarihi: 01.11.2025.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2025), https://muhasebat.hmb.gov.tr/iller-itibariyle-merkezi-yonetim-butce-istatistikleri-2004-2019, Erişim tarihi: 01.11.2025.

TÜİK (2025a), Haber Bülteni, Eğitim Harcamaları İstatistikleri 2024, Sayı: 53897, 05 Aralık 2025, https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Egitim-Harcamalari-Istatistikleri-2024-53897, Erişim tarihi: 01.11.2025.

TÜİK (2025b), Ulusal Hesaplar, https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=Ulusal-Hesaplar-113, Erişim tarihi: 01.11.2025.

Weisbrod, B. A. (1962), "Education and Investment in Human Capital", The Journal of Political Economy, 70(5), 106-123.

Yılmaz, H. H. (2007), İstikrar Programlarında Mali Uyumda Kalite Sorunu: 2000 Sonrası Dönem Türkiye Deneyimi, TEPAV Yayını, Ankara.

Bölüm
8

İŞ HUKUKU-VERGİ HUKUKU İLİŞKİSİ BAĞLAMINDA ÜCRET TANIMI VE SOSYAL YARDIMLARIN VERGİSEL BOYUTU: KARŞILAŞTIRMALI BİR DEĞERLENDİRME

Özcan KARATAY [1]

1 Dr. Öğr. Üyesi Özcan KARATAY, Gazipaşa Mustafa Rahmi Büyükballı Meslek Yüksekokulu Yönetim ve Organizasyon Bölümü İşletme Yönetimi, ozcankaratay@lanya.edu.tr

GİRİŞ

İş hukukunda işçi yararına yorum ilkesi temelde işçiyi koruma amacı taşımaktadır. Vergi hukukunun temel amacı ise mali gelir sağlamaktır. Bu bağlamda bu iki hukuk dalı ortak kavram olarak ele aldıkları ücret konusunda farklı içerik ve yaklaşımlar sergilemektedirler. Hukuki belirsizlik ve uyuşmazlıklar ücret konunda vergisel risklerin oluşmasına neden olmakta böyle bir durumda hem işverenler hem de işçiler açısından hukuki sonuçlar ortaya çıkmaktadır. İş hukuku ile vergi hukuku arasında ücret kavramı farklı değerlendirilmektedir. Kavramın her iki hukuk dalında tam bir uyum içinde tanımlamasının yapılamadığı bunun da mümkün olmadığı görülmektedir. Ancak GVK m.23' te Gelir Vergisinden istisna edilen ücretlere yer verilerek, iş hukukunun temel amacı olan işçinin korunması amacının kısmen gerçekleştiği görülmektedir.

Hukuk sistemi içinde farklı disiplinleri içeren birçok dala ayrılmaktadır. Farklı normatif ilke ve amaçlara sahip olan hukuk dalları bu çerçevede kendi kavramsal sistemini oluşturur. Buna karşın temel amacı toplum düzenini sağlamak olan hukuk sistemi çok boyutlu olan sosyal olgular karşısında aynı anda birden çok çok hukuk dalının düzenleme yapmasına olanak tanımaktadır. Bu durum, çözüm bekleyen olgunun farklı hukuk dallarının yine farklı çözümler geliştirmesine, bazen de bu kararların birbiri ile çelişen hükümlerin ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Normatif gerilimlerin en belirgin görüldüğü hukuk dalları arasında İş hukuku ve vergi hukuku öne çıkmaktadır. Normatif gerilimler bu iki hukuku dalında özellikle ücret konusu üzerinde yoğunlaşmaktadır.

İş hukuku, iş ilişkisi bakımından iş verene göre daha zayıf olduğu kabul edilen işçinin özellikle ekonomik ve sosyal haklarının korunması noktasında ortaya çıkmış ve gelişim göstermiştir. Özel bir hukuk dalı olarak İş hukuku genel olarak işçi ve işveren arasında emek- sermaye arasındaki dengesi korumaya yönelik düzenlemeleri içermektedir. Bu açıdan iş hukuku ücret ve ücret benzeri gelirlerin yanında iş güvencesinin oluşturulması, sendikal faaliyetlerin ve hakların tanınması gibi çalışma hayatına ilişkin konularda asgari standartların geliştirilmesine odaklanmıştır (Süzek, 2025). Vergi hukuku, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden cebri ve karşılıksız olarak, ödeme gücünü esas alarak tahsil ettiği parasal değerleri (vergi) vergileme süreçlerinin tüm usul ve esaslarını düzenleyen, kamu hukuk dalıdır. Vergi hukukunda temel amaç, mali kaynak oluşturmak ve bu kaynağın adil, etkin olması ve kanunda belirtilen usuller çerçevesinde toplanmasını sağlamaktır (Pehlivan, 2020).

Her iki hukuk dalının ücret kavramına yönelik tanımı, bu hukuk dallarının taşıdığı işlev ve amaçlarındaki farklılıktan kaynaklanır. İş hukuku, ücret gelirini işçinin emeğinin bir karşılığı ve sosyal hayatının devamı için temel araç olarak kabul etmektedir. Bundan dolayı ücret gelirini korunması gereken bir hak olarak görmektedir. Verginin yerinde, zamanında, eksiksiz bir şekil-

de ödenmemesi halinde güçlü yaptırımlar uygulanmakta ve böylelikle ücretin ödenmesini güvence altına alınmaktadır. Vergi hukuku ücreti, devletin kamu giderlerini finanse etmek amacıyla gelir vergisinin konusuna giren gelir bir unsuru ve dolayısıyla vergilendirme işlemlerinde başlangıç sayılan matrahın belirlenmesinin bir parçası olarak değerlendirilmektedir.

Kavramın temeline yönelik ortaya çıkan görüş ayrılıkları ve fonksiyonel ayrışma, ücret kavramının tanımı, kapsamı ve hukuki niteliği açısından önemli oranda farklılık ve çatışma potansiyeli içeren yaklaşımlara yol açmaktadır. İş hukukunun koruyucu kuralları çerçevesinde ücret kapsamında değerlendirilen sosyal ödemeler veya ayni menfaatler, vergi hukukunda yer verilen, oldukça dar ve teknik olan ücret tanımı ile çelişmektedir. Bu durum da doğal olarak ücret konusunda hukuki belirsizliklere sebep olmakta ve uygulamada ortaya çıkan ve çıkabilecek uyuşmazlıklara zemin oluşturmaktadır.

Bu çalışma, ücret kavramını Türk hukuk sisteminde 4857 sayılı iş kanunu ile 193 sayılı Gelir Vergi Kanununun ortak bir kavram olarak kesiştikleri konulardan biri olan ücret kavramını incelemektedir. Çalışma, iş kanunu kapsamında ücret ve ücret benzeri prim, ikramiye, komisyon, kardan pay alma ve yine bu özellikteki her çeşit hakkedişler olarak kabul edilen yemek, yakacak, giyim ve ulaştırma yardımları gibi çeşitli sosyal yardım ve menfaatlerin, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 61. Maddesinde yer alan ücret kavramı karşısındaki durumu değerlendirilmektedir. Çalışmanın temel problemi, 4857 sayılı İş Kanunu ve ilgili sosyal güvenlik mevzuatı çerçevesinde işçiye sağlanan ve iş hukuku anlamında ücret sayılan sosyal yardım, ikramiye, prim ve diğer menfaatlerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. Maddesinde yer alan ücret tanımının kapsamı dahilinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve dolayısıyla vergi konusu olarak kabul edilip edilmeyeceğidir. Bu çerçevede araştırmada iş hukuku ve vergi hukukunda ücret:

- Hangi amaçlarla ve hangi ölçütlerle tanımlanır?
- Sosyal yardımlar hangi hallerde ücretin parçası sayılır,
- Hangi hallerde ücret dışında kalır? sorularına odaklanmaktadır

Özellikle, işverenlerin işçiye sağladıkları kreş, yemek, yakacak, giyim yardımı, bayram ikramiyesi, aile yardımı gibi birçok ayni ve nakdi ödemeler hukuki nitelik taşımakta konu hem akademik çalışmalarda hem de yargı içtihatlarında yer almıştır (Türkay, 2024).

Çalışmanın araştırma yöntemi nitel karakterde olup ağırlıklı olarak doktriner (normatif) hukuk araştırması yaklaşımına dayanmaktadır. Araştırmanın bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. Çalışma esas olarak Türkiye'de Aralık 2025 tarihi itibarıyla yürürlükte olan iş hukuku ve vergi hukukuna ilişkin mevzuatla sınırlıdır. ücretin tanımı ve buna bağlı sosyal yardımların vergisel boyutuna odaklanması da çalışmanın diğer sınırlılığını oluşturmaktadır. Çalışma da veri

seti ya da sektörel istatistikler kullanılmamıştır. Bu açıdan çalışma ampirik bir çalışma olmadığından bulgular nicel genellemeler içermemektedir.

İş Hukukunda Ücret Kavramı ve Kapsamı

Ücret, iş hukuku sisteminin temel kavramlarından biri olup işçinin emek karşılığında işverenden elde ettiği parasal karşılığı ifade eder. Türk hukukunda ücret kavramı, bireysel iş hukuku ve kamu hukuku bakımından farklı yönleri bulunan çok boyutlu bir niteliğe sahiptir. Ücret, sadece ekonomik bir değer değil, aynı zamanda işçinin geçim kaynağını ve sosyal hayatını devam edebilmesini güvence altına alan sosyal bir haktır. Bu nedenle iş hukukunda ücret, tanımı, ödenme usulü ve zamanı ile korunmasına ilişkin kurallar bakımından ayrıntılı ve bağlayıcı düzenlemelere tabi tutulmuştur (Terzioğlu, 2019).

Ücretin Tanımı ve Hukuki Niteliği

4857 sayılı İş Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca ücret, "bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutar" olarak tanımlanır. Bu tanım, ücretin karşılık ilkesi üzerine kurulduğunu, yani işçinin iş görme ediminin karşılığı olarak ortaya çıktığını göstermektedir. Terzioğlu'na (2019) göre bu tanım, iş ilişkisinin temel unsurunu oluşturur ve işverenin işçiye karşı asli borcu olarak ücretin ödenmesini zorunlu kılar. Ücretin ödenmesi, işverenin borcunu yerine getirmesinin ötesinde, işçinin ekonomik ve sosyal bütünlüğünü koruma yükümlülüğünün de bir sonucudur. Bu sebeple işverenin ücret ödeme borcu hem özel hukuk çerçevesinde hem de kamu düzenini ilgilendirmekte dolayısıyla işçi lehine ücret alacağı işçi lehine güvence altına girmektedir.

Ücretin Unsurları ve Kapsamı

İş hukukunda ücret, sadece çıplak ücretle ek olarak fazla çalışma, prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve ayni menfaatler toplamı olarak hesaplanmakta ve ücret kavramı içinde değerlendirilir. Özdemir ve Urhanoğlu'na (2022) göre ücretin kapsamı işçiye sağlanan her türlü ekonomik değerin de dikkate alınarak geniş değerlendirilmesi, gereklidir. Çünkü ,ücrete dair yapılacak dar bir yorum, işçinin korunması ilkesine aykırı düşecektir. Bu yaklaşım, uluslararası çalışma normlarıyla belirlenen ilkelere de uyumludur. Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) sözleşmeleri ve 1996 tarihli Avrupa Sosyal Şartı, ücretin sadece parasal ödemelerle sınırlı olmayacağını, işverenin işçiye sağladığı diğer menfaatlerin de ücreti kapsadığını kabul etmektedir.

Bununla birlikte ücretin kapsamının belirlenmesi, ülkelerin kendi iç mevzuatlarında yer alan vergi ve sosyal güvenlik uygulamalarında farklılık gösterebilir. Örneğin, işçiye verilen yemek veya yol yardımı iş hukuku açısından ücretin eki sayılabilirken, vergi hukukunda belirli istisnalara tabi tutulabilmektedir. Bu açıdan ücretin tanımı yapılırken, sadece iş hukuku ile sınırlı değil, disiplinler arası bir değerlendirmeyle ele alınması gerekmektedir. (Özcan & Bucak, 2021).

Ücretin Ödenmesi ve Güvencesi

Ücretin ödenmesi, işverenin asli borçları arasında yer almakta ve bu borcun ifası için belirli ilkeler mevcuttur. Bu ilkeler ücret alacağının ekonomik değerini korumaya yönelik olsa da işçinin çalışma motivasyonu ve disiplini üzerinde etkilidirler. Ücretin en geç ayda bir ödenmesi, nakit şeklinde yapılması ve işçinin rızası dışında kesinti yapılamaması öne çıkan ilkelerdendir. Ücretin zamanında ödenmemesi halinde, işçi iş görme borcundan kaçınabilmekte haklı bir nedene dayanarak ekonomik haklarını işverene karşı savunma hakkını elde etmektedir (Narmanlıoğlu, 2010). Temel olarak ücretin ödenmesi, ücret güvencesini oluştursa da ücretin ödenmemesi halinde de yasal yaptırımlar ile ücret alacağı güvence altına alınmaktadır. Nitekim İş Kanunu'nun 34. maddesinde, ücretin ödenmemesi halinde işçinin iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınabileceği belirtilmektedir. Yine aynı kanunun 102. maddesi ise ücret ile ilgili hükümlere aykırı hareket eden ve ücret ödemeyen işveren hakkında idari para cezaları öngörülmektedir. Yasal çerçeve içinde uygulanan bu cezalara göre ücretin güvencesi tam sağlanamamakta, yasal yaptırımlarla ek olarak, sendikal örgütlenme ve toplu iş sözleşmesi mekanizmalarıyla da güçlendirilmelidir (Özdemir ve Urhanoğlu, 2022). Bu noktadan hareketle işçi kendi haklarını, bireysel düzeyde değil kolektif biçimde de elde etme imkânına sahip olacaktır.

Ücretin Ekonomik ve Sosyal Boyutu

Ücretin ekonomik fonksiyonu, işçinin emeğinin piyasa koşulları kapsamında elde ettiği karşılığı temsil ederken, ücretin sosyal fonksiyonu, hayat standardını ve refahını güvence altına alacak seviyede olmasını ifade etmektedir. Tulukçu'ya (2004) göre, ücret artışlarını yetersiz bulan işçinin iş sözleşmesini feshetme hakkı, ücretin sadece bir gelir unsuru değil, aynı zamanda insan onuruna ve haysiyetine yakışır bir yaşam sürdürebilmesi için gerekli olduğunun kabul edilmesinin bir sonucudur. Bu bakımdan ücretin miktarı, işçinin ekonomik gücünü ve bağımsızlığını gösterirken aynı zamanda toplumdaki konumunu doğrudan tayin edebilmektedir. Türkiye'de uygulanan asgari ücret politikası asgari ücret tuzağı olarak nitelendirilmekte ve sonuçta düşük ücret politikalarının gelir adaletsizliğini giderek derinleştirmesi ve iş gücü piyasasında yapısal bir sıkışma oluşturmakta, çalışan ve emek faktörünü sunan bireyleri doğal olarak olumsuz etkilemektedir (Çelik, 2022). Bu nedenle ücret geliri yalnızca bireysel bir hak kazanımı olarak değil, aynı zamanda ekonomik yönü ve sosyal politik bir araç olduğunu anlaşılmaktadır .

Ücret Eşitsizliği ve Vergisel Yönü

Ücretin sosyal adalet boyutunu, gelir dağılımı ve uygulanan vergi politikaları etkileyebilmektedir. Berke'ye (2023) göre, Türkiye'de ücret eşitsizliğinin temel belirleyicileri arasında eğitim seviyesi, cinsiyet ve sektörel farklılıklar yer almaktadır. İş hukukunun işçiyi koruma amacı taşımasına karşın eşitsizliğe yol açan bu farklılıklar, gelir dağılımında adaletin tam

olarak sağlanamadığını göstermektedir. Ülkeler arasında farklı ekonomik ve sosyal özelliklerin olması ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ülkeler arasında farklılıklar olmasına neden olmaktadır. Türkiye'deki uygulanan vergi sistemi dolaylı vergi yükünün yüksek olmasına yol açmakta ücretliler açısından vergi adaletinin olumsuz etkilediği görülmektedir (Özcan ve Bucak, 2021). Sonuçta iş hukukunda ücret kavramı, sadece işçinin emeğinin somut bir karşılığı olarak değil, aynı zamanda insan onuruna ve haysiyetini koruyan, sosyal adaleti destekleyen ve ülkelerin ekonomik istikrarında önemli bir rol oynayan bir olgudur. Ücretin kapsamının geniş kapsamda tanımlanması hem işçinin korunması hem de toplumsal refahı anlamak açısından zorunludur. Ancak bu geniş yorumun vergisel yönü dikkate alınarak, sosyal güvenlik ve ekonomik politikalarla uyumlu olacak şekilde düzenlenmesi, uygulamada ortaya çıkan çatışmaların giderilmesi açısından önem taşımaktadır.

Vergi Hukukunda Ücret Kavramı ve Kapsamı

Vergi hukukunda ücret, gelir vergisinin yedi temel gelir unsurlarından biri olup kişilerin emek karşılığında elde ettikleri kazançları ifade eder. Türk vergi sisteminde ücret gelirleri, vergi hasılatı içinde önemli bir paya sahip olmasının yanı sıra gelir dağılımı ve vergi adaleti sağlanmasında da belirleyici olma özelliği taşır. Bu nedenle ücretin tanımı, vergilendirilme yöntemi ve kapsamı yalnızca Gelir Vergisi Kanunu ile sınırlı görülmemeli, uluslararası vergi anlaşmaları ile mali yük ve vergi adaleti boyutları dikkate alınarak çok yönlü biçimde değerlendirilmelidir (Sönmez, 2020).

Ücret Kavramının Vergi Hukukundaki Tanımı ve Niteliği

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, hizmet karşılığında sağlanan para, ayın ve menfaatler olarak tanımlanmıştır. Bu tanım iş hukukundaki ücret anlayışıyla benzerlik taşısa da vergi hukukunda esas amaç işçiyi korumaktan çok gelir unsurunu belirlemek ve vergi matrahını tespit etmektir. Bu nedenle vergi hukuku açısından ücret, emek karşılığının ekonomik niteliğinden ziyade, vergilendirmeye tabi bir gelir unsuru olarak ele alınır (Ertekin, 2021). Vergi hukuku, ücreti ekonomik güç ilkesi doğrultusunda değerlendirir. Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan *mali güce göre vergilendirme* ilkesi, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde temel ölçütlerden biridir. Bununla birlikte uygulamada, düşük gelirli kesimlerin vergi yükünü azaltmayı hedefleyen istisnalar, asgari geçim indirimi ve gelir dilimlerine göre artan oranlı tarife gibi mekanizmalar, vergilendirme sisteminin yapısını daha karmaşık hâle getirebilmektedir (Akar, 2021).

Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Uluslararası Boyut

Gelir ve servet üzerinden alınan vergilere ilişkin Model Anlaşma'nın 15. ve 16. maddeleri, ücret gelirlerinin hangi ülkede vergilendirileceğini belirlemektedir. Sönmez'e (2020) göre, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bu bağlamda büyük önem taşımaktadır zira aynı gelirin hem kaynak ülkesinde hem de mukim ülkesinde vergilendirilmesi, ekonomik çifte vergilendirme sorununa yol açabilir. Özellikle yönetici konumundaki kişiler için 16. madde özel hükümler öngörmekte ve yöneticilere yapılan ödemelerin vergilendirilmesini belirli kriterlere bağlamaktadır. Türkiye, bu model anlaşmalara taraf olarak uluslararası vergileme konusunda diğer ülkelerle iş birliğine girmektedir.

Ücret Vergilendirmesinde Adalet ve Eşitlik Sorunları

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde en çok tartışılan konulardan biri vergi adaleti ilkesidir. Türkiye'de sporculara yönelik düşük oranlı vergileme uygulamalarının, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde eşitlik ilkesini olumsuz etkilediği bilinmektedir (Ergür ve Köstekçi, 2021). Sporculara yönelik vergi istisnası düzenlemeleri, yatay vergi adaletini zayıflatmakta ve aynı gelir düzeyine sahip kişiler arasında farklı vergi yüklerinin ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. Yıldız (2022) ise sporcu ücretlerinin vergilendirilmesinde adem-i tahsis ilkesi açısından değerlendirme yaparak, vergilerin belirli amaçlara tahsis edilmemesi gerektiğini, aksi halde mali adaletin zedeleneceğini vurgulamaktadır. Ertekin'e (2021) göre Türkiye'de ücretliler üzerindeki vergi yükü yüksektir ve bu yük, gelir artışıyla her zaman orantılı biçimde ilerlememektedir. Artan oranlı tarife uygulanmasına rağmen, dolaylı vergilerin yüksekliği toplam mali yük açısından adaletin sağlanmasını güçleştirmektedir. Sonuç olarak, ekonomik gücü daha düşük kesimler nispeten daha ağır bir vergi yüküyle karşılaşabilmektedir.

Ücret Politikaları, Gelir Dağılımı ve Vergi Gelirleri

Ücret politikaları, ücretin vergi gelirleri olarak oluşmasında önemli bir araçtır. Akar'ın (2021) ampirik çalışmasında elde ettiği bulgular, Türkiye'de ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile toplam vergi gelirleri arasında güçlü bir ilişki bulunduğunu göstermektedir. Ücretlilerden alınan vergiler, gelir vergisi hasılatının büyük kısmını oluşturmaktadır. Bütçe gelirleri içinde en istikrarlı olma özelliği taşımaktadır. Ancak bu durum, aynı zamanda vergi yükünün sınırlı bir mükellef kesimi üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Bu sonuç ücret politikaları ile gelir dağılımı arasındaki ilişkiyi bağlamında değerlendirildiğinde, düşük ücret artışlarının ve yüksek vergi yükünün gelir eşitsizliğini derinleştirdiğini ortaya çıkarmaktadır (Bükey 2022). Vergilerin gelir dağılımı eşitsizlikleriyle mücadelede etkin bir mali araç olarak kullanılmakta buna karşın Türkiye'de vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha çok olması nedeniyle vergilerin etkin bir mali araç olarak kullanılmasına engel teşkil etmektedir (Kızıltoprak 2020).

Uluslararası Karşılaştırmalar ve Türkiye'nin Durumu

Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesini gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında, vergi adaleti bakımından Türkiye'nin dezavantajlı konumda olduğu görülmektedir (Özcan ve Bucak, 2021). OECD ülkelerinde gelir vergisi oranları yüksek olsa da vergi sistemlerinde yer alan iade ve istisna mekanizmalarıyla düşük gelir elde eden çalışanlar korunmaktadır. Türkiye'de vergilere uygulanan indirimlerin sınırlı olması ve karmaşık tarife/oran yapısı, düşük gelir grupları üzerinde net gelirlerin azalması gibi olumsuz etki oluşturmaktadır. Vergi hukukunda ücret, gelir vergisinin başlıca unsurlarından biridir. Ücretin kapsamının doğru biçimde belirlenmesi, hem mali güce göre vergilendirme ilkesine uygunluk hem de vergi adaletinin sağlanması açısından önem taşır. Türkiye'de ücretlerin vergilendirilmesi, kamu gelirlerinin sürekliliği açısından gerekli olmakla birlikte, sistemin ücret geliri açısından adalet ve eşitlik yönlerinden geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Toplumsal adaleti ve refahı daha da güçlendirebilmek adına vergi tabanının genişletilmesi, dolaylı vergilerin payının azaltılması ve düşük gelirli ücretlilere yönelik istisna uygulamalarının yaygınlaşması ve etkinleştirilmesi, ücret gelirlerinin vergilendirilmesi gerekmektedir.

İş Hukuku ile Vergi Hukuku Açısından Ücretin Sınırları

Ücret kavramı iş hukuku ve vergi hukuku bakımından farklı tanımlandığı, ancak uygulamada birbirini etkileyen bağlantılı sonuçlar doğurduğu anlaşılmaktadır. İş hukuku bakımından ücret kavramı geniş yorumlanmaktadır. İşçiye sağlanan ve düzenli biçimde devam eden her türlü menfaati ücretin kapsamı içinde değerlendirmektedir. Bu yaklaşım, işçinin ekonomik güvenliğini sağlamayı hedefleyen işçinin korunması ilkesine dayanır. Buna göre, yapılan ödemenin adlandırılması veya hangi amaçla verildiği tek başına belirleyici değildir. İş ilişkisi devam ederken süreklilik gösteren ödemeler, kural olarak ücret niteliği kazanmakta dolayısıyla işçinin sosyal hakları güçlenmekte ve işverenin ücret ödeme borcunun kapsamı genişlemektedir.

Vergi hukuku bakımından ise GVK m.23/8, işverenin işyerinde veya müştemilatında çalışanlara sağladığı yemek menfaatini gelir vergisinden istisna ederek ücret gelirinin vergilendirilmesinde sınırlı bir alan tanımaktadır. Buna göre işverenin işyerinde doğrudan yemek sağlaması hâlinde, sağlanan menfaat ücret niteliği taşısa da vergilendirme dışı bırakılmaktadır. Buna karşılık, yemek bedelinin nakden ödenmesi veya dışarıdan yemek hizmeti satın alınarak çalışanlara sunulması gibi durumlarda istisnanın uygulanması sınırlandırılmakta, istisnanın her zaman uygulanması mümkün olmamaktadır. Bu çerçevede vergi hukuku, koruma amacından çok vergilendirilebilir gelirin tespiti ve mali sonuçların belirlenmesi üzerinden değerlendirme yapmaktadır. Bu aşamada iki hukuk dalının ücret üzerinden sahip oldukları amaçlarda farklılık daha görünür hâle gelmektedir. İş hukuku, işçiyi koruma işlevi gereği

üzerinden hareketle ücret kavramını geniş yorumlanmaktadır. Vergi hukuku, kamu gelirini güvence altına alan mali yaklaşım nedeniyle ücreti vergilendirilebilirlik ölçütleri üzerinden daha sınırlı değerlendirmektedir. Bununla birlikte her iki yaklaşım da sağlanan menfaatin ekonomik niteliğinin noktasında buluşmaktadır. Yasal düzenlemeler birlikte ele alındığında, ücretin hem işçinin geçimini güvence altına alan sosyoekonomik işlevi hem de kamu gelirlerinin kaynağı olarak taşıdığı mali işlev arasında bir denge kurulması gerektiği görülmektedir. Bu çerçevede ücretin hukuki niteliği belirlenirken, tek bir disiplinin bakış açısı yeterli olmayıp iş hukuku ile vergi hukukunun amaç ve ilkeleri birlikte gözeten bütüncül bir değerlendirme yapılmalıdır.

6728 Sayılı Kanun ile GVK m.23/8'in Getirilmesi

6728 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/8. maddesinde yapılan değişiklik, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde belirlilik ve eşitlik ilkelerini güçlendirmeyi hedefleyen önemli bir düzenlemedir (T.C. Resmî Gazete, 2016). Söz konusu hükümle, işveren tarafından çalışanlara işyerinde veya müştemilatında sağlanan yemek menfaatleri gelir vergisinden istisna edilerek, uygulamada farklı yorumlara yol açabilen yemek yardımı uygulamaları açık bir hukuki çerçeveye kavuşturulmuştur . Böylece vergisel uygulamalarda teklik ve anlaşılırlık artırılmıştır. Çalışanların temel ihtiyaçlarına yönelik bu menfaatin sosyal nitelik taşıdığı kabul edilerek vergilendirme dışında bırakılması suretiyle ücretliler üzerindeki mali yükün azaltılmasına katkı sağlanmıştır. Bu yönüyle düzenleme, hem vergi tekniği bakımından açıklık sağlaması hem de vergi adaleti tartışmalarında ücretlilerin korunmasına yönelik bir işlev üstlenmiştir.

Kanun öncesinde yemek yardımının sunuluş biçimine göre farklı vergisel sonuçların ortaya çıkabilmesi, uygulamada belirsizlik ve eşitsizlik riskini artırmaktaydı. 6728 sayılı Kanun, bu alanı netleştirerek aynî nitelikteki yemek menfaati (işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi) ile nakdî nitelikteki ödemeler (yemek bedelinin para olarak karşılanması) arasında açık bir ayrım tesis etmiştir(TÜRMOB 2023). Bu çerçevede işyerinde sağlanan yemek menfaati gelir vergisinden istisna edilirken, nakit ödemeler kural olarak ücret geliri kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmiştir (Verginet.net, 2023). Düzenleme, vergisel sınıflandırmayı belirginleştirerek vergi güvenliğini güçlendirmiş, farklı uygulamalar ve olası kötüye kullanımların önlenmesine katkı sağlamıştır. Ayrıca denetim süreçlerini kolaylaştırmış ve işverenler açısından bordro ile muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan tereddütleri azaltarak vergisel uyumu desteklemiştir.

Sonuç olarak 6728 sayılı Kanun'un getirdiği bu değişiklik, yemek menfaatini sadece bir vergi istisnası değil, aynı zamanda vergide adalet, basitlik ve öngörülebilirlik ilkelerinin bir yansıması hâline getirmiştir. Bu yönüyle düzenleme hem çalışanlar hem işverenler hem de mali idare açısından vergi hukukunda önemli bir sistematik bütünlük ve uygulama istikrarı sağlamıştır.

Tablo 1 : Yardım Türlerinin Vergisel Durumu

Yardım Türü	Vergi Durumu (GVK)	SGK Primi	Açıklama
Nakit Yardım (İkramiye, Prim)	Vergiye tabi	Evet	Ücretin parçasıdır
Yemek Yardımı (kart veya kupon)	Günlük limit dâhilinde istisna	Hayır	Limit aşılırsa vergilendirilir
Ulaşım Yardımı	Belirli tutara kadar istisna	Hayır	Servis hizmeti vergisizdir
Erzak / Gıda Yardımı	Vergiye tabi	Evet	Ayni menfaat sayılır
Lojman / Konut Tahsisi	Vergiye tabi	Evet	Rayiç bedel esas alınır
İş Kıyafeti ve Koruyucu Donanım	Vergiden istisna	Hayır	İşin gereği olduğu için muaf
Özel Sağlık Sigortası	Belirli sınırlar içinde istisna	Hayır	İşveren öderse sınırlı muafiyet uygulanır

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu (m.61, 23, 24); Multinet (2025).

Vergi hukukunda sosyal yardımların vergilendirilmesi, yardımın niteliğine göre değişmekte ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. ve 23. maddeleri çerçevesinde belirlenmektedir. Tablo 1'de görüldüğü üzere nakdî ödemeler (prim ve ikramiye gibi) ücret kapsamında değerlendirilerek gelir vergisine ve SGK primine tabi tutulurken, aynî menfaatler (gıda, giyim, ulaşım gibi) kural olarak ücret sayılmakla birlikte ancak kanunda açıkça öngörülen hâllerde istisna kapsamında vergilendirme dışı bırakılabilmektedir. Örneğin işyerinde sağlanan yemek veya servis hizmeti belirli şartlarda istisna kapsamında değerlendirilebilirken, nakit olarak yapılan yemek ödemeleri vergilendirilebilmektedir. Bu ayrım, verginin belirli olmasını ve verginin uygulanma esnasında uyum sağlaması açısından önem taşımakla birlikte işverenlerin ücretlere ilişkin bordrolama sürecinde sağladıkları menfaatleri doğru sınıflandırmasını ve buna bağlı vergi ile prim yükümlülüklerini mevzuata uygun biçimde yerine getirmesini sağlamaktadır.

Sosyal yardımlar, çalışan motivasyonunu artıran önemli unsurlardır. Ancak her yardım türü için vergisel değerlendirme yapılmalı, bordroda doğru şekilde gösterilmelidir. Uygulamada yapılan hatalar hem vergi cezalarına hem de SGK prim farklarına yol açabilir. Bu nedenle işverenlerin, sosyal yardımları planlarken mevzuattaki istisnaları dikkate almaları gerekmektedir.

Çalışanlara sağlanan sosyal yardımlar, işveren tarafından aynî veya nakdî biçimde sunulan menfaatlerdir ve bu menfaatlerin vergilendirilmesi, vergi hukukunda farklı esaslara bağlanmıştır. Aynî yardımlar, para ödemesi yerine mal veya hizmet sağlanması şeklinde ortaya çıkar ve çoğunlukla çalışanların temel ihtiyaçlarını desteklemeye yöneliktir. Bu kapsamda gıda, giyim, ulaşım ve eğitim gibi destekler aynî yardım örnekleri arasında değerlendirilebilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında ücret tanımı içine giren aynî yardımlar, kural olarak bordroda gösterilmekte ve parasal karşılığı ücret matrahına eklenerek gelir vergisine tabi tutulmaktadır (Multinet, 2025). Bununla birlikte, bazı aynî menfaatler mevzuatta öngörülen şart ve sınırlar dâhilinde gelir vergisinden istisna edilebilmektedir. Örneğin yemek yardımına ilişkin uygulamalarda belirli tutarlara kadar vergisel avantajlar söz konusu olabilmektedir (Mobofis, 2025). Genel ilke ise, açıkça istisna kapsamına alınmayan aynî ödemelerin brüt değerleri üzerinden gelir vergisi ve damga vergisine tabi tutulması ve bordroda ücret olarak kaydedilmesidir. (Nazalıgündem, 2024; Bilgener, 2025). Bu çerçevede, sosyal yardımların vergisel rejimi, sağlanan menfaatin türüne ve hukuki niteliğine bağlı olarak değişmekte, işverenlerin bordrolama ve uyum yükümlülüklerini doğrudan etkilemektedir.

Vergi hukukunda sosyal yardımların vergilendirilmesine ilişkin bu çerçeve hem işverenler hem de çalışanlar bakımından doğrudan sonuçlar doğurmaktadır. Zira sağlanan aynî menfaatlerin vergisel niteliği, bordrolama süreçlerini, işverenin vergi ve bildirim yükümlülüklerini ve çalışanların net gelir düzeyini etkiler. Bu nedenle sosyal yardımların vergisel açıdan doğru değerlendirilmesi, işverenin söz konusu menfaatleri mevzuata uygun biçimde tanımlamasını, sınıflandırmasını ve bordroda doğru şekilde göstermesini zorunlu kılar.

Bulgular

Araştırma kapsamında yapılan normatif inceleme, iş hukuku ve vergi hukuku arasında ücret kavramının tanımı, kapsamı ve işlevi bakımından sistematik farklılıklar bulunduğunu göstermektedir. İş hukukunda ücret, işçinin emeğinin karşılığı ve sosyal yaşamını sürdürebilmesi için zorunlu bir hak olarak tanımlanırken, vergi hukukunda ücret, gelir vergisinin matrahını oluşturan bir gelir unsuru olarak değerlendirilmektedir.

Bulgular, özellikle sosyal yardımların hukuki niteliği bakımından iki hukuk dalı arasında belirgin bir ayrışma olduğunu ortaya koymaktadır. İş hukuku açısından yemek, ulaşım, giyim, yakacak, çocuk ve aile yardımları gibi menfaatler ücretin bir parçası olarak görülürken, vergi hukuku bu yardımları ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 ve 24. Maddelerine göre gelir açıkça istisna edilmedikçe vergilendirilebilir gelir olarak kabul etmektedir

Özellikle GVK m.61 hükmü, para ile temsil edilen her türlü menfaati ücret saymaktadır. Bu durum işverenler açısından sosyal yardımların para-

sal karşılıklarının bordroda gösterilmesini zorunlu kılmaktadır. Ancak GVK m.23/8 uyarınca işyerinde veya müştemilatında sağlanan yemek menfaatleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu düzenleme, sosyal yardımların vergilendirilmesinde belirlilik ve eşitlik ilkelerini güçlendirmiştir.

Bulgular ayrıca, 6728 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte aynî yardımların nakdî yardımlardan ayrıştırıldığını, bu ayrımın hem işverenler hem de çalışanlar açısından vergi güvenliğini artırdığını göstermektedir. Vergi uygulamalarında istisna kapsamına giren yardımların sınırları netleşmiş, bordrolama süreçlerinde standartlaşma sağlanmıştır. İşverenlerin sağladıkları sosyal yardımların bordroda gösterilmemesi veya yanlış sınıflandırılmasının hem vergi ziyaı cezalarına hem de SGK prim farklarına yol açabildiğini ortaya koymuştur. Son olarak, sosyal yardımların vergilendirilmesine ilişkin uluslararası karşılaştırmalar Türkiye'nin vergi adaleti bakımından OECD ülkelerinin gerisinde olduğunu göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde sosyal yardımlar, gelir adaletini güçlendiren araçlar olarak geniş istisnalarla desteklenirken, Türkiye'de sistem daha sınırlı ve karmaşık yapıdadır.

