DOI: 10.5281/zenodo.23545836

MALİYE ALANINDA GÜNCEL GELİŞMELER VE TEMATİK İNCELEMELER

Editör
Prof. Dr. Cuma Ercan

Maliye Alanında Güncel Gelişmeler ve Tematik İncelemeler

Editör

Prof. Dr. Cuma Ercan

İmtiyaz Sahibi
Platanus Publishing®

Editör

Prof. Dr. Cuma Ercan

Kapak & Mizanpaj & Sosyal Medya
Platanus Yayın Grubu

Birinci Basım
Ekim, 2026

Yayımcı Sertifika No
45813

ISBN
978-625-91203-8-6

©copyright
Bu kitabın yayım hakkı Platanus Publishing'e aittir. Kaynak gösterilmeden alıntı yapılamaz, izin alınmadan hiçbir yolla çoğaltılamaz.

Adres: Natoyolu Cad. Fahri Korutürk Mah. 157/B, 06480, Mamak, Ankara, Türkiye.

Telefon: +90 312 390 1 118
web: www.platanuspublishing.com
e-mail: platanuskitap@gmail.com



Platanus Publishing®

İÇİNDEKİLER

BÖLÜM 1..... 5

Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Vergisel Asimetri: Vergi Adaleti ve Rekabet Açısından Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme
Yağmur Yavilioğlu Kaya

BÖLÜM 2..... 29

Kamu Eğitim ve Sağlık Harcamaları ile Beşerî Kalkınma: Türkiye İllerinden Panel Veri Bulguları (2011–2024)
Ümit Acar

BÖLÜM 3..... 57

Türkiye'de Emlak Vergisinin Hukuki Yapısı ve Uygulama Sorunları
Nergis Feride Kaplan Dönmez

BÖLÜM 1

Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Vergisel Asimetri: Vergi Adaleti ve Rekabet Açısından Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme

Yağmur Yavilioğlu Kaya[1]

[1] Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Doktor Öğretim Üyesi, ,ORCID 0000-0002-0196-78

1. GİRİŞ

Dijitalleşme, ekonomik faaliyetin mekânsal niteliğini dönüştürerek uluslararası vergilendirmenin fiziksel varlık ve işyeri esaslarına dayanan geleneksel yapısını zorlamaktadır. İnternet öncesi ekonomik yapı esas alınarak oluşturulan birçok vergi kuralı, sınır ötesi dijital faaliyetlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalabilmektedir. Dijital işletmelerin bir ülkede fiziksel varlık oluşturmaksızın faaliyet gösterebilmesi ve gelir elde edebilmesi, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer ile vergilendirme yetkisinin kullanıldığı yer arasındaki geleneksel bağlantının zayıflamasına neden olabilmektedir.