Sonuç ve Değerlendirme

Çalışmanın bulguları, ücret kavramının iş hukuku ve vergi hukuku bakımından farklı işlevlere sahip olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. İş hukuku, ücretin sosyal boyutunu ve işçinin korunması ilkesini esas alırken, vergi hukuku mali egemenlik ve gelir temini amacıyla ücretin ekonomik boyutunu ön plana çıkarmaktadır. Bu iki yaklaşım arasındaki fark, sosyal yardımların vergilendirilmesinde uygulamada belirsizlikler yaratabilmektedir. Ancak 6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler, yemek yardımı başta olmak üzere bazı menfaatlerde vergisel istikrarı artırmış ve vergide adalet ilkesine katkı sağlamıştır.

Sosyal yardımlar, hem işçinin refahını artıran önemli bir araç hem de işveren açısından bordro süreçleri ile vergi yükümlülükleri doğuran bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. İş hukuku sosyal yardımları çoğu zaman ücretin ayrılmaz bir parçası şeklinde değerlendirirken, vergi hukuku bu yardımları yalnızca belirli şartlar altında istisna kapsamında tutmakta ve çoğu durumda vergilendirmeye tabi görmektedir. Mevzuatın farklı disiplinlerde benimsediği bu yaklaşım farkı, işverenler açısından uyum maliyetlerini artırmaktadır. Bu nedenle sosyal yardımların hem iş hem de vergi boyutunu birlikte ele alan bütüncül bir mevzuat uyum ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Bu çerçevede, sosyal yardımların türü, kapsamı ve vergisel sınıflandırmasına ilişkin daha açık ve sade düzenlemelerin yapılması, çalışanların hak kayıplarını önleyeceği gibi işverenin yükümlülüklerini de netleştirerek uygulamada belirsizlikleri azaltacaktır. Sonuç olarak, Türkiye'de sosyal yardımların vergisel rejimi daha adil, sade ve öngörülebilir bir yapıya kavuşturulmalıdır. Bu amaçla iş ve vergi hukuku arasındaki uyum güçlendirilerek, sosyal yardımların hem sosyal politika aracı hem de mali araç olarak etkinliği artırılmalıdır.

KAYNAKÇA

Akar, S. (2021). Türkiye'de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin vergi gelirleriyle ilişkisine yönelik ampirik bir test. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 14(3), 995–1019. https://doi.org/10.29067/muvu.847170, (E.T: 05.12.2025)

Berke, B. (2023). Türkiye'de ücret eşitsizliğinin belirleyicileri üzerine bir araştırma. Çalışma ve Toplum, 2(77), 1063–1089. https://doi.org/10.54752/ct.1280829, (E.T: 09.12.2025)

Bilgener. (2025). Çalışanlara ayni yardım verilmesinin vergi ve SGK kanunları açısından değerlendirilmesi. Erişim: https://bilgener.com/calisanlara-ayni-yardim-verilmesinin-vergi-ve-sgk-kanunlari-acisindan-degerlendirilmesi/ , (E.T: 211.12.2025)

Bükey, A. M. (2022). Türkiye'de ücret politikaları ve gelir dağılımı eşitsizliği ilişkisi. Alanya Akademik Bakış, 6(3), 3109–3128. https://doi.org/10.29023/alanyaakademik.1000256

Çelik, A. (2022). Asgari ücret tuzağı. Mülkiye Dergisi, 46(1), 297–304.

Ergür, O. K., & Köstekçi, A. (2021). Türkiye'de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi adaleti: Sporcuların vergilendirilmesi örneği. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 10(3), 2936–2951. https://doi.org/10.15869/itobiad.907247 (E.T: 20.12.2025),

Ertekin, Ş. (2021). Türkiye'de ücretler üzerindeki mali yükün adalet ilkesi açısından değerlendirilmesi. Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi, 22(1), 281–308. https://doi.org/10.37880/cumuiibf.909506, (E.T: 14.12.2025)

Gelir Vergisi Kanunu, 193 sayılı Kanun, (Resmî Gazete, 6.1.1961, Sayı: 10700).

Kızıltoprak, Ö. (2020). Gelir dağılımı eşitsizlikleriyle mücadelede vergilerin rolü. Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 9(2), 331–340. https://doi.org/10.47130/bitlissos.794607, (E.T: 20.12.2025)

Mikro. (2024). Ayni yardım nedir? Vergisel avantajları nelerdir? Erişim: https://www.mikro.com.tr/ayni-yardim-nedir-vergisel-avantajlari-nelerdir/ (E.T:12.12.2025)

Mobofis. (2025). Ayni yardım nedir, bordroda nasıl gösterilir ve vergilendirilir? Erişim: https://www.mobofis.com.tr/blog-detay/ayni-yardim-nedir-bordroda-nasil-gosterilir-ve-vergilendirilir, (E.T: 20.12.2025)

Multinet (2025). İşverenler Tarafından Çalışanlara Yapılan Aynî Yardımların Vergilendirilmesi. https://nazaligundem.com, (E.T: 15.12.2025)

Multinet. (2025). Ayni yardım nedir ve nasıl bordrolaştırılır? Erişim: https://multinet.com.tr/blog/insan-kaynaklari/ayni-yardim-nedir-ayni-yardim-bordrolastirma-kolayliklari , (E.T: 20.12.2025)

Narmanlıoğlu, Ü. (2010). Kanuni süresinde ücreti ödenmeyen işçinin iş görmekten kaçınabilme hakkı (imkanı). Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12(0), 607–633.

Nazalıgündem. (2024). İşverenler tarafından çalışanlara yapılan ayni ücret ödemeleri ile ayni yardımların vergilendirilmesi. Erişim: https://nazaligundem.com/yayinlar/isverenler-tarafindan-calisanlara-yapilan-ayni-ucret-odemeleri-ile-ayni-yardimlarin-vergilendirilmesi

Özcan, G., & Bucak, H. (2021). Seçilmiş ülkelerde ücretlerin vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından Türkiye ile karşılaştırılması. Ahi Evran Üniversitesi İİBF Dergisi, 5(1), 61–82.

Özdemir, A. E. M., & Urhanoğlu, İ. (2022). Türk iş hukukunda ücretin güvencesi. Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, 2022(2), 1437–1472. https://doi.org/10.33432/ybuhukuk.1109347

Pehlivan, O. (2020). Vergi hukuku. Ekin Yayınevi, Bursa

Türkiye Cumhuriyeti Resmî Gazete. (2016). 6728 sayılı Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No. 6728). Resmî Gazete.

Sönmez, S. C. (2020). Gelir ve servet üzerinden alınan vergilere ilişkin model anlaşma'nın 15'inci maddesi: "Ücret geliri"nde ve 16'ncı maddesi: "Yöneticilere yapılan ödemeler"de çifte vergilendirmenin önlenmesi ve Türk vergi hukukundaki durumu. Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 10(2), 275–308.

Süzek, S. (2025). İş hukuku (25. baskı). Beta Yayıncılık, İstanbul

Terzioğlu, A. (2019). İş hukukunda işverenin borcu olarak ücret. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 18(72), 1890–1908. https://doi.org/10.17755/esosder.577762

Tulukçu, N. B. (2004). Ücret artışını yetersiz bulup işten ayrılan işçinin iş akdinin feshedilmesi. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12(1–2), 215–220.

Türkay, İ. (2024, 18 Ocak). İşverenler tarafından çalışanlara yapılan aynî ücret ödemeleri ile aynî yardımların vergilendirilmesi. https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/isverenler tarafindan-calisanlara-yapilan-ayni-ucret-odemeleri-ile-ayni-yardimlarin-vergilendirilmesi?onlyTm=&tm, (E.T: 20.12.2025)

Türkiye Cumhuriyeti Resmî Gazete. (2016). 6728 sayılı Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (No. 6728). Resmî Gazete.

TÜRMOB. (2023). Ücret geliri elde edenler için vergi rehberi. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği. https://www.turmob.org.tr, (E.T: 20.12.2025)

Verginet.net. (2023). Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler ve ücret gelirlerine ilişkin açıklamalar. https://www.verginet.net, (E.T: 20.12.2025)

Yıldız, H. D. (2022). Sporcu ücretlerinden elde edilen gelir vergisi: Adem-i tahsis ilkesi açısından değerlendirilmesi. Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi, 2(2), 116–126.

Bölüm
9

TÜRKİYE'NİN VERGİ YÜKÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ VE OECD ÜLKELERİ İÇİNDEKİ DURUMU

Özgür Mustafa ÖMÜR [1]

Osman Serdal KARAPINAR [2]

1 Doç. Dr., Giresun Üniversitesi, Giresun Meslek Yüksekokulu, ozgur.omur@giresun.edu.tr, ORCID: 000-0001-5624-1020.
2 Öğr. Gör., Giresun Üniversitesi, Alucra Turan Bulutçu Meslek Yüksekokulu, osman.serdal.karapınar@giresun.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9404-4586.

GİRİŞ

Vergi kişisel karşılığı olmayan ve zorla alınan bir kamu geliri olduğundan ve vatandaşların harcayabilecekleri gelirin azalmasına neden olduğundan dolayı toplum içinde bir yük olarak algılanmaktadır. Ödenen vergilerin toplam gelir içindeki payı arttıkça bu yük artmaktadır. Vergi yükü veya bu yükün toplum içinde adil bir şekilde dağılımı bireylerin vergi ödeme davranışlarını belirleyen önemli unsurlardan birisidir.

Vergi yükünün miktarı kadar bu yükün toplum içinde adil dağılımı da oldukça önemlidir. Bir toplumda vergi yükü genel olarak düşük olmasına rağmen, bu yük toplum içinde adil dağıtılmamışsa, özellikle dolaylı vergiler gibi kişilerin şahsi ve ekonomik durumları dikkate alınmayan vergilere ağırlık verilmesi durumunda, o toplumda vergi yükü daha hissedilir boyutlara çıkmaktadır. Bu bağlamda vergi yükünün miktarı kadar, bu yükün toplum içinde adil bir şekilde dağılımı da oldukça önemlidir.

Çalışmada, Türkiye'deki vergi yükünün boyutu ve adil dağılımı bakımından bir değerlendirme yapılacak ve OECD ülkeleri ile bir karşılaştırılacaktır. Çalışmada, öncelikle vergi yükü ve vergi yükünde adaletin önemi açıklanacak, sonraki bölümde Türkiye'de vergi yükünde adaleti sağlamaya yönelik uygulamalar değerlendirilecektir. Daha sonra Türkiye ve diğer OECD ülkelerinde vergi yükünün miktarı ve bileşimi incelenecektir. Sonuç bölümünde ise Türkiye'de vergi yükünün miktarı ve adil dağılımı hakkında çıkarım ve öneriler sunulacaktır.

1.VERGİ YÜKÜNDE ADALETİN ÖNEMİ

Kamu maliyesi açısından vergi yükü, bireylerin, işletmelerin veya toplumun bütünü itibarıyla vergi nedeniyle katlandıkları ekonomik maliyetin ölçülmesini ifade etmektedir. Bu maliyet, yalnızca ödenen vergi tutarlarıyla sınırlı olmayıp, vergilerin ekonomik davranışlar, tasarruf ve yatırım kararları ile toplumsal refah üzerindeki etkilerini de kapsamaktadır. Bu nedenle vergi yükü, kamu gelirleri ile vergi yükümlülerinin gelir, harcama veya servet büyüklükleri arasındaki oransal ilişki üzerinden değerlendirilmektedir. Vergi yükü göstergeleri, vergi adaleti, ekonomik etkinlik ve gelir dağılımı gibi kamu maliyesinin temel unsurlarının analizinde başlıca araçlardan birisi olarak kullanılmaktadır (Püren, 2023: 120).

Vergi yükü kavramı, ele alındığı analitik düzeye bağlı olarak farklı biçimlerde tanımlanmaktadır. Literatürde yer alan çalışmaların önemli bir kısmı, matematiksel olarak ölçülebilen ve sayısal göstergelerle ifade edilen **objektif vergi yükü** üzerinde yoğunlaşmaktadır. Objektif vergi yükü, genellikle toplam vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hâsılaya (GSYH) oranı şeklinde hesaplanmakta ya da bir verginin ekonomik yükünün fiilen kim tarafından taşın-

dığının belirlenmesine odaklanmaktadır (Fullerton & Metcalf, 2002: 1793). Bu çerçevede, vergi yüküne ilişkin ampirik analizlerin büyük ölçüde objektif vergi yükü kavramı etrafında şekillendiği görülmektedir. Vergi yükü, diğer bir ifadeyle objektif vergi yükü, mükelleflerin belirli bir dönemde devlete ödedikleri toplam verginin, aynı dönemde elde ettikleri toplam gelire oranı olarak tanımlanmaktadır (Şen & Sağbaş, 2015: 310).

Hükümetlerin toplumdan alabileceği vergi miktarının bir sınırı vardır ve bu sınırın aşılması, gönüllü vergi uyumunu olumsuz etkileyebilir, vergi kayıp ve kaçaklarını artırabilir ve ekonomik faaliyetleri yavaşlatabilir. Vergi yükünün yüksek seviyelere ulaşması gibi vergi yükünün adaletsiz dağılması da toplumun vergiye bakışını olumsuz etkilemektedir. Vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağıtılması, vergilendirmede adaletin ve toplumda gönüllü vergi uyumunun sağlanması için hayati önem taşır (Ömür, 2021: 143).

Vergi yükünde adalet, vergilendirme sürecinde bireylerin ve ekonomik birimlerin mali güçleriyle orantılı biçimde vergilendirilmesini ifade eden temel maliye ilkelerinden biridir. Bu ilke, devletin kamu harcamalarını finanse ederken toplumun farklı kesimleri arasında vergi yükünü hakkaniyetli bir biçimde dağıtmasını amaçlamakta; bu yönüyle hem ekonomik hem de sosyal boyutları olan bir kavram niteliği taşımaktadır. Vergi yükünde adalet, yalnızca vergilerin toplanmasına ilişkin teknik bir sorun değil, aynı zamanda vergi sisteminin toplumsal meşruiyetini belirleyen temel bir unsur olarak değerlendirilmektedir (Musgrave & Musgrave, 1989: 213-216).

Adil bir vergi sistemi, bireylerin vergi ödeme kapasitelerini dikkate alarak, vergilendirmede keyfiliği önlemeyi ve toplumsal refahın artırılmasına katkı sağlamayı hedeflemektedir. Vergi yükünde adaletin sağlanması, gelir dağılımının dengelenmesi, ekonomik etkinliğin korunması ve sosyal barışın güçlendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda vergi yükünde adalet, maliye politikasının hem ekonomik hem de toplumsal hedeflerini bir arada gerçekleştirmeye yönelik tamamlayıcı bir araç olarak öne çıkmaktadır (Şen & Sağbaş, 2015: 247). Vergi yükünde adaletin sağlanması, aynı zamanda vergiye gönüllü uyumun artırılması bakımından da kritik bir öneme sahiptir. Vergi sistemini adil olarak algılayan mükelleflerin vergiye karşı dirençleri azalmakta, vergi ahlakı güçlenmekte ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele daha etkin hâle gelmektedir. Bu nedenle vergi yükünde adalet, maliye politikasının toplumsal kabulünü ve sürdürülebilirliğini güçlendiren temel unsurlardan biri olarak değerlendirilmektedir (Kirchler, 2007: 78).

Vergi yükünü adil bir şekilde dağıtan bir vergi sistemi, mükelleflerin ödediği vergi miktarının ailevi ve ekonomik durumlarını doğru bir şekilde yansıtmasını gerektirir. Bu nedenle, kimden ve ne kadar vergi alınacağının doğru bir şekilde belirlenmesi kadar, hesaplanan vergilerin bireylerin şahsi ve ekono-

mik durumlarını yansıtmasını sağlamak için kullanılan araçların da doğru bir şekilde belirlenmesi büyük önem taşır (Yereli & Ata, 2011: 24).

Vergi yükünde adalet, maliye literatüründe genellikle **yatay adalet** ve **dikey adalet** olmak üzere iki temel boyutta ele alınmaktadır. Yatay adalet, aynı ekonomik ve mali güce sahip bireylerin aynı düzeyde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu ilke, benzer gelir, servet ve harcama düzeyine sahip mükellefler arasında vergisel açıdan ayrım yapılmamasını esas almaktadır. Yatay adaletin temel amacı, eşit durumdaki bireylerin vergi yükü açısından da eşit muamele görmesini sağlamaktır (Rosen & Gayer, 2014: 298). Yatay adaletin sağlanamadığı durumlarda, benzer ekonomik koşullara sahip bireyler arasında haksızlık algısı oluşmakta ve bu durum vergi sistemine duyulan güveni zedelemektedir. Vergi mevzuatında yer alan istisna, muafiyet ve özel düzenlemelerin kapsamının genişliği, yatay adaletin bozulmasına yol açan başlıca unsurlar arasında yer almaktadır. Aynı gelir düzeyine sahip mükelleflerin farklı vergisel yükümlülüklere tabi tutulması, vergi yükünün eşit dağılımını engelleyerek adalet ilkesini zayıflatmaktadır. Bu nedenle yatay adaletin sağlanması, sade, anlaşılır ve istisnaların sınırlı olduğu bir vergi sistemini gerekli kılmaktadır.

Vergi yükündeki adaletin diğer biçimi olan dikey adalet, farklı mali güce sahip bireylerin farklı oranlarda vergilendirilmesini öngören adalet anlayışını ifade etmektedir. Bu yaklaşım, ödeme gücü ilkesine dayanmakta ve gelir veya servet düzeyi yüksek olan bireylerin daha fazla vergi yükü üstlenmesini savunmaktadır. Dikey adaletin temel amacı, vergi yükünün bireylerin ekonomik kapasiteleriyle uyumlu biçimde dağıtılmasını sağlamaktır (Stiglitz & Rosengard, 2015: 766).

Mali güç ilkesinin etkin bir şekilde uygulanması, vergi sisteminin başarısının belirlenmesinde, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasında, vergi kaçakçılığının azaltılmasında, çifte vergilendirmenin önlenmesinde, kayıt dışı ekonominin azaltılmasında ve vergi kapasitesinin artırılmasında önem taşımaktadır (Sancar & Şentürk, 2012: 5). Vergi yükünde adalet, vergi sisteminin hem ekonomik etkinliğini hem de toplumsal kabulünü belirleyen temel bir unsurdur. Adil bir vergi yükü dağılımı, gelir dağılımının iyileştirilmesine, vergiye gönüllü uyumun artırılmasına ve kamu maliyesinin sürdürülebilirliğinin güçlendirilmesine katkı sağlamaktadır. Bu nedenle vergi yükünde adalet, çağdaş maliye politikalarının vazgeçilmez hedeflerinden biri olarak değerlendirilmektedir.