Bu dönüşümün mali sonuçları vergi tabanının ve kamu gelirlerinin korunmasıyla sınırlı değildir. Çok uluslu dijital işletmeler, ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklardan yararlanarak gelirlerini düşük vergili yargı alanlarına aktarabilmekte ve vergi planlaması yoluyla vergi yüklerini azaltabilmektedir (Kara ve Öz, 2016: 31). Buna karşılık aynı pazarda faaliyet gösteren yerel işletmeler, fiziksel varlıkları ve ulusal vergi yükümlülükleri nedeniyle benzer vergisel imkânlardan yararlanamayabilmektedir. Bu farklılık, vergisel avantajların rekabet avantajına dönüşmesine ve vergi adaletinin zayıflamasına yol açabilmektedir. Dijital ekonomideki vergilendirme sorunlarının temelinde, değer yaratımının gerçekleştiği yer ile kârın vergilendirildiği yer arasındaki ayrışma bulunmaktadır (Guo, Zou ve Shan, 2022: 3). Bu çalışmada söz konusu ayrışmanın ortaya çıkardığı yapı vergisel asimetri olarak ele alınmakta; bu asimetri, vergi adaleti ile rekabet sorunlarının ortak bir analitik çerçevede değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Sorunun sınır ötesi niteliği, çözüm arayışlarını da ulusal vergilendirme politikalarının ötesine taşımıştır. OECD/G20 öncülüğünde geliştirilen Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (BEPS) Projesi ile İki Sütunlu Çözüm, dijitalleşmenin uluslararası vergilendirmede ortaya çıkardığı sorunlara yönelik başlıca çok taraflı girişimlerdir. Türkiye de uluslararası gelişmelere paralel olarak dijital faaliyetlerin vergilendirilmesinde KDV, stopaj, Dijital Hizmet Vergisi, transfer fiyatlandırması ve Küresel Asgari Kurumlar Vergisi gibi farklı araçlardan yararlanmaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, dijital ekonominin geleneksel vergilendirme yapısında ortaya çıkardığı asimetrilerin vergi adaleti ve rekabet üzerindeki sonuçlarını analiz etmek ve bu asimetrileri gidermeye yönelik uluslararası ve ulusal politika araçlarının işlevselliğini Türkiye örneği üzerinden değerlendirmektir. Bu doğrultuda temel araştırma sorusu, dijital ekonominin vergilendirilmesinden kaynaklanan vergisel asimetrilerin vergi adaleti ve rekabeti nasıl etkilediği ve uluslararası çözüm mekanizmaları ile Türkiye'de uygulanan vergisel araçların bu asimetrileri gidermede hangi imkân ve sınırlılıklara sahip olduğudur.

Çalışmada nitel araştırma yöntemi benimsenmiş ve doküman incelemesine dayalı analitik bir yaklaşım izlenmiştir. İlgili ulusal ve uluslararası literatür, OECD/G20 düzenlemeleri ile Türkiye'deki mevzuat ve resmî belgeler araştırma sorusu çerçevesinde değerlendirilmiştir. Çalışma, vergi adaleti ve rekabet ilişkisiyle sınırlandırılmış; düzenlemelerin etkilerine ilişkin ampirik veya ekonometrik bir nedensellik analizi yapılmamıştır. Çalışmanın özgün katkısı, dijital ekonominin vergilendirilmesini yalnızca vergi kaybı veya vergi tabanının korunması ekseninde değil, vergisel asimetrinin vergi adaleti ile rekabet arasında oluşturduğu aktarım mekanizması üzerinden ele almasıdır. Bu çerçeve, uluslararası çözüm arayışları ile Türkiye'de uygulanan farklı vergisel araçların aynı analitik ölçütler üzerinden değerlendirilmesine ve vergi adaleti ile rekabet tarafsızlığını birlikte gözeten politika çıkarımlarının geliştirilmesine imkân sağlamaktadır.

2. DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE VERGİ ADALETİ VE REKABET SORUNU

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde vergi adaleti ve rekabet sorununun başlangıç noktası, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer ile vergilendirme yetkisinin dayandığı yer arasındaki ilişkinin zayıflamasıdır. Geleneksel uluslararası vergilendirme sistemi, vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde önemli ölçüde fiziksel varlık ve daimi işyeri ölçütlerine dayanmaktadır. Buna karşılık dijital iş modellerinde işletmelerin fiziksel varlık oluşturmaksızın sınır ötesi faaliyet gösterebilmesi, satışların yapıldığı veya kullanıcıların bulunduğu ülkelerin vergilendirme hakkını sınırlandırabilmektedir (Dabla-Norris vd., 2021: 2). Dijital iş modellerinin maddi olmayan unsurlara dayanması ve fiziksel varlıktan bağımsız faaliyet gösterebilmesi bu uyumsuzluğu daha da belirginleştirmektedir.