2.TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜNDE ADALETİN ANAYASAL TEMELLERİ

Vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılmasında ödeme gücü ilkesi önemli bir role sahiptir. Adil vergilendirmede mükellefin ödeme gücünün dikkate alındığı genel kabul görmektedir (Şentürk, 2018: 9). Günümüzde mali güç ilkesi, kanunilik ilkesiyle birlikte, başta Almanya, Fransa ve

İtalya olmak üzere çoğu Avrupa ülkesi tarafından uygulanan iki temel ilkeden biridir. Bu ilkeleri Anayasalarına dâhil eden Avrupa ülkelerinde, bu ilkelerin etkin bir şekilde uygulanmasının ekonomik istikrarın sağlanmasında etkili olduğu söylenmektedir (Angjeli, 2013: 291).

Türkiye'de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına ilk olarak 1961 Anayasası'nın 61'inci maddesinin 1'inci fıkrasında "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*" şeklinde yer verilmiş olup, daha sonra 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında da aynı şekilde yer verilmiştir. (Canyaş ve Seçilmiş, 2013: 302). Böylece Türk Vergi Sistemi içinde yer alan vergilerin tespit edilmesinde ödeme gücü ilkesinin kullanılacağı hükmü kabul edilmektedir (Şentürk, 2018: 18).

Vergi adaletinin sağlanması, vergisel çabanın artırılması ve vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılması açısından büyük önem taşıyan ödeme gücü ilkesi, Türkiye'nin 1961 ve 1982 Anayasalarında yer almış ve böylelikle Türk vergi sisteminde vergilerin belirlenmesinde ödeme gücü ilkesinin esas alınacağı anayasal hükme bağlanmıştır.

3.TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜNDE ADALETİ SAĞLAMAYA YÖNELİK UYGULAMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anayasa Mahkemesi'nin E 99/51 sayılı kararı, vergi mükelleflerinden gelir, servet ve harcama vergilerinin adil bir şekilde tahsil edilmesini sağlayan araçları içermektedir. Bu kararda, gelir vergilerinde; artan oranlı vergi oranları, emek geliri ve sermaye gelirinin ayrı ayrı vergilendirilmesi anlamına gelen ayırma ilkesi, asgari geçim indirimi ve sosyal amaçlar için çeşitli muafiyet ve istisnaların vergi adaletini sağlamayı amaçlayan araçlar arasında olduğu belirtilmiştir (Gerek & Aydın, 2010: 58).

Vergi yükünde adalet, kamu maliyesinin temel ilkelerinden biri olup, vergi yükünün bireyler ve toplumsal gruplar arasında ödeme gücü ilkesine uygun biçimde dağıtılmasını ifade etmektedir. Vergi adaleti, yalnızca vergi oranlarının artan oranlı yapısıyla sınırlı olmayıp; vergi türlerinin bileşimi, tahsilât mekanizmalarının işleyişi ve mükellef grupları üzerindeki fiilî yükün dağılımı ile birlikte değerlendirilmesi gereken çok boyutlu bir kavramdır (Tosuner & Arıkan, 2022: 141–150).

Vergi yükünde adaleti sağlamaya yönelik uygulamaların başında artan oranlı tarife yapıları, en az geçim indirimi (asgari geçim indirimi), emek geliri ile sermaye gelirinin farklı oranda vergilendirilmesine imkân sağlayan ayırma ilkesi ve sosyal amaçlı çeşitli muafiyetler yer almaktadır. Ayrıca, vergi tahakkuk–tahsil oranları, dolaylı ve dolaysız vergilerin bütçe gelirleri içindeki dağılımı, fiili vergi yükünün mükellef grupları içindeki dağılımı da toplum üzerindeki hissedilen vergi yükünü belirlemek için dikkate alınmalıdır.

3.1.Artan Oranlı Vergi Tarifeleri

Artan oranlı tarifeler, vergi yükünün adil dağılımını sağlamak için kullanılan temel araçlardan biri olarak kabul edilmektedir. Ancak, bu tarife yapısından beklenen olumlu etkiyi elde etmek için, tarifenin etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir.

Dikey adaletin en önemli uygulama araçlarından biri artan oranlı vergi tarifeleridir. Artan oranlı gelir vergisi, yüksek gelir gruplarının göreli vergi yükünü artırarak, gelir dağılımının düzeltilmesine katkı sağlamaktadır. Bu yönüyle dikey adalet, vergi sisteminin sosyal politika aracı olarak kullanılmasına imkân tanımaktadır. Bununla birlikte, aşırı artan oranlı vergilendirme uygulamaları vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonomi ve sermaye kaçışı risklerini artırabilmektedir. Bu nedenle dikey adaletin sağlanmasında, adalet ile ekonomik etkinlik arasında dengeli bir yapı kurulması gerekmektedir.

Türkiye'de artan oranlı vergilendirmenin etkin bir şekilde uygulandığı vergiler, sübjektif nitelikli dolaysız vergilerdir. Bireylerin ekonomik ve ailevi durumlarının dikkate alındığı kişisel gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Türk vergi sistemi açısından değerlendirildiğinde gelir vergisinde beş farklı dilimden (%15-20-27-35-40) oluşan artan oranlı tarife yapısı uygulanmaktadır.

3.2.En Az Geçim İndirimi

En az geçin indirimi uygulaması, mükelleflerin vergi borcu hesaplanırken, asgari ihtiyaçlarını karşılayacak önceden belirlenmiş bir tutarın vergi matrahı dışında bırakılmasıdır. En az geçim indirimi tüm mükellef gruplarını kapsadığı için, genel vergi indirimi olarak da kabul edilmektedir.

Türkiye'de tüm mükellefleri kapsayan en az geçim indirimi uygulanmamakta olup, bunun yerine ücret geliri elde edenlerin asgari ücrete denk gelen gelirlerinin gelir vergisi matrahından istisna tutulması uygulaması vardır. Bu uygulama sadece ücret geliri elde edenleri kapsadığı en az geçim indirimi olarak kabul etmek doğru olmayabilir.

3.3.Ayırma İlkesi

Ayırma ilkesi, vergi oranları belirlenirken gelirin kaynağına göre, emek geliri ve sermaye geliri olarak ayrım yapılması, emek geliri elde edenlerin sermaye gelirine göre daha düşük orandan vergilendirilmesi anlamına gelir (Erdem vd., 2017: 201).

Türkiye'de gelir vergisinde ayırma ilkesi iki farklı biçimde uygulanmaktadır. İlk uygulama, artan oranlı tarifenin üçüncü diliminde bulunmaktadır. Gelir vergisi tarifesinin ilk iki diliminde emek geliri ile sermaye geliri arasında hiçbir fark bulunmamaktadır. Üçüncü dilimde ücret gelirlerine yönelik bir fark bulunmaktadır. Türkiye'de, 2025 yılında gelir vergisi matrahı yıllık 800 Bin ile 1.2 Milyon TL arasında olan mükellefler için gelir vergisi tarifesine göre ayırma ilkesi uygulanmaktadır. Ayrıca, Türkiye'de 2022 yılında uygulamaya başlatılan ücret gelirlerinin asgari ücrete isabet eden kısmının gelir vergisinden istisna tutulması da ayırma ilkesinin farklı bir uygulaması olarak kabul edilebilir.

3.4.Dolaylı – Dolaysız Vergi Dağılımı

Vergi mükellefleri arasında vergi ödemenin bir yük olduğu algısını en aza indirmek için vergilerin adil bir şekilde dağıtılması gerekir. Bu bağlamda, vergilerin daha adil dağıtıldığı gelişmiş ekonomilerde, kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi doğrudan vergilerin payının, KDV ve özel iletişim vergisi gibi dolaylı vergilerin payından çok daha yüksek olduğu görülmektedir (Işık ve Kılınç, 2009: 147).

Vergi yükünde adaletin sağlanmasında, vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlığı belirleyici bir rol oynamaktadır. Dolaysız vergiler, mükellefin gelir ve serveti üzerinden alındığından ödeme gücünü daha doğrudan yansıtmakta ve adalet ilkesine daha uygun kabul edilmektedir. Buna karşılık dolaylı vergiler, mal ve hizmet tüketimi üzerinden alındığı için gelir düzeyi ne olursa olsun tüm bireyler üzerinde aynı oranda etkili olmakta ve düşük gelir grupları açısından görece daha ağır bir vergi yükü doğurmaktadır (OECD, 2023: 287-290). Dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu vergi sistemlerinde, vergi yükü düşük gelir grupları üzerinde yoğunlaşabilmekte, bu durum hissedilen vergi yükünün ağırlaşmasına ve gelir dağılımının bozulmasına yol açabilmektedir. Bu nedenle modern maliye politikalarında, dolaysız vergilerin payının artırılması ve dolaylı vergilerin sosyal etkilerinin azaltılmasına yönelik düzenlemelere öncelik verilmektedir.

Dolaysız vergiler, ödeme gücü ilkesine dayalı yapıları nedeniyle vergi adaletinin sağlanmasında kritik öneme sahiptir. Gelir ve kurumlar vergisinin vergi sistemi içindeki payı, dikey adaletin düzeyi hakkında önemli ipuçları sunmaktadır. Bu çerçevede Türkiye'de 2010–2024 dönemine ait dolaylı ve dolaysız vergilerin genel bütçe vergi gelirleri içindeki oranları Tablo 1'de sunulmaktadır.

Tablo 1: Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Dağılımı

Yıl	Dolaysız Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler (%)
2010	30,7	69,3
2011	31,3	68,7
2012	32,1	67,9
2013	30,0	70,0
2014	31,5	68,5
2015	30,7	69,3
2016	32,3	67,7
2017	32,2	67,8
2018	35,2	64,8
2019	36,0	64,0
2020	32,2	67,8
2021	34,1	65,9
2022	32,9	67,1
2023	29,6	70,4
2024	29,6	70,4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Bütçe Gelirleri İstatistikleri; Tablo 46 ve ilgili yıllar verileri esas alınarak yazar tarafından hesaplanmıştır.

Tablo 1'de yer alan veriler, 2010–2024 döneminde Türkiye'de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının ortalama %70 düzeyine olduğunu göstermektedir. Aynı dönemde dolaysız vergilerin payı ise yaklaşık %30 seviyelerindedir. Bu yapı, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin varlığına rağmen, vergi yükünün fiilen harcamalar üzerinden taşındığını ortaya koymaktadır.

Özellikle 2023 ve 2024 yıllarında dolaylı vergilerin payının %70,4'e yükselmesi, enflasyonist ortamda KDV ve ÖTV tahsilâtlarının hızla artmasıyla ilişkilidir. Ancak bu artış, vergi adaleti açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilemez; zira dolaylı vergiler, gelir düzeyi gözetmeksizin uygulandığından düşük ve orta gelir grupları üzerinde oransal olarak daha ağır bir yük oluşturmaktadır.

3.5. Vergi Harcamaları ve Dağılımsal Etkileri

Vergi harcamaları; istisna, muafiyet ve indirimler yoluyla belirli mükellef gruplarına sağlanan dolaylı desteklerdir. Ancak bu uygulamaların tümü gelir dağılımını iyileştirici nitelik taşımamaktadır.

Tablo 2: Türkiye'de Vergi Gelirleri ile Vergi Harcamalarının Vergi Türlerine Göre Karşılaştırılması (Milyar TL, 2024)

Vergi Türü	Vergi Geliri (Tahsilat)	Vergi Harcaması	Vergi Harcamasının Vergi Gelirine Oranı (%)
Gelir Vergisi	1.542,4	1.144,7	%74,2
Kurumlar Vergisi	938,4	607,7	%64,8
Katma Değer Vergisi	3.326,9	392,3	%11,8
Özel Tüketim Vergisi	1.096,9	122,7	%11,2
Diğer Vergiler	1.482,2	186,8	%12,6
Toplam	8.386,9	2.454,0	%29,3

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (2024)

2024 yılında Türkiye'de toplam vergi harcamalarının 2.454,0 milyar TL'si türlere göre dağıtıldığında en büyük pay gelir vergisi harcamalarındadır (1.144,7 milyar TL). Bunu sırasıyla kurumlar vergisi (607,7 milyar TL), KDV (392,3 milyar TL), ÖTV (122,7 milyar TL) ve diğer vergiler (186,8 milyar TL) izlemektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2024).

2024 yılında Türkiye'de toplam vergi harcamalarının 2.454,0 milyar TL düzeyine ulaşması, vergi sisteminin yalnızca tahsil edilen vergiler üzerinden değil; tahsilinden bilinçli olarak vazgeçilen tutarlar üzerinden de değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Aynı yıl genel bütçe toplam vergi gelirleri yaklaşık 8,3 trilyon TL seviyesinde gerçekleşmiştir. Bu çerçevede vergi harcamalarının, toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %29–30'una karşılık geldiği görülmektedir.

Vergi türleri itibarıyla karşılaştırma yapıldığında, gelir vergisi harcamalarının 1.144,7 milyar TL ile toplam vergi harcamalarının %46,6'sını oluşturduğu, buna karşılık gelir vergisi tahsilâtının toplam vergi gelirleri içindeki payının yaklaşık %20–22 bandında kaldığı dikkat çekmektedir. Bu durum, gelir vergisi sisteminde vergi yükünün önemli ölçüde istisna, muafiyet ve indirimler yoluyla hafifletildiğini göstermektedir. Kurumlar vergisi açısından bakıldığında, 607,7 milyar TL'lik vergi harcamasının, kurumlar vergisi tahsilâtına oranla oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisi harcamalarının önemli bir kısmı yatırım teşvikleri, indirimli kurumlar vergisi uygulamaları ve Ar-Ge desteklerinden oluşmakta olup, bu düzenlemeler doğrudan gelir dağılımını değil; istihdam, büyüme ve bölgesel kalkınma yoluyla dolaylı bir adalet etkisi yaratmayı amaçlamaktadır. Ancak bu tür harcamaların hedefleme başarısı ve etkinliği, vergi adaleti açısından tartışmaya açıktır.

Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi kapsamında yer alan vergi harcamaları ise toplam vergi harcamalarının yaklaşık %21'ini oluşturmaktadır. Dolaylı vergilerde yapılan bu istisna ve indirimler, dolaylı vergilerin regresif etkisini sınırlamayı hedeflemekle birlikte, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki yüksek payı (%70 civarı) dikkate alındığında, bu telafi edici mekanizmaların vergi adaletini sağlamada sınırlı kaldığı söylenebilir.

3.6. Kayıt Dışı Ekonominin Boyutu

Vergi yükünde adaletin sağlanmasının önündeki en önemli engellerden biri kayıt dışı ekonomidir. Kayıt dışı faaliyetler, vergi yükünün vergisel yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükellefler üzerinde yoğunlaşmasına neden olmakta ve adalet ilkesini ciddi biçimde zedelemektedir. Bunun yanı sıra vergi muafiyetleri ve istisnaların geniş kapsamlı ve denetimsiz uygulanması, belirli gruplar lehine ayrıcalıklar yaratarak vergi adaletini olumsuz etkilemektedir (Pehlivan, 2019: 164-168). Kayıt dışı ekonomi, vergi adaletini baskılayan başlıca faktörlerden biri olarak kabul edilmektedir. Bu ekonomi, nüfusun bazı kesimlerinin daha az vergi ödemesine olanak sağlarken, resmi olarak kayıtlı olanların üzerindeki vergi yükünün adaletsiz şekilde artmasına neden olmaktadır.

4.TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜNÜN SEYRİ

Bu bölümde, Türkiye'de vergi yükü 2009 bazlı revize edilmiş GSYH serisi esas alınarak hesaplanan net vergi yükleri üzerinden incelenmekte; dar ve geniş tanımlı vergi yükleri karşılaştırmalı olarak ele alınmaktadır.

Türkiye'de vergi yükü hesaplamaları ilk olarak kısıtlı kaynaklarla da olsa 1930 yılında yapılmıştır. O yıllarda vergi yükü %13,6 olarak hesaplanmıştır (Erdem vd., 2017:236). 1965 yılında %10,6 olan vergi yükü, 1970 yılında %9'a gerilemiş ve ardından artış eğilimine girmiştir. Özellikle 1985 yılında Katma Değer Vergisi'nin (KDV) yürürlüğe girmesi, 1990'ların sonlarında kamu açıkları ve borçlarındaki artışın etkisi ve 2000'li yıllarda Özel Tüketim Vergisi'nin (ÖTV) yürürlüğe girmesiyle birlikte, Türkiye'de vergi yükü 2000 yılında %20'nin üzerine çıkmıştır (Çağdaş, 2020: 87).

Türkiye'de GSYH'ya oranla vergi yükü genellikle %20 civarındadır. Gelişmiş ülkelerde ise bu oran genellikle %30 civarındadır. Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında Türkiye, orta düzeyde vergi ödeme çabası gösteren ülkeler arasında yer alırken (Erdem vd., 2017: 236), bu bakımdan OECD ortalamasının oldukça gerisinde kalmaktadır. Türkiye, çeşitli vergi türlerinde OECD ortalamasının oldukça gerisinde kalsa da, OECD ortalamasına üzerine çıktığı vergi türü mal ve hizmetlere uygulanan dolaylı vergilerdir (Çağdaş, 2020: 94).

Tablo 3'de Türkiye'de 2002-2024 yılları arası dönemde Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla, genel bütçe vergi gelirleri ve dar ve geniş tanımlı vergi yükü verilerine (*2009 Bazlı GSYH'ya Göre, %)* yer verilmektedir. Tablo verileri, kamu gelirlerinin

kapsama alanı genişledikçe vergi yükünün kademeli olarak arttığını göstermektedir. Bu durum, Türkiye'de kamu finansmanının yalnızca klasik vergiler yoluyla değil, farklı zorunlu mali yükler aracılığıyla da sağlandığını ortaya koymaktadır.

Tablo 3: Türkiye'de GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü (2002-2024)

Yıllar	GSYH (Milyon TL)	Vergi Gelirleri (Milyon TL)	*Dar Tanımlı Vergi Yükü (%)	*Geniş Tanımlı Vergi Yükü
2002	362.907	65.189	18,0	21,3
2003	473.369	89.893	19,0	22,7
2004	584.694	111.335	19,0	22,4
2005	682.962	131.949	19,3	22,7
2006	799.460	151.272	18,9	23,1
2007	892.806	171.099	19,2	22,8
2208	1.009.221	189.981	18,8	22,8
2009	1.013.510	196.313	19,4	23,1
2010	1.176.048	235.715	20,0	24,4
2011	1.413.985	284.490	20,1	25,1
2012	1.590.049	317.219	20,0	24,5
2013	1.831.744	367.518	20,1	27,3
2014	2.062.358	401.684	19,5	26,8
2015	2.354.059	465.229	19,8	27,4
2016	2.629.988	529.608	20,1	28,0
2017	3.151.529	626.083	19,9	27,3
2018	3.806.479	738.181	19,4	26,9
2019	4.402.050	820.148	18,6	26,1
2020	5.141.711	983.259	19,1	26,1
2021	7.433.780	1.395.726	18,8	25,4
2022	15.325.858	2.709.131	17,7	22,9
2023	27.091.469	5.129.138	18,9	25,0
2024	44.587.226	8.386.878	18,8	25,7

*genel bütçe vergi gelirlerinin GSYH ile oranıdır

** genel bütçe vergi gelirleri + mahalli idare vergi gelirleri + parafiskal gelirlerin toplamının GSYH ile oranıdır

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (2025), Bütçe Gelirleri

Genel bütçe vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı esas alınarak hesaplanan dar tanımlı net vergi yüküne göre, Türkiye'de son yirmi yılda vergi yükü %18 ile 20 arasında değişmektedir. Bu görünüm, uluslararası karşılaştırmalarda Türkiye'nin toplam vergi yükünün görece düşük olduğu yönünde bir algı yaratmaktadır. Ancak bu durum, Türkiye'de bireyler ve işletmeler üzerindeki toplam mali

yükü tam olarak yansıtmamaktadır. Zira dar tanımlı vergi yükü göstergeleri, yalnızca merkezi yönetim tarafından toplanan vergileri kapsamakta; mahalli idare gelirleri, fon gelirleri ve parafiskal nitelikteki zorunlu ödemeleri dışarıda bırakmaktadır. Bu nedenle vergi yükünün gerçek boyutunun anlaşılabilmesi için daha geniş kapsamlı göstergelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Özellikle parafiskal gelirlerin (sosyal güvenlik primleri ve işsizlik sigortası primleri) hesaba katılmasıyla birlikte, geniş tanımlı vergi yükünün %21–28 bandına ulaştığı görülmektedir. Bu durum, Türkiye'de bireyler ve işletmeler üzerindeki toplam mali yükün önemli bir bölümünün sosyal güvenlik sistemi aracılığıyla oluştuğunu göstermektedir. Parafiskal gelirlerin dâhil edilmesiyle hesaplanan en geniş tanımlı vergi yükü, Türkiye'de vergi yükünün algılanan ağırlığını açıklamada kritik bir öneme sahiptir. Hukuki açıdan vergi niteliği taşımayan bu ödemeler, ekonomik açıdan zorunlu olmaları nedeniyle fiilî bir vergi yükü yaratmaktadır.

Bu bağlamda yalnızca klasik vergi gelirleri üzerinden yapılan değerlendirmeler, Türkiye'deki toplam mali yükün olduğundan daha düşük görünmesine yol açmaktadır. Oysa sosyal güvenlik primleri ve benzeri zorunlu ödemeler, özellikle ücretli kesimler üzerinde yoğunlaşarak vergi yükünün toplumsal olarak daha ağır hissedilmesine neden olmaktadır.

Vergi yükü göstergeleri, Türkiye'de vergi yükünün ekonomik konjonktüre duyarlı bir yapı sergilediğini ortaya koymaktadır. 2009 küresel finans krizi, 2019 sonrası ekonomik daralma ve 2020 pandemi dönemi vergi yükü oranlarında aşağı yönlü dalgalanmalara yol açmıştır. Buna karşılık ekonomik toparlanma dönemlerinde, özellikle geniş tanımlı vergi yükünün yeniden yükselme eğilimine girdiği görülmektedir.

5. OECD ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ DAĞILIMI

OECD ülkelerinde vergi yükü bakımından ülkeler arasında ciddi boyutlarda farklılık bulunmaktadır. 2024 yılında vergi yükü OECD ortalaması %34,1 seviyelerindeyken, bazı ülkelerde bu oran %18 seviyelerine düşerken, bazılarında ise %45 seviyelerine yükseldiği görülmektedir. Vergi yükünde değişimin yanı sıra vergi yapısı bakımından da üye ülkeler arasında ciddi farklılıklar söz konusudur. Buna göre, OECD ülkelerinin çoğunda toplam vergi gelirleri içinde gelir üzerinden alınan (gelir vergisi ve kurumlar vergisi) vergilerin payı daha fazladır. Buna karşın bazı ülkelerde harcama üzerinden alınan (katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve diğer harcama vergileri) vergiler toplam vergi gelirleri içinde daha çok tercih edilirken, bazı ülkelerde ise sosyal güvenlik katkı payları gelir ve harcama vergilerine göre öne çıkmaktadır.

Tablo 4'de OECD ülkelerinde 2000-2024 yılları arası dönemde vergi yükü dağılımına yer verilmiştir. Tabloya göre OECD ülkelerinde vergi yükü bakımından

önemli farklılıklar bulunmaktadır. Vergi yükü 2024 yılında OECD ülkelerinin ortalaması %34 seviyelerindedir. Üye ülkelerden toplam vergi yükü en fazla olanlar sırasıyla; Danimarka (%45), Fransa (%44), Avusturya (%43), İtalya (%43), Belçika (%43), Finlandiya (%42), Lüksemburg (%42), İsveç (%41), Norveç (%40) ve Yunanistan (%40) dır. OECD ülkeleri içinde en düşük vergi yüküne sahip ülkeler arasında; Meksika (%18), Kolombiya (%20), Şili (%21), İrlanda (%22), Türkiye (%24), Kosta Rica (%25) ve Birleşik Devletler (%26) yer almaktadır.

Tablo 4: OECD Ülkelerinde Vergi Yükü Dağılımı (2000-2024)

Ülkeler	2000	2010	2015	2020	2023	2024
Avustralya	30,4	25,1	27,8	28,3	29,9	-
Avusturya	42,5	41,3	43,7	42,4	42,6	43,4
Belçika	43,8	42,9	44,2	41,9	41,9	42,6
Kanada	34,7	31,0	32,8	34,4	34,8	34,9
Şili	18,7	19,7	20,5	19,3	20,6	20,5
Kolombiya	15,7	18,1	19,9	18,8	22,1	19,9
Kosta Rica	21,1	22,1	22,9	22,6	24,9	24,8
Çekya	32,2	31,9	32,9	34,0	33,2	34,0
Danimarka	46,8	44,8	46,5	47,2	44,0	45,2
Estonya	31,1	33,0	33,3	33,1	33,6	35,2
Finlandiya	45,8	40,6	43,8	42,1	44,8	42,2
Fransa	43,7	42,2	45,4	45,2	43,9	43,5
Almanya	36,0	35,2	37,3	38,1	37,3	38,0
Yunanistan	34,7	32,4	37,2	38,9	38,9	39,8
Macaristan	38,5	36,9	38,6	35,7	35,0	34,4
İzlanda	35,4	31,9	35,0	35,6	35,9	36,9
İrlanda	30,8	27,7	22,4	19,4	21,3	21,7
İsrail	34,0	30,1	31,0	29,8	29,8	30,9
İtalya	40,1	41,7	43,0	42,7	41,5	42,8
Japonya	25,3	26,2	30,2	32,9	33,7	-
Kore	20,2	21,5	22,6	26,2	29,9	25,3
Letonya	30,0	29,2	30,9	32,5	32,5	34,9
Litvanya	30,8	28,8	29,0	31,2	32,1	33,1
Lüksemburg	37,0	35,7	34,8	38,7	39,8	41,5
Meksika	10,9	12,3	15,4	17,2	17,7	18,3
Hollanda	36,9	35,4	36,5	39,0	39,3	38,5
Yeni Zelanda	32,5	30,2	31,5	33,7	33,7	32,9
Norveç	41,8	41,7	38,3	38,7	41,6	40,2
Polonya	32,7	31,4	32,3	35,2	34,9	36,6
Portekiz	30,9	30,4	34,5	35,1	35,3	35,1
Slovakya	33,7	27,9	32,4	34,5	35,1	35,6
Slovenya	37,9	38,4	38,1	37,9	36,4	38,3
İspanya	33,1	31,1	33,5	36,5	36,4	36,7
İsveç	50,0	43,1	42,9	42,6	41,7	41,4
İsviçre	27,0	25,8	27,0	27,9	26,9	27,2
Türkiye	**23,5**	**24,7**	**25,0**	**23,9**	**23,2**	**24,0**
Birleşik Krallık	32,7	32,0	31,9	32,8	35,0	34,4
Birleşik Devletler	28,3	23,4	26,1	25,5	25,6	25,6
OECD ort.	**32,9**	**31,5**	**32,9**	**33,5**	**33,7**	**34,1**

Kaynak: OECD (2025), Global Revenue Statistics - Comparative tax revenues

Tabloya göre OECD ülkelerinin bazılarında vergi yükü yıllar itibariyle değişikliğe uğradığı görülmektedir. Öncelikle OECD vergi yükü ortalaması 2010 yılında %31,5 seviyelerindeyken 2024 yılında, %34,1 seviyesine yükselmiştir. 2024 yılında vergi yükünde 2010 yılına göre 31 üye ülkede artış olmuştur. En büyük artışlar Slovakya'da (%7,7), Japonya'da (%7,5) ve Yunanistan'da (%7,4) yaşanırken, Meksika, Lüksemburg, Letonya, İspanya, Polonya ve İzlanda'da da %5'in üzerinde artış bu ülkeleri takip etmektedir. Bu ülkelerin aksine 7 ülkede ise, vergi yükünün 2010 ile 2024 yılları arasında azaldığı tespit edilmiştir. Vergi yükü en fazla düşen ülkeler arasında İsrail ve İrlanda yer almaktadır.

Vergi yükündeki yıllara göre değişiklikler, nominal vergi gelirleri ve nominal GSYİH'deki göreceli değişikliklerden kaynaklanır. Bir yıldan diğerine, vergi gelirleri GSYİH'den daha fazla artarsa (veya GSYİH'den daha az azalırsa), vergi yükü artacaktır. Tersine, vergi gelirleri GSYİH'den daha az artarsa veya daha fazla azalırsa, vergi yükü düşecektir. Bu nedenle, daha yüksek bir vergi yükü, vergi gelirlerinin nominal veya hatta reel olarak arttığı anlamına gelmez.

Farklı vergilerin farklı ekonomik ve dağıtım etkileri vardır ve belirli faaliyetleri teşvik edebilir veya engelleyebilir; vergi sistemlerinin kapsayıcı ve sürdürülebilir büyümeye ne ölçüde katkıda bulunduğunu anlamak için vergi karışımının ülkeler ve bölgeler arasında nasıl değiştiğini kavramak gereklidir.

Vergi yapıları, toplam vergi gelirlerindeki başlıca vergilerin payına göre ölçülür. 2022 yılında OECD ülkelerinin vergi yapıları farklılık göstermiştir. 18 ülke gelirlerinin en büyük kısmını gelir vergilerinden (hem kurumsal hem de kişisel) elde ederken, 11 ülke gelirlerinin en büyük kısmını sosyal güvenlik katkı paylarından ve 9 ülke ise gelirlerinin en büyük kısmını harcama vergilerinden elde etmiştir. Emlak ve bordro vergileri, 2022 yılında çoğu ülkede OECD ülkelerinin gelir sistemlerinde daha küçük bir rol oynamıştır. OECD ülkelerinde vergi gelirleri genel olarak artış gösterse de, vergi yapısı (vergi karışımı) zaman içinde dikkate değer bir istikrar göstermiştir (OECD, 2024: 21).

Tablo 5'de 2022 yılında OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin dağılımına yer verilmektedir. OECD'ye üye 38 ülkenin 18'inde gelir üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirleri içinde en fazla paya sahiptir. Bu ülkelerden Danimarka (%64), Avustralya (%62), Norveç (%61), Yeni Zelanda (%55), İrlanda (%53), Birleşik Devletler (%51) ve Kanada (%50) toplam vergi gelirlerinin yarısından fazlarını gelir üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Bu ülkelerden Danimarka'nın toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %56'sı, Birleşik Devletlerin %44'ü, Yeni Zelanda'nın %42'si ve Avusturya'nın %40'ı gelir vergisinden oluşmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerin diğer türü olan kurumlar vergisi Norveç'te ön plana

çıkmaktadır. Ülkede toplam vergi gelirlerinin %42'si kurumlar vergisinden oluşmaktadır.

Tablo 5: Vergi Gelirleri Dağılımında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Yüksek Olduğu Ülkeler (2022)

Ülkeler	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Harcama Vergileri	Servet Vergileri	Sosyal Güvenlik Katkı Payları
Danimarka	55,8	7,9	63,7	30,4	4,1	0,2
Avustralya	40,3	21,8	62,1	19,5	9,3	0
Norveç	18,7	42,3	61,0	19,5	2,2	17,3
Yeni Zelanda	41,6	13,7	55,3	36,0	2,2	0
İrlanda	31,3	21,5	52,8	26,4	4,8	15,1
Birleşik Devletler	44,0	7,4	51,4	16,3	10,4	21,9
Kanada	36,4	13,9	50,3	21,8	10,4	14,0
İzlanda	39,9	7,4	47,3	32,7	5,6	8,5
Meksika	21,6	23,0	44,6	32,8	2,1	13,8
Şili	31,0	11,9	42,9	19,9	8,1	24,8
Lüksemburg	27,1	11,5	38,6	23,9	9,7	27,8
Birleşik Krallık	28,6	9,2	37,8	30,6	11,3	19,9
Belçika	28,2	9,2	37,4	24,5	7,7	30,4
Kore	20,5	16,8	37,3	22,7	11,9	25,6
Finlandiya	29,9	7,0	36,9	32,0	3,3	27,7
İsveç	28,0	8,1	36,1	28,8	2,2	20,8
OECD ort.	23,6	12,0	35,6	31,6	5,3	24,8
İsrail	22,0	13,1	35,1	32,4	12,3	15,3
İtalya	25,5	6,7	32,2	27,7	5,7	30,5

Kaynak: OECD, 2024: 21

Vergi gelirleri dağılımında OECD ülkeleri arasında 9 ülke harcama üzerinden alınan vergilerde öne çıkmaktadır. Bu ülkelerden CHL ve Macaristan toplam vergi gelirlerinin % 47'sinden fazlası harcama üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır.

Harcama üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olduğu diğer ülkeler arasında Kolombiya (%45), Letonya (%44), Türkiye (%44), Yunanistan (%43) ve Estonya (%41) yer almaktadır.

Tablo 6: Vergi Gelirleri Dağılımında Harcama Üzerinden Alınan Vergilerin Yüksek Olduğu Ülkeler (2022)

Ülkeler	Harcama vergileri	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Vergileri	Sosyal Güvenlik Katkı Payları
CHL	47,8	10,5	23,7	34,2	5,5	4,1
Macaristan	47,5	15,2	4,7	19,9	2,3	28,0
Kolombiya	44,8	7,1	25,4	32,5	7,8	8,3
Letonya	44,4	19,2	3,3	22,5	2,5	30,6
Türkiye	43,6	11,3	16,1	27,4	3,5	24,4
Yunanistan	43,3	13,6	6,0	19,6	6,7	29,6
Estonya	40,5	19,2	5,0	24,2	0,5	34,8
Portekiz	38,3	19,4	9,3	28,7	4,3	28,3
Litvanya	36,6	24,0	7,4	31,4	0,9	31,1

Kaynak: OECD, 2024: 21

Gelir ve harcama üzerinden alınan vergiler dışında bazı ülkelerde sosyal güvenlik katkı payları toplam vergi gelirleri dağılımında ilk sırada yer almaktadır. OECD'ye üye 38 ülkenin 11'inde toplam vergi gelirleri içinde sosyal güvenlik katkı payları ilk sırada yer almaktadır. Bu ülkelerden öne çıkanlar arasında; Çekya (%46), Slovenya (%43), Slovenya (%42), Japonya (%39), Polonya (%37) ve Almanya (%37) yer almaktadır.

Tablo 7: Vergi Gelirleri Dağılımında Sosyal Güvenlik Katkı Paylarının Yüksek Olduğu Ülkeler (2022)

Ülkeler	Sosyal Güvenlik Katkı Payları	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Harcama Vergileri	Servet Vergileri
Çekya	45,9	9,2	12,9	22,1	31,5	0,5
Slovenya	42,8	13,9	6,2	20,1	35,3	1,6
Slovakya	41,6	10,7	10,4	21,1	35,2	1,2
Japonya	38,5	18,8	13,7	32,5	20,8	7,9
Polonya	37,1	13,1	8,1	21,2	36,5	3,4
Almanya	36,9	26,9	6,0	32,9	27,3	2,8
Kosta Rika	34,8	6,1	10,5	16,6	32,6	2,0

Avusturya	34,2	22,3	7,9	30,2	26,9	1,4
İspanya	34,1	24,1	7,2	31,3	27,6	6,9
Hollanda	32,9	20,3	12,5	32,8	30,1	3,9
Fransa	32,4	21,2	6,2	27,4	26,1	8,1

Kaynak: OECD, 2024: 21

Bir ülkenin vergi gelirinin elde edildiği vergi türü, bu gelirin büyüklüğü kadar önemlidir. Nitekim gelişmiş ülkelerde doğrudan vergilerden elde edilen gelirin dolaylı vergilerden elde edilen gelire göre nispeten daha yüksek olduğu bilinmektedir (Işık & Kılınç, 2009: 171). OECD ülkeleri içinde gelir üzerinden alınan vergilerin çoğunlukta olduğu ülke sayısı diğer vergilere göre daha fazladır.

6.SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada Türkiye'de vergi yükünün miktar ve bileşimi OECD ülkeleri ile karşılaştırılarak incelenmiştir. Türkiye'de vergi yükü, yalnızca toplanan vergi gelirlerinin büyüklüğü üzerinden değil, bu gelirlerin kapsamı, bileşimi ve toplumsal dağılımı dikkate alınarak değerlendirilmesi gereken çok boyutlu bir kavramdır.