Bu yapısal dönüşümün vergi adaleti bakımından önemi, benzer ekonomik faaliyetlerden elde edilen kazançların farklı vergisel sonuçlarla karşılaşabilmesinden kaynaklanmaktadır. Vergi adaleti, vergi yükünün mükellefler arasında ödeme güçleriyle uyumlu, adil ve dengeli biçimde dağıtılmasını gerektirmektedir (Kılıç, 2018: 409). Aynı ekonomik güce sahip mükelleflerin benzer vergi yükleriyle karşılaşması yatay, farklı ekonomik güce sahip mükelleflerin farklı yükümlülüklere tabi olması ise dikey adalet yaklaşımıyla açıklanmaktadır (Anlar ve Cengiz, 2016: 57). Dijitalleşme açısından özellikle yatay adalet önem kazanmaktadır. Aynı pazara mal veya hizmet sunan ve aynı tüketici kitlesinden gelir elde eden işletmelerin, yalnızca faaliyetlerini örgütleme biçimleri veya fiziksel varlıklarının bulunduğu yer nedeniyle önemli ölçüde farklı efektif vergi yükleriyle karşılaşmaları, vergilendirmede eşitlik ilkesini zayıflatabilmektedir.

Bu çalışmada söz konusu farklılaşma vergisel asimetri kavramı üzerinden ele alınmaktadır. Vergisel asimetri, aynı veya benzer pazarlarda ekonomik faaliyette

bulunan işletmelerin, ekonomik faaliyetlerinin ve kazanç yaratma kapasitelerinin ötesinde; fiziksel varlık, uluslararası yapılanma veya vergi planlama imkânlarındaki farklılıklar nedeniyle farklı vergi yük ve yükümlülükleriyle karşılaşması olarak tanımlanmaktadır. Bu asimetri iki temel kanaldan ortaya çıkmaktadır. İlk kanal, piyasa erişimi ile vergilendirilebilir varlık arasındaki ayrışmadır. Dijital işletmeler, bir ülkede daimi işyeri oluşturmaksızın tüketicilere doğrudan hizmet sunabilmekte ve önemli ölçüde gelir elde edebilmektedir. Fiziksel varlık ile ekonomik katılım arasındaki bu ayrışma, vergilendirme yetkisinin hangi yargı alanına ait olduğunun belirlenmesini güçleştirmektedir (Bozdoğanoğlu ve Haspolat Kaya, 2019: 1657). İkinci kanal ise kazancın yaratıldığı yer ile vergilendirildiği yer arasındaki ayrışmadır (Guo, Zou ve Shan, 2022: 3). Dijital iş modellerinin faaliyet, varlık ve gelir unsurlarının farklı yargı alanları arasında daha esnek biçimde yapılandırılmasına imkân vermesi, ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılıkların ve düzenleyici boşlukların daha etkin biçimde kullanılabilmesine zemin hazırlamaktadır (Eroğlu ve Aksu, 2019b: 74).

İkinci kanalın vergisel sonuçları, özellikle matrah aşındırması ve kâr aktarımı mekanizmaları üzerinden belirginleşmektedir. Çok uluslu işletmeler, ülkelerin vergi sistemleri arasındaki oran, matrah ve düzenleme farklılıklarından yararlanarak kazançlarını düşük vergili yargı alanlarına yönlendirebilmekte veya vergi cennetlerinin sunduğu avantajlardan faydalanabilmektedir (Kara ve Öz, 2016: 31). Dijital ekonomide maddi olmayan varlıkların yüksek hareketliliği ve bunların değerinin güvenilir biçimde belirlenmesindeki güçlükler, bu süreci daha da karmaşıklaştırmaktadır. Söz konusu özellikler, bir yandan emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasını ve yaratılan değerin farklı yargı alanları arasında dağılımının belirlenmesini güçleştirirken, diğer yandan ekonomik değer yaratımının gerçekleştiği yer ile vergisel kazancın raporlandığı yer arasında daha geniş bir ayrışma alanı oluşturabilmektedir (METI, 2021: 28-29). Dolayısıyla dijitalleşmenin vergisel etkisi, yalnızca yeni ekonomik faaliyetlerin mevcut vergi kurallarının kapsamına alınmasında karşılaşılan güçlüklerle sınırlı değildir. Daha temel olarak dijitalleşme, vergi matrahının ekonomik faaliyetin ve değer yaratımının gerçekleştiği yerden ayrıştırılabilme kapasitesini artırmakta; böylece uluslararası vergi sisteminde mevcut olan farklılıkların işletmeler tarafından daha sistematik biçimde kullanılabilmesine imkân vermektedir.