Toplam vergi yükü bakımından Türkiye OECD ülkelerinin gerisinde bulunmaktadır. 2024 yılında sosyal sigorta katkı payları da dâhil toplam vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı ile hesaplanan vergi yükü OECD ortalaması %34,1 seviyelerindeyken, Türkiye'de bu oran % 24'tür. Toplam vergi yükü bakımından Türkiye 38 OECD üyesi ülke içinde sondan 5'inci sırada yer almaktadır. Türkiye'de toplam vergi yükü özellikle OECD ülkeleri arasında düşük seviyelerde olmasına rağmen, vergi yükünün adil dağılımı konusunda sorunlar söz konusudur. Kişilerin şahsi ve ekonomik durumları dikkate alınmayan dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilere göre daha yüksektir. Türkiye'deki dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı uzun yıllar yüksek seyretmektedir. Dolaylı vergilerin vergi sistemi içerisindeki ağırlığı, düşük gelir gruplarının harcamaları üzerinden daha yüksek oranlı bir vergi yükü üstlenmesine neden olmakta; bu durum, gelir grupları arasında orantısız bir vergi yükü dağılımı ortaya çıkararak vergi adaletini zayıflatmaktadır. Bu bağlamda, artan oranlılık ilkesinin etkisizleşmesi, vergi sisteminde dikey adaletin zayıflamasına yol açmaktadır.

OECD ülkelerinde toplam vergi gelirleri içinde gelir üzerinden alınan vergiler (gelir vergisi ve kurumlar vergisi), harcama vergileri ve sosyal güvenlik katkı paylarının dağılımı arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Üye ülkelerin çoğunda toplam vergi gelirleri içinde gelir üzerinden alınan vergilerin payının daha fazlayken, bazı ülkelerde harcama vergilerinin payı daha yüksek bazılarında ise sosyal güvenlik katkı payları daha yüksektir. Sadece servet vergileri üye ülkelerin

tamamında toplam vergi gelirleri içinde diğer vergi türlerinin gerisinde yer almaktadır. Türkiye harcama vergilerinin toplam vergi gelirleri içinde payı yüksek olan ülkeler arasında 5'inci sırada yer almaktadır. Ülkede toplam vergi gelirlerinin 2022 yılında %43,6'sı dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Bu oran OECD ortalamasında %31,6 seviyelerindedir. OECD verilerine göre, Türkiye'nin vergi yükü OECD ortalamasının altında olsa da, dolaylı vergilerin payı OECD ortalamasının üzerinde kalmaktadır. Bu durum, vergi adaletinin değerlendirilmesinde önemli bir faktör olarak kabul edilmektedir.

Türkiye'de vergi yükünde adaleti sağlamayı amaçlayan uygulamalar teoride mevcuttur. Bu uygulamalar arasında; gelir vergisi gibi artan oranlı vergiler, asgari ücret düzeyinin ücretlilerde vergiden muaf tutulması, gelir vergisi üçüncü dilimde uygulanan ayırma ilkesi, son yıllarda kayıt dışı ekonomiyle mücadele gibi çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Bunlar devletin vergi adaleti hedeflerine ulaşmayı amaçlayan uygulamalarıdır. Fakat vergi yükünün dağılımı konusunda sorunlar yaşanmaktadır. Dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilere göre oldukça yüksektir. Bu durum vergi yükünün adil dağılımını engellemektedir. Ayrıca Türkiye'de kayıt dışı ekonominin daha büyük olması nedeniyle vergi tabanı daralmakta ve toplam vergiler GSYİH'ye göre düşük kalmaktadır. Bu durum, vergi yükü oranlarının OECD ortalamasının altında kalmasına zemin hazırlamaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2019). Kamu maliyesi (21. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Angjeli, A. (2013). Paying Ability (Solvency), as One of the Most Important Constitutional Princip les in the Field of Taxation. Academic Journal of Interdisciplinary Studies, 2(2), 291-297.

Berksoy, T., & Demir, İ. (2004). Politik vergi çevrimleri: Türkiye'de vergi yükü üzerinde politik etkiler. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 46, 513–532.

Çağdaş, Y. (2020). Türkiye'de Toplam Vergi Yükünün OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması. BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(1): 81-96.

Erdem, M., Şenyüz, D. & Tatlıoğlu, İ. (2017). Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Ekin Yayın, Bursa.

Fullerton, D., &Metcalf, G. E. (2002). Taxincidence. In A. J. Auerbach& M. Feldstein (Eds.), Handbook of publiceconomics (Vol. 4, ss. 1787–1872). Amsterdam: Elsevier.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2025). Bütçe Gelirleri, https://www.gib.gov.tr/kurumsal/planlar-ve-raporlar/istatistikler/butce-gelirleri.

Işık, N. & Kılınç, E.C. (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz. KMU İİBF Dergisi, 11(7), 147-173.

Kirchler, E. (2007). Theeconomicpsychology of taxbehaviour. Cambridge, UK: Cambridge UniversityPress.

Musgrave, R. A., &Musgrave, P. B. (1989). Publicfinance in theoryandpractice (5th ed.). New York, NY: McGraw-Hill.

Nadaroğlu, H. (1996). Kamu maliyesi teorisi (9. baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

OECD (2024), Revenue Statistics 2024: Health Taxes in OECD Countries, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/c87a3da5-en.

OECD (2025), Global Revenue Statistics - Comparative tax revenues. https://data-explorer.oecd.org/vis?fs[0]=Topic%2C1%7CTaxation%23TAX%23%7CGlobal%20tax%20revenues%23TAX_GTR%23&pg=0&fc=Topic&bp=true&snb=150&df[ds]=dsDisseminateFinalDMZ&df[id]=DSD_REV_COMP_GLOBAL%40DF_RSGLOBAL&df[ag]=OECD.CTP.TPS&dq=..S13._T..PT_B1GQ.A&to[TIME_PERIOD]=false&pd=2009%2C2024&vw=tb.

OECD (2025), Revenue Statistics 2025: Disentangling Personal Income Tax Revenue in OECD Countries, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/3a264267-en.

Ömür, Ö. M. (2021). Türkiye'de Vergi Yükü ve Ekonomik Faaliyet Türleri İlişkisi: Panel Veri Analizi ile Bölgelerarası Karşılaştırma. Sayıştay Dergisi, 32 (123): 141-172.

Öztürk, İ., & Ozansoy, A. (2011). Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün analizi. Maliye Dergisi, (161), 197–216.

Pehlivan, O. (2020). Kamu maliyesi (9. bs.). Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Pehlivan, O. (2020). Kamu maliyesi (9. bs.). Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Püren, S. (2023). Türkiye'de objektif ve subjektif vergi yükünün değerlendirilmesi (Doktora tezi). Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.

Rosen, H. S., &Gayer, T. (2014). Publicfinance (10th ed.). New York, NY: McGraw-Hill Education.

Sancar, C. & Şentürk, M. (2012). Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. Akademik Bakış Dergisi, (28), 1-13.

Schneider, F., &Enste, D. H. (2000). Shadoweconomies: Size, causes, andconsequences. Journal of EconomicLiterature, 38(1), 77–114.

Stiglitz, J. E., &Rosengard, J. K. (2015). Economics of thepublicsector (4th ed.). New York, NY: W. W. Norton &Company.

Şen, H., & Sağbaş, İ. (2023). Vergi teorisi ve politikası (gözden geçirilmiş baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.

Şentürk, S.H. (2018). 1961 ve 1982 Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler. Vergi Raporu, (229), 9-20.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2024). Cumhurbaşkanlığı yıllık programı. Ankara.

Tanzi, V. (2018). Theecology of taxsystems: Factorsthatshapethedemandandsupply of taxes. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing.

Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2022). Vergi teorisi ve politikası. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). (2025). 2009 bazlı revize edilmiş gayrisafi yurt içi hasıla serisi. Ankara.

Türkiye İstatistik Kurumu. (2025). 2009 bazlı revize edilmiş gayrisafi yurt içi hasıla serisi. Ankara.

Yereli ve Ata (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, (161), 21-32.

Bölüm
10

ÇEVRESEL VERGİLERİN TEORİK TEMELLERİ VE ÇEVRE KORUMADAKİ ROLÜ

Selma AYDOĞAN [1]

1 Öğretim Görevlisi Doktor, Uşak Üniversitesi, selma.demirtas@usak.edu.tr, ORCID numarası 0000-0002-0651-9984.

1. Giriş

İnsanlığın çevresel problemlerle karşılaşması çok eski dönemlere kadar uzansa da sanayileşme ve kentleşmenin yaygınlaşmasıyla çevre sorunları canlı yaşamını tehdit eden ciddi bir sorun olarak görülmüştür. Çevre bir taraftan insanlığa üretimde kullanmak üzere (hava, su, yiyecek gibi) doğal kaynak sağlayan bir depo işlevi görürken diğer taraftan doğal kaynakların tüketimiyle ortaya çıkan her türlü atığın depolandığı bir işlev görmektedir. Fakat günümüzde insanların çevrenin bu fonksiyonlarını aşırı ve bilinçsiz bir şekilde kullanması nedeni ile ciddi anlamda çevresel sorunlar ortaya çıkmaktadır (Dunlap & Jorgenson, 2012: 1-2). Özellikle küresel ısınma ve iklim değişikliği bugünkü toplumları karşılaştığı en büyük tehlikelerden birisidir ve söz konusu çevresel sorunların giderilmesine ilişkin koordineli bir eylenin bulunmaması durumunda bu çevresel sorunlar yakın gelecekte geri dönüşü olmayan ve yıkıcı sonuçlar doğurabilecektir. Bu nedenle, çevre sorunlarının hem ulusal hem de uluslararası düzeyde çözümü için devletin düzenleyici araçlarına ihtiyaç vardır (Vysochyna, 2020:202).

Verginin tarihsel süreci göz önünde bulundurulduğunda; vergiler, geçmişte sadece kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olarak görülmüş ve daha çok fiskal amaçlı olarak kullanılmıştır. Günümüzde ise vergiler, fiskal amaçlı kullanılmasının yanında ekonomik ve sosyal birtakım amaçların gerçekleştirilmesi için de kullanılan önemli bir mali araç haline gelmiştir. Özellikle etkisi her geçen gün artan boyutlarda hissedilen çevre kirliliğinin azaltılmasında, çevreye verilen zararları ortadan kaldırmayı veya en az indirmeyi amaçlayan çevresel vergiler önemli bir yere sahiptir. Çevre kirliliğinin azaltılmasında vergilerin bir politika aracı olarak kullanılması fikri ilk olarak A. C. Pigou (1920) tarafından önerilmiş ve daha sonra çeşitli ekonomistler tarafından geliştirilmiştir. İlk olarak İskandinav ülkelerinde uygulama imkânı bulan çevresel vergiler bugün Türkiye de dâhil olmak üzere birçok ülkede uygulamaya konulmuştur. Çevresel vergilerin teorik temelleri incelendiğinde çevreye verilen zararların tazmin edilmesi ve çevre koruma politikalarının teşvik edilmesinin amaçlandığı görülmektedir. Bununla birlikte uygulamada çevresel vergilerin çevre koruma amacından ziyade kamuya gelir sağlama amacının ön plana çıktığı durumlar da söz konusu olabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı çevresel vergilerin teorik alt yapısını ortaya koymak ve çevresel vergilerin çevre koruma amacına hizmet edebilmesi için ne şekilde dizayn edilmesi gerektiğine ilişkin öneriler sunmaktır. Bu nedenle çalışmada ilk olarak çevresel vergi tanımı ve sınıflandırmasına yer verilmiş ardından çevresel vergilerin çevre koruma boyutu ele alınmış ve çevresel vergilerin etkinliğinin arttırılabilmesi için çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

2. Çevresel Vergilerin Teorik Temelleri

Çevresel tahribatın insan sağlığını ve sosyal yaşamı tehdit eden boyutlara varmasının fark edilmesiyle birlikte insan faktöründen kaynaklanan sera gazı emisyonlarının sınırlandırılması ve başta iklim değişikliği olmak üzere çevre koruma konusunda alınacak önlemlerle ilgili konular birçok çalışmanın odak noktası haline gelmeye başladı. Çevre koruma konusunda hükümetlerin uygulamış oldukları birçok politika seçeneği arasında çevresel vergiler, çevre korumayı teşvik eden en önemli mali araçların başında gelmektedir. Bu araçlar doğru uygulandığı takdirde çevresel iyileştirmeleri destekleyecek; çevreye zarar veren emisyonları kontrol altında tutabilecek ve özellikle çevre dostu teknolojik yenilikleri de teşvik edebilecektir (Ekins & Speck, 1999:369).

Çevresel vergilerin kökeni 18. ve 19. yüzyıldaki çevreciliğe ve sosyal kötülükleri önleme ve iyileştirme aracı olarak çevrenin korunmasına kadar uzanmakla birlikte (McEldowney & Salter, 2015:41) 1960 yılı sonrasında çevre ile ilgili devrimlerin tartışılmaya başlanmasıyla beraber çevre kirliliği birçok ekonomist tarafından önemli bir inceleme konusu olmaya başlamıştır. Ekonomistler çevre kirliliğini temiz su kaynakları temiz hava gibi kıt olan çevresel kaynakların belirli bir fiyatının olmamasının bir sonucu olarak açıklamışlardır. Söz konusu kıt kaynakların tasarruflu bir şekilde kullanılmasını özendirmek için de vergi ya da atık sulara ücret ödenmesi gibi aracı fiyatların uygulanması gerektiğini savunmuşlardır. Bu açıdan bakıldığında çevre kirliliğinin ve çevresel vergilerin özünün dışsallıklar teorisiyle de yakından ilişkili olduğu ifade edilebilir (Cropper & Oates, 1992: 675-678). İlk olarak A. Marshall'ın dışsallık kavramını ortaya attığı daha sonra çeşitli ekonomistlerce kavramın geliştirildiği ifade edilmektedir (Sönmez, 1987: 123). Marshall dışsallık kavramını dışsal ekonomiler anlamında kullanmıştır. Marshall'a göre piyasaya yeni katılan işletmeler diğer işletmelerin verimliliğinin artmasına katkıda bulunarak dışsal ekonomiler oluşturmaktadır (Marshall, 2013: 221). Ancak Marshall dışsallıkları pozitif anlamda ele almıştır. Özünde dışsallık kavramı pozitif dışsallıklarla birlikte negatif dışsallıkları da içermektedir. Literatüde sıklıkla olarak kullanılan dışsallık kavramı Nath'ın 1973 yılında yaptığı çalışmasına dayanmaktadır. Söz konusu çalışmada dışsallık; bir ekonomik birimin faaliyetinin başka bir ekonomik birimin refahını fiyat dışında negatif ya da pozitif anlamda etkilemesi şeklinde ifade edilmiştir (Nath, 1973: 43). Bu tanımdan yola çıkarak dışsallıktan söz edebilmek için ekonomik birimlerin fiyat mekanizması dışında gelişen bu etkileşimlerinde dışsallıktan söz edebilmek için ortaya çıkan faydaların fiyatlandırılamaması, ortaya çıkan zararlarında ödettirilememesi gerekmektedir (Aydoğan, 2019:211).

Marshall tarafından sadece olumlu anlamda ele alınan dışsallık kavramı refah iktisadı kapsamında olumsuz dışsallıkları da kapsayacak şekilde Arthur Cecil Pigou tarafından tekrar ele alınmıştır. Olumsuz dışsallıkların var-

lığı durumunda marjinal anlamdaki özel ve sosyal faydaların birbirine eşit olamayacağı ifade edilmektedir (Baumol, 1964: 371-372). Negatif anlamdaki dışsallıklar bireylerin faydalarında azalmaya ya da işletmelerin maliyetlerinde artışa neden olmakta ve kaynak tahsisinde etkinsizliklere neden olmaktadır. Özellikle bu durum hava ve su kaynaklarının kirletilmesinde sıklıkla yaşanmaktadır (Stiglitz, 1994: 92-93). A.C. Pigou negatif dışsallıkların kaynak dağılımındaki optimaliteyi bozucu etkisinin giderilmesi adına negatif dışsallığa neden olan söz konusu mala ya da malın kullanımına vergi uygulanmasının gerekli olduğunu ifade etmiştir. Uygulanacak söz konusu verginin oranının özel maliyetlerle sosyal maliyetler arasında negatif dışsallıklar nedeniyle oluşan farkın giderilmesi adına negatif dışsallığın oluşturduğu maliyetin parasal karşılığına eş olması gerektiğini, pozitif dışsallıklarda da söz konusu malın üretim ve kullanımını arttıracak şekilde sübvansiyon önerisinde bulunmuştur (Nath, 1973: 44-45). Buradan hareketle çevresel vergilerin Pigoucu vergilere dayandığı ve söz konusu vergilerin kirliliği caydırmak için kirliliğin neden olduğu maliyetleri dikkate aldığı ve böylece dışsal maliyetleri içselleştirdiği ifade edilebilir (McEldowney & Salter, 2016:41).

Her ne kadar iktisat teorisi maksimum verimlilik gereği, çevre sorunlarına sebep olan maddeye (örneğin, havada, suda ya da toprakta kirlilik oluşturulan gerçek emisyonlar) bir çevre vergisinin fiilen uygulanması gerektiğini ileri sürse de teknik olarak bu maddelere çevresel vergiler uygulamak çok da kolay değildir. Çünkü emisyon yayıcılarının çok fazla olması durumunda veya bir emisyonun izlenmesinin maliyetlerinin çok yüksek olması sebebiyle bu emisyonlar için aracı bir verginin uygulanması daha uygun olabilmektedir (Ekins, 1999:47). Çevresel anlamda negatif dışsallıkların azaltılması adına sadece kirlilik üzerine vergi konulması fikri Plott tarafından eleştirilmiştir. Plott'a göre çevresel vergiler hem kirliliğe hem de kirliliğe neden olan girdilere uygulanmalıdır. Örneğin üretim yapan bir fabrikanın bacasından çıkan zehirli duman olumsuz anlamda diğer ekonomik birimleri etkilemektedir. Bu durumda negatif dışsallığın giderilmesi için duman üzerine vergi konulmakla birlikte duman oluşmasına sebep olan girdilere de vergi uygulanmalıdır (Plott, 1966: 84). Örneğin, fosil yakıtlardaki karbon, küresel ısınmaya katkıda bulunan CO2 emisyonlarıyla yakından ilişkili olduğundan karbon üzerine vergi konulabileceği gibi ağır metal içeren pillere de söz konusu vergiler uygulanabilir (Ekins, 1999:47). Burada verginin doğru girdi kaynaklarına uygulanması çok önemli bir konudur. Fakat bunu tespit etmek de bir hayli zordur. Yanlış gidiler üzerine konulan düzenleyici vergiler negatif dışsallıkları içselleştirmekten ziyade sosyal faydayı azaltarak durumu daha kötü hale dönüştürebilir (Plott, 1966: 84).