Vergisel asimetrinin rekabet üzerindeki etkisi bu noktada ortaya çıkmaktadır. Yerel işletmeler faaliyet gösterdikleri ülkelerde fiziksel varlık bulundurmakta, ulusal vergi mevzuatına ve denetimine doğrudan tabi olmakta ve gelirlerinin vergilendirilmesi bakımından daha sınırlı bir hareket alanına sahip bulunmaktadır. Buna karşılık uluslararası dijital işletmelerin transfer fiyatlandırması, kâr aktarımı ve düşük vergili yargı alanlarından yararlanma imkânlarının daha geniş olması, aynı pazardaki işletmeler arasında vergi kaynaklı maliyet farklılıkları yaratabilmektedir (Eroğlu ve Aksu, 2019b: 74; Taraktaş, 2019: 94-95). Böylece başlangıçta vergilendirme aşamasında ortaya çıkan

farklılık, işletmelerin fiyatlandırma imkânlarını ve pazar paylarını etkileyebilecek bir rekabet avantajına dönüşebilmektedir. Vergi adaleti ile rekabet arasındaki ilişki bu nedenle ardışık niteliktedir: vergisel asimetri vergi yükünün dağılımını etkilerken, vergi yükündeki farklılık işletmelerin rekabet koşullarına aktarılabilmektedir.

Bununla birlikte dijital ve geleneksel işletmeler arasındaki her vergi yükü farklılığının vergisel adaletsizlik olarak değerlendirilmesi doğru değildir. İşletmelerin büyüklüğü, kârlılığı, faaliyet alanı, risk yapısı ve hukuki statüsü farklı vergisel sonuçları haklı kılabilir. Vergi adaleti ve rekabet açısından sorun oluşturan husus, farklılığın ekonomik temellerden ziyade işletmenin değer yarattığı ve gelir elde ettiği piyasa ile vergilendirildiği yargı alanı arasındaki yapısal kopuştan kaynaklanmasıdır. Dolayısıyla amaç dijital ve geleneksel işletmelerin nominal olarak aynı miktarda vergi ödemesini sağlamak değil; benzer ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmesinde faaliyet, değer yaratımı ve vergi yükü arasındaki ilişkinin mümkün olduğunca tutarlı kurulmasıdır.

Bu çerçeve aynı zamanda sorunun neden yalnızca ulusal vergi politikalarıyla çözülemeyeceğini de göstermektedir. Dijital faaliyetlerin sınır ötesi niteliği, bir ülkenin tek başına uyguladığı vergisel tedbirlerin başka ülkelerin vergilendirme yetkileriyle çatışmasına ve çifte vergilendirme riskine yol açabilmektedir (Guo, Zou ve Shan, 2022: 3). Maddi olmayan varlıkların hareketliliği, kâr dağılımının belirlenmesindeki güçlükler ve vergi yargı alanının tespiti, uluslararası vergi sisteminin temel sorunları arasında yer almaktadır (Campos, 2021: 350). Bu nedenle dijital ekonominin oluşturduğu vergisel asimetrilerin azaltılması, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer ile vergilendirme hakkı arasındaki bağın yeniden kurulmasını ve ülkeler arasında koordinasyonu gerektirmektedir. İzleyen bölümde OECD/G20 öncülüğünde geliştirilen BEPS Projesi ile Birinci ve İkinci Sütun[2], bu çerçevede vergisel asimetriyi azaltma, vergi adaletini güçlendirme ve rekabet koşullarını dengeleme kapasiteleri bakımından değerlendirilmektedir.