Çevre vergilerinin çevre politikası kapsamında kullanılması tamamen yeni bir olgu değildir. İskandinav ülkelerinde çeşitli türlerdeki çevresel vergiler doksanlı yılların başlarından itibaren çevre politikası aracı olarak yoğun

bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır (Luckin & Lightfoot, 1999:243). Çevre vergileri ilk olarak ise 1959 yılında Fransa'da politika yapıcıların kirliliği giderme potansiyelleriyle ilgilenmeye başlamasıyla su mevzuatında ortaya çıkmıştır. 1971'de Hollanda'da ve Almanya'da atık su kontrolünü sağlamak amacı ile çevresel vergiler kullanılmıştır (McEldowney & Salter, 2015:42). Özellikle Hollanda çevre vergilerinin öncelikli olarak uygulanma imkânı bulduğu ülkelerin başında gelmektedir. Söz konusu ülkede çevre politikası kapsamında atık su ücretlerinin alınmasıyla birlikte çevresel vergiler yoğun bir şekilde uygulanmaya başlanmıştır. Atmosferdeki kirlilik ve artan sera gazlarının oluşturduğu emisyonların azaltılması ile ilgili olarak da 1998 tarihli Üçüncü Ulusal Çevre Politikası Planı kapsamında enerji vergilerinin önemli ölçüde artırılmasına karar verilmiştir. Ayrıca Fransa, İtalya, Almanya ve İngiltere'de de hükümetlerinin başlattığı reformların ardından çevre vergilerinin profili önemli ölçüde artış göstermiştir. Fransa'da, önceden var olan bir dizi tedbiri birleştiren ve kademeli olarak çevre politikasının diğer alanlarına da genişletilecek olan genel bir kirlilik vergisi 1 Ocak 1999'da yürürlüğe girmiştir. Ayrıca İtalya'da da Ocak 1999'da karbondioksit emisyonlarına ilişkin ulusal bir vergi getirilmiştir (Luckin &Lightfoot, 1999:243).

1960'lı yıllarda ABD'de çevresel vergilerin geliştirilmesine birçok ekonomist öncülük etmiştir. 1974 yılında Japonya'da kirlilikten etkilenen taraflara ödemede bulunulması kabul edilmiştir. ABD ve Japonya'nın deneyimi aynı zamanda çevresel vergilemenin kirliliği azaltmada ne kadar etkili bir araç olabileceğini de göstermiş oldu. Ancak çevresel vergi reformunun uygulanması çok kolay değildir ve birçok ülkede bu reformlara karşı direnç de gösterilmiştir (McEldowney & Salter, 2015:42).

2. Çevresel Verginin Tanımı ve Özellikleri

Literatürde ekolojik vergiler, yeşil vergiler, çevre ile ilişkili vergiler olarak da ifade edilen çevresel vergiler Avrupa Birliği Resmi İstatistik Ofisi tarafından yayınlanan çevresel vergilerle ilgili istatistiklere dair rehberde şu şekilde tanımlanmıştır:

İstatistiksel çerçeve, 691/2011 Sayılı AB Yönetmeliği uyarınca çevre vergisini; çevre üzerinde kanıtlanmış ve belirli bir olumsuz etkiye sahip olan, ayrıca Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi'nde (ESA) vergi olarak tanımlanan bir unsurun fiziksel birimi (ya da bu birimin temsili) üzerinden alınan vergi olarak tanımlamaktadır. Bu tanım, belirli bir verginin çevreye zarar veren faaliyetlerin maliyetleri ve ürün fiyatları üzerindeki etkisini özellikle vurgulamaktadır. Bir verginin çevresel etkisi, esas olarak ilgili fiyat esneklikleri çerçevesinde ürünlerin göreli fiyatları ve faaliyet düzeyi üzerindeki etkilerinden kaynaklanır. Tanımda ayrıca vergi matrahının önemi öne çıkarılmaktadır. Buna göre çevre vergisi, çevre üzerinde belirli bir olumsuz etkiye

sahip olan bir vergi matrahı üzerinden alınan vergidir. Vergi matrahı, çevre vergilerinin uluslararası karşılaştırılmasında tek nesnel ölçüt olarak kabul edilmektedir. Bunun dışında yasa koyucunun belirlediği amaç, verginin adı ya da vergi gelirlerinin çevresel amaçlara tahsis edilmesi gibi başka kriterler de bulunabilir. Ancak bu tür kriterler, çevre vergilerinin uluslararası düzeyde karşılaştırılması açısından uygun görülmemekte ve uygulamada önemli zorluklar yaratmaktadır (EUROSTAT, 2013: 9-10).

Çevresel vergilendirmenin tanımıyla ilgili literatürde farklı yaklaşımlar yer almaktadır. OECD ve EUROSTAT çevresel vergileri vergilerin amaçlarına göre yani çevre yanlısı sonuçları teşvik edecek şekilde tanımlamaktadır. EUROSTAT, çevresel vergileri; enerji ürünleri, ulaşım, kirletici faaliyetler ve kaynak kullanımı gibi çevreye zararlı vergi matrahları üzerinden alınan özel tüketim vergileri şeklinde tanımlamaktadır ve bu vergilerdeki amacın tüketicileri ve üreticileri çevreye daha az zararlı davranışlara fiyat teşvikleri yoluyla etkilemek olduğunu ifade etmektedir. OECD ise çevresel vergileri "özellikle çevreyle ilgili olduğu düşünülen vergi matrahları üzerinden genel hükümete yapılan herhangi bir zorunlu ödeme" şeklinde tanımlamaktadır. Çevresel vergilerin tanımıyla ilgili bir başka yaklaşımsa Birleşik Krallık Ulusal İstatistik Ofisi (ONS) tarafından benimsenen yaklaşımdır. Genel anlamda bu tanım OECD ve EUROSTAT tarafından kabul edilen tanımlara benzemekle birlikte çevresel vergileri çevre yanlısı sonuçlar üzerindeki etkili olan ve matrahı fiziksel olan bir vergi şeklinde tanımlanmaktadır. Bir verginin çevresel bir vergi olup olmadığını belirlemek için temel de üç kritere bakılmaktadır. Bunlar;

- Çevresel vergiler, hükümetlerin çevresel hedefleriyle bağlantılıdır;
- Çevresel vergilerin temel amacı çevreyi koruyan olumlu davranışları teşvik etmektir.
- Çevresel vergiler, çevresel hedeflere göre dizayn edilmiştir. Örneğin davranış ne kadar kirletici olursa, alınan vergi de o kadar büyük olur (McEldowney & Salter, 2015:43-44).

Avrupa çevre ekonomik hesapları tanımı, uluslararası karşılaştırmalar için çevre vergilerinin belirlenmesinde tek nesnel temelin bu olduğu kanıtlandığı için vergi matrahına odaklanmıştır. Çevre vergilerinin belirlenmesini kolaylaştırmak amacıyla Eurostat, Avrupa Komisyonu Çevre Genel Müdürlüğü ve Vergi ve Gümrük Birliği Genel Müdürlüğü, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Uluslararası Enerji Ajansı tarafından bir vergi matrahları listesi üzerinde anlaşmaya varıldı. (IEA) 1997'de kullanılmış ve daha sonra 2011 ve 2012'de güncellenmiştir. Bu vergi matrahlarına uygulanan tüm vergiler çevresel vergiler olarak değerlendirilmektedir (OECD, 2023a:17). Bu matrahlar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Avrupa Çevresel Ekonomik Hesaplarının Çevresel Vergi Matrahları Listesi

Enerji (Ulaşım amaçlı yakıtlar dâhil):	• Taşımacılık amacıyla kullanılan enerji ürünleri: kurşunlu ve kurşunsuz benzin, dizel ve taşıma amacıyla kullanılan diğer enerji ürünleri (örneğin; LPG, doğal gaz, kerosen veya akaryakıt) • Sabit amaçlara yönelik enerji ürünleri: hafif akaryakıt, ağır yağlı yakıt, doğal gaz, kömür, kola, biyoyakıtlar, elektrik tüketimi ve üretimi, bölgesel ısı tüketimi ve üretimi ve sabit kullanıma yönelik diğer enerji ürünleri • Sera gazları: yakıtların karbon içeriği, sera gazı emisyonları
Taşıma (Nakliye amaçlı yakıtlar hariç):	• Motorlu taşıtların ithalatı veya satışı (tek seferlik vergiler) • Motorlu taşıtların tescili veya kullanımı, tekrarlanan (örneğin yıllık vergiler) • Yol kullanımı (örneğin otoyol vergileri) • Trafik sıkışıklığı ücretleri ve şehir geçiş ücretleri (ulusal hesaplarda vergi varsa) • Diğer ulaşım araçları (gemiler, uçaklar, demiryolları vb.) • Uçuşlar ve uçak biletleri • Araç sigortası (genel sigorta vergileri hariç)
Kirlilik:	• Havada ölçülen veya tahmin edilen emisyonlar: ölçülen veya tahmin edilen azot oksit (NOx) emisyonları, ölçülen veya tahmin edilen kükürt oksit (SOx) emisyonları, diğer ölçülen veya tahmin edilen havadaki emisyonlar (CO2 hariç) • Ozon tabakasını incelten maddeler (örneğin kloroflorokarbonlar (CFC'ler) veya halonlar) • Ölçülen veya tahmin edilen atık sulardan suya katılanlar: ölçülen veya tahmin edilen oksitlenebilir madde atık suları, atık suların toplanması ve arıtılması, sabit yıllık vergiler • Noktasal olmayan su kirliliği kaynakları: pestisitler (örneğin kimyasal içerik, fiyat veya hacme dayalı olarak), yapay gübreler (örneğin fosfor veya nitrojen içeriği veya fiyatına dayalı olarak), gübre • Atık yönetimi: toplama, işleme veya imha etme; bireysel ürünler (örneğin ambalaj, içecek kapları, piller, lastikler, yağlayıcılar) • Gürültü (örneğin uçakların kalkış ve inişleri)
Doğal Kaynak:	• Su çıkarma • Biyolojik kaynakların toplanması (örneğin kereste, avlanan ve avlanan türler) • Hammaddelerin çıkarılması (örneğin mineraller, petrol ve gaz) • Peyzaj değişiklikleri ve ağaçların kesilmesi

Kaynak: EUROSTAT, 2013:12-13.

Çevre vergileri, üretim ve tüketim faaliyetlerinin çevre üzerindeki dış maliyetlerini yansıtabilmektedir. Çevresel maliyetleri piyasa fiyatlarına entegre ederek ekonomik birimlerin kararları üzerinde etkili olmakta ve kirliliği uygun maliyetli bir şekilde azaltan teşvikler oluşturmaktadır. Bu teşvikler kısaca şu şekilde ifade edilebilir (OECD, 2023b:13):

• Çevresel vergiler, piyasaların çevresel etkilerini fiyatlara dâhil ederek piyasaların negatif dışsallıkları hesaba katmadaki başarısızlığını doğrudan giderebilmektedir.

• Çevresel vergilendirme yoluyla çevresel fiyatlandırma, tüketicilere ve işletmelere çevresel "ayak izlerini" en iyi nasıl azaltabileceklerini belirleme esnekliği de sağlayabilmektedir.

• Çevresel vergiler, en düşük maliyetli çözümleri mümkün kılar, inovasyon için teşvik sağlar

Çevresel vergilerin kirliliği azaltacak, çevresel sonuçları optimum seviyeye taşıyacak sonuçlar ortaya çıkarabilmesi için doğru bir şekilde tasarlanması gerekir. Bunun için;

• Çevresel vergilerin matrahları, kirleticileri veya kirletici davranışlarını hedef almalıdır.

• Çevresel vergilerde kapsam ideal olarak çevreye verilen zararın kapsamı kadar geniş olmalıdır.

• Çevresel vergilerin oranı çevreye verilen zararlarla orantılı olarak belirlenmelidir.

• Çevresel iyileştirmeleri teşvik etmek için çevresel vergilerin güvenilir olması ve oranının da öngörülebilir olması gerekmektedir.

• Rekabetçilik kaygılarının dikkatle değerlendirilmesi gerekir.

• Çevresel vergilendirmenin kamuoyu tarafından kabul edilmesinde açık iletişim kritik öneme sahiptir.

• Belirli sorunların çözümü için çevresel vergilerin diğer politika araçlarıyla birleştirilmesi gerekebilir (OECD, 2011:1)

3. Çevresel Vergilerin Sınıflandırılması

Konuyla ilgili literatüre bakıldığında sıklıkla çevresel vergiler; ekolojik vergiler, yeşil vergiler, pigoucu vergiler şeklinde de ifade edilmekte ve bu vergiler, AB'nin resmi istatistik kurumu olan EUROSTAT' ta yer alan sınıflandırma referans alınarak; karbon ve enerji vergileri, taşımacılık vergileri, kirlilik vergileri ve doğal kaynak vergileri şeklinde sınıflandırılmaktadır.

3.1. Enerji ve Karbon Vergileri

Enerji vergileri; enerji üretimi, ulaşım amaçlı ve sabit amaçlı kullanılan enerji ürünlerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Ulaşım amaçlı kullanılan enerji ürünleri, benzin ve dizel; sabit amaçlarla kullanılan enerji ürünleri, doğalgaz, akaryakıt, kömür ve elektriği içermektedir. Bunların dışında biyo-yakıtlar ve yenilenebilir kaynaklardan elde edilen enerji üzerinden alınan vergiler de enerji vergileri kapsamında değerlendirilmektedir (EUROSTAT, 2013:13).

Küresel ısınma ve iklim değişikliğine yol açan karbondioksit emisyonlarının kontrol altına alınması amacıyla uygulanan karbon vergileri (Çelikkaya, 2011: 104), esasen birer kirlilik vergisi niteliği taşımaktadır. Bununla birlikte, çevre kirliliğine neden olan temel unsurun enerji kullanımı olması (İrteş Gülşen, 2021: 131) nedeniyle karbon vergileri enerji vergileriyle bütünleşmiş durumdadır. Özellikle mineral yağların karbon içeriklerine göre vergi oranlarının farklılaştırılması, karbon vergilerinin enerji vergilerinden ayrı bir şekilde tanımlanmasını vergi istatistikleri açısından güçleştirmektedir. Ayrıca, enerji vergilerinden elde edilen gelirlerin, doğrudan kirlilik vergilerinden elde edilen gelirlere kıyasla oldukça yüksek olması da bu vergilerin istatistiksel sınıflandırmasında etkili olmaktadır. Bu nedenlerle karbon vergileri, vergi istatistiklerinde enerji vergileri başlığı altında değerlendirilmektedir (EUROSTAT, 2013: 13).

3.2. Taşımacılık Vergileri

Taşımacılık vergileri, motorlu araçların mülkiyeti ve kullanımına ilişkin olarak alınan vergileri kapsamaktadır. Bu çerçevede, motorlu araçların bir defaya mahsus ithalatı veya satışı sırasında alınan vergiler ile yıllık olarak tekrarlanan yol vergileri de taşımacılık vergileri arasında yer almaktadır. Söz konusu vergilerin matrahı, araçların fiili kullanım düzeyi ya da gerçek emisyon miktarları yerine; 100 kilometrede ortalama CO_2 emisyonu veya ortalama yakıt tüketimi, aracın ağırlığı ve motor gücü gibi teknik özelliklere dayanmaktadır (EUROSTAT, 2013: 14).

3.3. Kirlilik Vergileri

Kirlilik vergileri; hava ve su için ölçülen ya da tahmin edilen emisyonlar, katı atıklar ve gürültüye ilişkin alınan vergileri kapsamaktadır. Karbon vergileri, enerji vergileri başlığına dâhil edildiğinden bu başlık altında sayılmamıştır. Enerji amaçlı kullanılmayan yağlama yağları, en iyi kirlilik vergileri olarak bu başlık altında sayılmaktadır. Çünkü söz konusu yağın toprak ve suya karışması durumunda ciddi boyutta çevresel kirlenme oluşabilmektedir. (EUROSTAT, 2013:14). Bununla birlikte kükürtdioksit vergileri de kirlilik vergileri arasında sayılmaktadır (Öz, Kutbay, 2016: 254- 256).

Kirlilik vergileri, düzenli depolama alanlarına giden atık miktarının azaltılmasını, geri dönüşümü teşvik ederek sürdürülebilir atık yönetimini teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Depolanan atık miktarını azaltarak, iklim değişikliğine katkıda bulunan bir sera gazı olan metan depolama alanlarından kaynaklanan emisyonu azaltabilecektir. Söz konusu vergilerle yeraltı suyuna sızan kirleticiler ve atık depolama sahalarının çevresinde sıklıkla meydana gelen koku giderilebilecektir (Ekins, 1999:45).

3.4. Doğal Kaynak Vergileri

Doğal kaynak vergileri başlığı altında ele alınan vergiler; su, orman, yabani flora ve fauna vb. yerlerden doğal kaynakların çıkarılması ya da kullanılması ile ilgilidir. Bu faaliyetler, doğal kaynakların tükenmesine neden olan faaliyetler olarak görüldüğü için (EUROSTAT, 2013:14), bu vergiler doğal kaynağın çıkartıldığı madenin kira bedeli üzerinden alınmaktadır (İrteş Gülşen, 2021:133). EUROSTAT tarafından doğal kaynak vergileri şeklinde yapılan sınıflandırmanın özünde doğal kaynakların çıkartılması esnasında çevrenin tahrip edilme olasılığı göz önünde bulundurularak çevre koruma konusunda daha dikkatli davranmayı teşvik etme düşüncesi olduğu ifade edilebilir (Özden, 2016:505). Bu bakımdan söz konusu verginin, hem doğal kaynakların gelecek nesillerin kullanımına imkân verecek şekilde kullanılmasını teşvik etmek hem de kamusal anlamda gelir sağlamak amacıyla alındığı söylenebilir.

4. Çevresel Vergilerin Çevre Korumadaki Rolü ve Önemi

Mali politika araçlarının çevre koruma kapsamında kullanılmasını öngören Ekolojik Vergi Reformu (EVR) yaklaşımının küresel ölçekte büyük oranda kabul görmesiyle birlikte çevresel vergiler konusu daha çok gündeme gelmeye başlamıştır. EVR yaklaşımının amacı; çevreye zararlı faaliyetlerin, hem mevcut mali teşviklerin kaldırılması hem de yeni çevre koruma odaklı vergilerin uygulanması yoluyla caydırmaktır. Böylece hem çevreye zarar veren üretim ve tüketim faaliyetlerini dolaylı bir şekilde teşvik eden kamusal yardımların ve sübvansiyonların kaldırılması hem de işgücü ile sermaye üzerindeki vergi yükünün çevreye zararlı ekonomik faaliyetlere kaydırılmasını hedeflenmektedir (Ferhatoğlu, 2003:1).