3. ULUSLARARASI ÇÖZÜM ARAYIŞLARININ VERGİ ADALETİ VE REKABET AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel asimetrilerin sınır ötesi niteliği, çözümün yalnızca ulusal vergi politikaları üzerinden geliştirilmesini

[2] **BEPS** (Base Erosion and Profit Shifting – Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı) Projesi, OECD ve G20 öncülüğünde geliştirilen; çok uluslu işletmelerin ülkeler arasındaki vergi sistemi farklılıklarından yararlanarak vergi matrahını aşındırmasını ve kârlarını düşük vergili yargı alanlarına aktarmasını sınırlandırmayı amaçlayan uluslararası vergi reformu girişimidir.
Birinci Sütun (Pillar One), özellikle büyük ve yüksek kârlı çok uluslu işletmelerin kazançlarının bir bölümünün, fiziksel varlık şartı aranmaksızın faaliyet gösterdikleri pazar ülkelerinde vergilendirilmesini amaçlayan kurallar bütünüdür.
İkinci Sütun (Pillar Two) ise büyük çok uluslu işletme gruplarının kazançlarının küresel ölçekte en az %15 efektif vergiye tabi tutulmasını öngören küresel asgari kurumlar vergisi düzenlemesidir.

güçleştirmektedir. Bu nedenle uluslararası reformların temel işlevi yalnızca vergi gelirlerini artırmak değil, ekonomik faaliyet ile vergilendirme arasındaki bağı yeniden kurmak ve ülkeler ile işletmeler arasında ortaya çıkan vergisel dengesizlikleri azaltmaktır. OECD/G20 öncülüğünde geliştirilen Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı (BEPS) Projesi ile daha sonra şekillenen İki Sütunlu Çözüm bu arayışın başlıca kurumsal araçlarını oluşturmaktadır.

BEPS Projesi, çok uluslu işletmelerin farklı ülkelerin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanarak matrahlarını aşındırmaları ve kârlarını düşük vergili yargı alanlarına aktarmaları sorununa karşı koordineli bir uluslararası yaklaşım geliştirmiştir (Teles, 2023: 2). Projenin kapsamının Kapsayıcı Çerçeve yoluyla genişletilmesi, BEPS standartlarının uygulanmasının izlenmesine ve dijitalleşmeden kaynaklanan vergilendirme sorunlarının daha geniş bir ülke grubuyla ele alınmasına imkân sağlamıştır (OECD, 2021: 3). Bu yönüyle BEPS, ülkelerin vergi tabanlarını ayrı ayrı korumaya çalıştığı parçalı bir yapıdan, ortak standartlara dayanan daha koordineli bir vergilendirme düzenine geçişi temsil etmektedir.

Vergi adaleti bakımından BEPS'in temel katkısı, vergilendirilebilir kazanç ile ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer arasındaki ilişkinin güçlendirilmesidir. Kârın yalnızca vergisel nedenlerle düşük vergili yargı alanlarına aktarılmasının sınırlandırılması, çok uluslu işletmelerin uluslararası yapılanmalarından kaynaklanan vergi avantajlarını azaltarak benzer ekonomik faaliyetler arasındaki vergi yükü farklılıklarının daraltılmasına katkıda bulunabilir. Rekabet açısından ise bu yaklaşım, daha sınırlı uluslararası yapılanma ve vergi planlama kapasitesine sahip işletmeler karşısında çok uluslu işletmelerin vergi kaynaklı maliyet avantajlarını azaltma potansiyeline sahiptir. Bununla birlikte BEPS'in genel önlemleri, dijital ekonomide fiziksel varlık olmaksızın gelir elde edilmesinden kaynaklanan bağlantı sorununu bütünüyle çözememiştir. OECD'nin kendi değerlendirmesinde de BEPS paketinin vergi sistemlerinin adaletini güçlendirmesine rağmen ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergilendirme sorunlarında yeterli ilerlemenin sağlanamadığı belirtilmektedir (OECD, 2021: 3).

Bu sınırlılık, İki Sütunlu Çözüm'ün geliştirilmesinde belirleyici olmuştur. İki Sütunlu Çözüm, vergisel asimetrinin iki farklı boyutuna müdahale etmektedir. Birinci Sütun, işletmenin fiziksel varlığının bulunduğu yer ile gelir elde ettiği piyasa arasındaki kopuşu azaltmaya; İkinci Sütun ise kazancın yaratıldığı yer ile düşük vergilemenin gerçekleştiği yer arasındaki ayrışmayı sınırlandırmaya yönelmektedir. Bu nedenle iki sütunun birlikte değerlendirilmesi, uluslararası reformların vergi adaleti ve rekabet üzerindeki etkisini anlamak bakımından daha açıklayıcıdır.

Birinci Sütun'un temel yeniliği, belirli büyüklük ve kârlılık düzeyindeki çok uluslu işletmelerin kârlarının bir bölümünün, işletmenin fiziksel varlığından

bağımsız olarak müşterilerin veya kullanıcıların bulunduğu piyasa ülkelerine yeniden tahsis edilmesidir. Böylece piyasa ülkelerine, geleneksel daimi işyeri şartının oluşmadığı durumlarda da belirli ölçüde vergilendirme hakkı tanınması ve bağlantı ile kâr dağıtım kurallarının fiziksel varlığın ötesine taşınması amaçlanmaktadır (Dabla-Norris vd., 2021: 18; Campos, 2021: 357-358).

Vergi adaleti açısından Birinci Sütun'un önemi, bir ülkede önemli ekonomik değer yaratılmasına veya geniş bir müşteri kitlesinden gelir elde edilmesine rağmen vergilendirme hakkının yalnızca işletmenin fiziksel olarak bulunduğu ülkeye bırakılmasından kaynaklanan asimetriyi azaltma potansiyelidir. Piyasa ülkesine tanınan yeni vergilendirme hakkı, ekonomik faaliyet ile vergi yükü arasındaki ilişkinin güçlendirilmesine hizmet etmektedir. Rekabet açısından ise aynı pazardan gelir elde eden yerel ve çok uluslu işletmeler arasındaki vergisel farklılıkların azaltılması, vergiden kaynaklanan maliyet avantajlarının daraltılmasına katkıda bulunabilir. Bu anlamda Birinci Sütun, dijital ekonominin vergilendirilmesinde "nerede vergi ödenmelidir?" sorusuna verilen uluslararası bir cevap niteliğindedir.

Bununla birlikte Birinci Sütun'un vergi adaleti ve rekabet üzerindeki etkisi kapsam ve uygulama bakımından sınırlıdır. Yeniden tahsis mekanizması yalnızca belirli gelir ve kârlılık eşiklerini aşan en büyük çok uluslu işletmeleri kapsamaktadır; dolayısıyla dijital ekonomideki bütün vergisel asimetrileri ortadan kaldırabilecek genel bir bağlantı kuralı değildir. Ayrıca uygulamanın çok taraflı bir sözleşmeye ve geniş uluslararası mutabakata dayanması, sistemin işlerliğini siyasal ve kurumsal koordinasyona bağımlı hâle getirmektedir. Güncel OECD çerçevesinde Tutar A (Amount A) için hazırlanan Çok Taraflı Sözleşme[3], en büyük ve en kârlı çok uluslu işletmelerin kârlarının belirli bir bölümüne ilişkin vergilendirme haklarının piyasa ülkelerine yeniden tahsisini, vergi kesinliğinin artırılmasını ve dijital hizmet vergilerinin[4] kaldırılmasını öngörmektedir (OECD, t.y.). Bununla birlikte OECD, Çok Taraflı Sözleşme metninin henüz imzaya açılmadığını belirtmektedir. Bu durum, Birinci Sütun kapsamında öngörülen yeni vergilendirme hakkının uygulamada henüz tam olarak işlerlik kazanmadığını göstermektedir (OECD, t.y.).