İyi tasarlanmış çevresel vergiler, emisyonların tüm düzeylerinde azaltılmasına yönelik sürekli ve güçlü bir teşvik mekanizması oluşturabilmektedir. Örneğin, elektrikli araçlara ayrıcalık tanıyan vergi teşvikleri emisyon azaltımına doğrudan katkı sağlamakta ve düşük emisyonlu alternatiflerin rekabet gücünü artırmaktadır. Benzer şekilde, otomotiv yakıtlarına uygulanan vergiler, toplu taşıma ve bisiklet gibi düşük emisyonlu ulaşım seçeneklerine olan talebin artmasına katkıda bulunabilmektedir. Bu vergiler, kirleticilerin kirlilik üretme maliyetlerini yükselterek firmaları yeni teknolojiler geliştirmeye ve mevcut çevre dostu yenilikleri benimsemeye teşvik etmektedir. Nitekim, fosil

yakıtlara uygulanan vergiler sonucunda daha fazla yakıt tasarrufu sağlayan ve alternatif enerji kullanan araçların teşvik edilmesi, otomobil üreticilerinin bu tür araçları geliştirmesini ve tüketicilerin bu araçları tercih etmesini destekleyen önemli bir unsur olarak öne çıkmaktadır (OECD, 2011: 2-3).Farklı bir açıdan bakıldığında ise çevresel vergiler su kirliliği ve hava kirliliği gibi yoksulların sağlığını ve geçimini tehdit eden çevresel sorunların çözümüne katkı sağlayabilecektir (Okombi & Babouama 2024). Bunun dışında çevresel vergiler, temiz enerji üretimini artırmak için yapılacak olan yatırımlara finansal kaynak sağlamak için de kullanılabilir. Böylece çevresel vergiler, çevre kalitesine hem doğrudan hem de dolaylı olarak fayda sağlayabilir (Liu vd., 2023:2282).

Çevresel vergiler hem karbon emisyonlarının azaltılmasında hem de enerji tüketiminin azaltılması bakımından çevre korumada etkili bir mali araç olarak kullanılmaktadır. Özellikle ekonomik birimlerin davranışları sonucu ortaya çıkan çevresel zararların çevresel vergiler vasıtasıyla kendi maliyetlerine yansıtılması ekonomik birimlerin davranışlarını daha çevreci seçeneklere yönlendirebilmektedir (Kaplanhan, 2025:140). Firmaların fosil yakıt kullanımı yerine yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelmesi iş gücünün de sürdürülebilir sektörlere kaymasını ve bu alanda yeni istihdamın olanaklarının artmasını teşvik edebilecektir. Çevresel vergiler, kişilerin ve kurumların Ar-Ge ve inovasyon odaklı yenilikçi çözümler geliştirmelerine katkı sağlayabilecektir. Nitekim İsveç'te uygulanan karbon vergisi, işletmelerin biyokütle temelli enerji sistemlerine geçişini hızlandırmış ve bu alanda önemli teknolojik yeniliklerin ortaya çıkması için zemin hazırlamıştır. Çevresel vergiler sadece ekonomik alanda değil, toplum sağlığı açısında da dolaylı olarak olumlu etkilere sahiptir. Şöyle ki; Karbon ve enerji vergileri fosil yakıt kullanımını azaltarak hava kalitesinin iyileşmesine katkı sağlamakta; bu durum ise hava kirliliğine bağlı solunum yolu hastalıkları, kanser ve kardiyovasküler rahatsızlıkların görülme sıklığını düşürmektedir. Hava ve su kirliliğinin azalmasıyla birlikte çevresel kaynaklı hastalık yükünün hafiflemesi, sağlık harcamalarında düşüşe yol açarak hem bireyler hem de ulusal ekonomi açısından doğrudan bir kazanım yaratmaktadır (Kaplanhan, 2025:149). Yine bu vergilerden sağlanan hasılatın yoksullar için su dağıtımı ve sanitasyon gibi temel altyapıların inşası için kullanılması yoksul yanlısı programları finanse etmek için mali kaynak yaratılmasına da yardımcı olabilir. Ayrıca eğitim ve sağlık gibi alanlarda dezavantajlı kişilere fayda sağlayacak diğer yatırımların veya hizmetlerin finansmanına yardımcı olabilecektir (Okombi & Babouama 2024).

Hükümetler çevre korumaya ilişkin politika hedeflerine ulaşmak ve pozitif dışsallık özelliğine sahip eylemleri desteklemek için vergiyi teşvik aracı olarak da kullanabilmektedir. Vergi teşvikleri sayesinde kişilerin ve firmaların tercihlerini çevre dostu faaliyetlere yönlendirebilmektedir. Şöyle ki, çevre

dostu ürünlerin kullanımında vergi indirimi ve muafiyet mekanizmalarını kullanarak çevre dostu ürünlerin kullanılmasını teşvik edebilir. Buradaki amaç vergi oranlarının arttırılıp çevreye zarar veren eylemlerin caydırılmasından ziyade çevre korumaya katkı sağlayan uygulamaları teşvik etmektir. Ayrıca bu durum çevre dostu yeni teknolojilerin geliştirilmesine ve bu alandaki yatırımların artmasına katkı sağlayabilecektir (Ağcakaya ve Kaya, 2022:517).

Özellikler çevre vergileri içerinde yer alan karbon ve emisyon vergileri, yenilenebilir enerji kaynaklarının sermayeleştirilmesini teşvik ederek geleneksek enerji talebini en aza indirebilecektir. Bununla birlikte karbon vergileri, kaynak tüketimini azaltarak ve geri dönüşümü teşvik ederek kaynak israfını da önlemeye yardımcı olabilir (Sun vd., 2025:220-223). Diğer taraftan çevresel vergilerin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi ve çevresel bir dönüşüm meydana getirebilmesi için hem verginin tasarım aşamasının hem de söz konusu vergilerden elde edilecek gelirlerin harcanacağı alanların doğru bir şekilde planlanması gerekmektedir.

İyi tasarlanmamış çevresel vergiler, çevre korumaya katkı sağlamadığı gibi toplumsal olarak da birtakım sıkıntıları yaşanmasına neden olabilecektir. Örneğin, 2018 yılında Fransa'da karbon vergilerinin arttırılmasına ilişkin düzenleme enerji fiyatlarının artmasına neden olarak düşük gelirli kesimin protestolarına neden olmuştur. Ayrıca karbon vergileri uygulamada, sermayenin yüksek oranda çevresel vergilerin uygulandığı ülkelerden vergi oranlarının düşük olduğu ya da çevresel vergilerin görece daha az olduğu ülkelere doğru kaymasına yol açarak küresel çapta emisyon azaltım hedeflerine ulaşılamamasına neden olabilecektir (Kaplanhan, 2025:140). Diğer taraftan iyi tasarlanmış çevresel vergiler uzun dönemde küresel anlamda sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasına büyük oranda katkı sağlayabilecektir.

Çevresel vergilerin çevre koruma amacına hizmet edebilmesi sadece tek bir unsura bağlı değildir. Burada vergilendirmenin niteliği, niceliği, karbon ayak izi yüksek olan ürün ve hizmetlere yönelik piyasa talebinin esnekliği, sürdürülebilir alternatiflerin varlığı (veya yokluğu) ve çevre vergilerinden elde edilen gelirlerin nasıl yönlendirildiği gibi birçok faktöre bağlıdır. Ayrıca Sosyo-politik faktörler de bu vergilerin etkinliğini etkileyebilmektedir. Bu vergiler, çıkar ve baskı grupları tarafından yönlendirilebilmekte ve toplumun çeşitli kesimleri arasında eşitsizliklere yol açtığı gerekçesiyle tepkiyle karşılanabilmektedir (Dahmani 2024:454).

Birçok ülkede küresel çevre sorunlarının giderilmesinde önemli bir politika aracı olarak kullanılan çevresel vergilerin gerçek anlamda çevre koruma amacına hizmet edebilmesi için bazı düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Öncelikle vergilerin oranının sosyal maliyetlerle uyumlu olacak şekilde belirlenmesi ve bu vergilerden sağlanan gelirlerin çevre korumaya yönelik pro-

jelerin finansmanı için kullanılması, çevresel vergilerin kapsamının ve uygulama alanlarının genişletilmesi, halkın çevresel vergiler konusunda bilinçlendirilmesi gibi uygulamalar söz konusu vergilerin etkinliğini arttırabilecektir (Öksüz, 2024:62). Bununla birlikte vergi indirimleri, sübvansiyonlar ve imtiyazlı kredi koşulları gibi mali teşvikler, yeşil teknolojilerin geliştirilmesi ve benimsenmesinde endüstriyel katılımı teşvik etmek için etkili mekanizmalar olarak ifade edilebilir. Özellikle yenilenebilir enerji ve karbon yakalama gibi alanlarda çevre teknolojilerine yönelik kamu Ar-Ge çalışmalarının artırılması yine bu tür teknolojilerin benimsenmesini kolaylaştırmak için, hanelerin güneş panelleri gibi yeşil enerji sistemlerini uygun bir maliyetle kurmalarına olanak tanıyan vergi politikalarının tasarlanması çevresel vergilerin etkinliğini arttırabilecektir (Dahmani 2024:471-472). Ayrıca çevresel vergilerin çevre koruma üzerindeki etkileri ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Şöyle ki, ülkelerin çevre kalitesine olumlu katkıda bulunacak kadar yüksek çevre vergisi tarifelerine sahip olmaması ya da çevre vergisi bileşenlerini iyi yapılandıramaması bu vergilerin etkinliğinin azalmasına neden olabilmektedir. Böyle bir durumda çevresel vergilerden faydalanmak hedeflenirken, çevresel vergilerin yanlış kombinasyonu dışsallıklara neden olarak çevre üzerinde zararlı etkilere de yol açabilir (Kartal, 2024:9-10).

5. Sonuç ve Öneriler

Ekolojik Vergi Reformu (EVR) yaklaşımı çerçevesinde değerlendirilen çevresel vergiler, çevreye zarar veren üretim ve tüketim faaliyetlerinin maliyetlerini içselleştirerek ekonomik aktörlerin davranışlarını daha çevre dostu seçeneklere yönlendiren önemli mali politika araçlarıdır. Çevresel vergiler; karbon emisyonlarının azaltılması, enerji verimliliğinin artırılması, yenilenebilir enerji yatırımlarının teşvik edilmesi ve teknolojik yeniliklerin desteklenmesi yoluyla çevre kalitesine doğrudan katkı sağlamaktadır. Ayrıca bu vergilerden elde edilen gelirlerin çevre koruma, temiz enerji ve sosyal politika alanlarında kullanılması, çevresel vergilerin toplumsal refah üzerindeki olumlu etkilerini güçlendirmektedir. Bununla birlikte çevresel vergilerin beklenen çevresel faydayı sağlayabilmesi; vergi oranlarının sosyal maliyetlerle uyumlu şekilde belirlenmesine, vergi tabanının kapsamına, sürdürülebilir alternatiflerin varlığına ve vergi gelirlerinin etkin kullanımına bağlıdır. Uygun şekilde tasarlanmayan çevresel vergiler, düşük gelirli kesimler üzerinde orantısız yükler oluşturarak toplumsal tepkilere neden olabilmekte ve karbon kaçağı gibi sorunlar yoluyla küresel emisyon azaltım hedeflerini zayıflatabilmektedir. Bu nedenle çevresel vergilerin, sosyal adalet ve ekonomik rekabet gücü boyutları gözetilerek bütüncül bir politika çerçevesinde ele alınması gerekmektedir.

Bu bağlamda çevresel vergilerin etkinliğini artırmaya yönelik başlıca öneriler şu şekilde sıralanabilir:

- Çevresel vergilerin oranları, çevresel dışsallıkların gerçek sosyal maliyetlerini yansıtacak biçimde belirlenmeli ve kademeli olarak uygulanmalıdır.
- Çevresel vergilerden elde edilen gelirler, yenilenebilir enerji yatırımları, çevre koruma projeleri ve yeşil teknolojilerin geliştirilmesi için şeffaf bir biçimde kullanılmalıdır.
- Düşük gelirli hanelerin olası olumsuz etkilerden korunması amacıyla hedefli transferler, vergi iadeleri veya enerji verimliliğini artırıcı destek mekanizmaları devreye sokulmalıdır.
- Çevresel vergiler; vergi indirimleri, sübvansiyonlar ve imtiyazlı kredi uygulamaları gibi mali teşviklerle birlikte tasarlanarak yeşil dönüşüm süreci desteklenmelidir.
- Kamuoyunun çevresel vergilerin amaçları ve faydaları konusunda bilgilendirilmesi, toplumsal kabulün artırılması açısından önem taşımaktadır.

Sonuç olarak çevresel vergiler, doğru tasarım ve tamamlayıcı politikalarla desteklendiği takdirde çevre koruma hedeflerine ulaşılmasında ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında etkili bir araç olma potansiyeline sahiptir.

KAYNAKÇA

Ağcakaya, S., & Kaya, I. (2022). Sürdürülebilir kalkinma ve yeşil ekonomi perspektifinden yeşil maliye politikalari uygulamalari. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 31(2), 512-525.

Aydoğan, S. (2019). Türkiye'de küresel iklim değişikliği ile mücadelede mali araç olarak kamu harcamalarının rolü ve önemi. Vergi Raporu, (243), 209-220.

Baumol, W. J.(1964). External economies and second-order optimality conditions. The American Economic Review, 54(4), 358–372.

Cropper, M. L., & Oates, W. E. (1992). Environmental economics: a survey. Journal of Economic Literature, 30(2), 675-740.

Çelikkaya, A. (2011). Avrupa Birliği üyesi ülkelerde çevre vergisi reformları ve Türkiye'deki durumun değerlendirilmesi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11(2), 97-120.

Dahmani, M. (2024). Environmental quality and sustainability: Exploring the role of environmental taxes, environment-related technologies, and R&D expenditure. Environmental Economics and Policy Studies, 26(2), 449-477.

Dunlap, R. E., & Jorgenson, A. K. (2012). Environmental problems. The Wiley-Blackwell Encyclopedia of Globalization içinde (s.1-8) New Jersey: Wiley & Sons, Ltd.

Ekins, P. (1999). European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends. Ecological economics, 31(1), 39-62.

Ekins, P., & Speck, S. (1999). Competitiveness and exemptions from environmental taxes in Europe. Environmental and resource economics, 13, 369-396.

Ertekin, Ş., & Dam, M. (2020). Türkiye'de çevre vergilerinin çevresel etkileri üzerine bir değerlendirme. Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, 15, 66-87.

EUROSTAT (2013). Environmental taxes a statical guide. Retrieved from https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/-/ks-gq-13-005. Accessed 15.04.2024.

Ferhatoğlu, E. (2003). Avrupa Birliği'nde ortak çevre politikası çerçevesinde çevre vergileri. e-yaklasim, Ekim, (3).

İrteş Gülşen, M. (2021). Çevresel Vergi Uygulamalarının Sınıflandırılması ve Seçilmiş Ülkelerdeki Uygulama Örnekleri. İçinde O. Elmacı (Ed.). Süreklilikten Sürdürülebilirliğe Ekonomi (s.1-179). Çanakkale: Holistence Publication.

Kaplanhan, F. (2025). Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinde Vergilendirme Politikalarının Rolü. TYB Akademi Dil Edebiyat ve Sosyal Bilimler Dergisi, (43), 131-153.

Kartal, M. T. (2024). Impact of environmental tax on ensuring environmental quality: Quantile-based evidence from G7 countries. Journal of Cleaner Production, 440, 140874.

Liu, H., Zafar, M. W., Sinha, A., & Khan, I. (2023). The path to sustainable environment: Do environmental taxes and governance matter?. Sustainable Development, 31(4), 2278-2290.

Luckin, D., & Lightfoot, S. (1999). Environmental taxation in contemporary European politics. Contemporary Politics, 5(3), 243-261.

Marshall, A. (2013). Principles of Economics (8th ed.). New York: Palgrave Macmillan.

McEldowney, J., & Salter, D. (2016). Environmental taxation in the UK: the climate change levy and policy making. Denning LJ, 28, 37.

Nath, S. K. (1973). A perspective of welfare economics, In D. C. Rowan and G. R. Fisher, (Eds.), pp. 11-17. Macmillan Studies in Economics, London: The Macmillan Press Ltd.

OECD (2011). Environmental taxation a guide for policy makers. OECD Publishing. Retrieved from http://www. oecd. org/greengrowth/tools-evaluation. Accessed 30.04.2024.

OECD (2023a). Review of environmental taxation and environmental expenditure in Ukraine. Retrieved from https://dx.doi.org/10.1787/921319bc-en. Accessed 30.04.2024.

OECD (2023b). Environmental Tax policy review of Andalusia. OECD Publishing. Retrieved from https://doi.org/10.1787/fe6d8b45-en. Accessed 30.04.2024.

Okombi, I. F., & Ndoum Babouama, V. B. D. (2024). Environmental taxation and inclusive green growth in developing countries: does the quality of institutions matter?. Environmental Science and Pollution Research, 1-30.

Öksüz, M. (2024). Pigouvian Vergi Olarak Çevre Vergileri: Çevre Temizlik Vergisi Özelinde Bir Tartışma. Lapseki Meslek Yüksekokulu Uygulamalı Araştırmalar Dergisi, 5(10), 52-62.

Öz, E. & Kutbay, H. (2016). Ekolojik vergileme: seçilmiş bazı dünya ülkeleri ile Türkiye verilerinin karşılaştırılması. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11(1), 247-271.

Özden, E. (2016). Türk vergi sisteminin çevre vergilerinin istihdamda artış sağlamaya yönelik ikincil amaçlı kullanımına yönelik revizesi. Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, (55), 500-531.

Pigou, A. C. (1920). Some problems of foreign exchange. The Economic Journal, 30(120), 460-472.

Plott, C. R. (1966). Externalities and corrective taxes. Economica, (33), 84-87.

Sönmez, S. (1987). Kamu ekonomisi teorisi: Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışı. Ankara: Teori Yayınları.

Stiglitz, J. E. (1994), Kamu kesimi ekonomisi. (Çev: Ö. F. Batırel). İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları.

Sun, Y., Belgacem, S. B., Khatoon, G., & Nazir, F. (2025). Impact of environmental taxation, green innovation, economic growth, and renewable energy on green total factor productivity. Gondwana Research, 145, 218-227.

Vysochyna, A., Samusevych, Y., & Starchenko, L. (2020). Convergence trends of environmental taxation in European countries. In E3S Web of Conferences (Vol. 202, p. 03031). EDP Sciences.