[3] **Tutar A (Amount A) için hazırlanan Çok Taraflı Sözleşme (MLC)**, OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi kapsamında, en büyük ve en kârlı çok uluslu işletmelerin kazançlarının belirli bir bölümüne ilişkin vergilendirme hakkının, fiziksel varlık şartı aranmaksızın pazar ülkelerine yeniden tahsis edilmesini öngören Birinci Sütun düzenlemesinin uygulanmasına yönelik uluslararası sözleşme metnidir.

[4] **Dijital Hizmet Vergisi (Digital Services Tax-DST)**, dijital platformlar, çevrim içi reklamcılık ve dijital aracılık gibi faaliyetlerden elde edilen belirli gelirlerin, çoğunlukla kullanıcıların veya pazarın bulunduğu ülkede vergilendirilmesini amaçlayan ve genellikle hasılat üzerinden uygulanan tek taraflı bir vergidir.

İkinci Sütun ise vergisel asimetrinin farklı bir kaynağına, düşük vergileme ve kâr aktarımı teşviklerine yönelmektedir. GloBE kuralları[5], belirli büyüklükteki çok uluslu işletme gruplarının faaliyet gösterdikleri her yargı alanında en az %15 düzeyinde efektif vergilendirilmesini amaçlamakta; efektif vergi oranının bu seviyenin altında kalması hâlinde ilave vergi mekanizmaları öngörmektedir (KPMG, 2022: 2). Düzenlemenin temel mantığı, kârların yalnızca vergi avantajı elde etmek amacıyla düşük vergili ülkelere aktarılmasını daha az cazip hâle getirmek ve ülkeler arasındaki aşağı yönlü kurumlar vergisi rekabetini sınırlandırmaktır.

Bu mekanizma vergi adaleti açısından, çok uluslu işletmelerin faaliyetlerini düşük vergili yargı alanlarında yapılandırarak çok düşük efektif vergi yükleri oluşturabilme kapasitesini sınırlandırmaktadır. Rekabet bakımından ise uluslararası yapılanma imkânı geniş olan işletmeler ile faaliyetlerini esas olarak ulusal ölçekte sürdüren işletmeler arasındaki vergi kaynaklı maliyet farklılıklarının azaltılmasına katkıda bulunabilir. İkinci Sütun'un ayrıca ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını sürekli aşağı çekme yönündeki baskıyı hafifletmesi beklenmektedir. Uluslararası vergi rekabetinden kaynaklanan baskının azalması, devletlerin hareketli sermayeyi çekmek amacıyla kurumlar vergisi oranlarını düşürme yönündeki baskıyı da sınırlayabilir (Dabla-Norris vd., 2021: ix). Dolayısıyla İkinci Sütun, dijital ekonominin vergilendirilmesindeki "ne kadar vergi ödenmelidir?" sorusuna yönelik tamamlayıcı bir uluslararası çerçeve oluşturmaktadır.

Birinci ve İkinci Sütun arasındaki bu işlevsel ayrım, uluslararası reformların analitik bütünlüğünü de göstermektedir. Birinci Sütun verginin hangi ülkeye ait olduğu sorununa müdahale ederken, İkinci Sütun çok uluslu işletmelerin toplam efektif vergi yükünün aşırı ölçüde azaltılmasını sınırlandırmaktadır. Başka bir ifadeyle Birinci Sütun vergilendirme hakkının dağılımındaki, İkinci Sütun ise vergilendirme düzeyindeki asimetriyi azaltmaya yönelmektedir. Bu iki mekanizma birlikte değerlendirildiğinde, uluslararası reformların vergi adaleti ve rekabet üzerindeki etkisi yalnızca ilave vergi geliri yaratmalarıyla değil, işletmeler arasındaki vergi planlama kapasitesi farklılıklarını azaltmaları ve ekonomik faaliyet ile vergilendirme arasındaki bağı güçlendirmeleriyle açıklanabilir.

Bununla birlikte çok taraflı çözümün gecikmesi, ülkeleri dijital hizmet vergileri gibi tek taraflı önlemlere yöneltebilmektedir. Bu tür vergiler piyasa ülkesinin vergilendirme hakkını kısa vadede koruyabilmekle birlikte, ülkeler arasında oran, kapsam ve eşiklerin farklılaşması çifte vergilendirme riskini ve

[5] **GloBE (Global Anti-Base Erosion) kuralları**, OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi kapsamında geliştirilen ve büyük çok uluslu işletme gruplarının faaliyet gösterdikleri ülkelerde kazançları üzerinden en az %15 oranında efektif vergi ödemelerini sağlamayı amaçlayan küresel asgari kurumlar vergisi kurallarıdır.

uyum maliyetlerini artırabilmektedir (Kurihara, 2021: 2; Dabla-Norris vd., 2021: 25-26). Bu durum önemli bir politika ikilemi ortaya çıkarmaktadır: ulusal önlemler vergisel asimetriyi kısa vadede azaltabilirken, uluslararası koordinasyondan yoksun olmaları yeni vergisel ve rekabetçi asimetriler yaratabilir. Bu nedenle dijital ekonominin vergilendirilmesinde vergi adaleti ile rekabetin birlikte korunması, tek taraflı vergilerin yaygınlaştırılmasından çok, ortak bağlantı kuralları, asgari vergileme ve uyuşmazlık çözüm mekanizmalarına dayanan çok taraflı bir çerçevenin işlerlik kazanmasına bağlıdır.

İkinci Sütun bakımından bu çok taraflı çerçeve artık yalnızca tasarım aşamasında değildir. OECD, küresel asgari verginin birçok yargı alanında 2024'ten itibaren uygulanmaya başladığını ve 2026 yılında uygulamanın tutarlı ve koordineli yürütülmesine yönelik yeni idari rehberler ile araçların geliştirildiğini belirtmektedir (OECD, 2026). Bu gelişme, uluslararası çözüm arayışlarının iki ayağı arasındaki uygulama farkını da göstermektedir: Birinci Sütun'da çok taraflı siyasi uzlaşma ve yürürlüğe giriş sorunu devam ederken, İkinci Sütun küresel asgari vergileme yoluyla fiilî uygulama aşamasına daha ileri ölçüde geçmiş bulunmaktadır.

Sonuç olarak uluslararası çözüm arayışları, dijital ekonominin ortaya çıkardığı vergisel asimetrileri iki tamamlayıcı mekanizma üzerinden azaltmaya çalışmaktadır. BEPS, matrah aşındırması ve kâr aktarımını sınırlayan kurumsal zemini güçlendirmekte; Birinci Sütun, piyasa erişimi ile vergilendirme hakkı arasındaki kopuşu azaltmakta; İkinci Sütun ise düşük vergileme ve kâr aktarımından kaynaklanan efektif vergi yükü farklılıklarını sınırlandırmaktadır. Bu çerçevede uluslararası reformların vergi adaleti ve rekabet bakımından başarısı, yalnızca daha fazla vergi tahsil edilmesine değil, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer, vergilendirme hakkının doğduğu yer ve işletmenin taşıdığı efektif vergi yükü arasındaki ilişkinin daha tutarlı hâle getirilmesine bağlıdır. Türkiye'de kullanılan vergisel araçların bu uluslararası çerçeveyle ne ölçüde uyumlu olduğu ve vergisel asimetrileri hangi kanallar üzerinden azaltabildiği ise izleyen bölümün temel değerlendirme alanını oluşturmaktadır.

4. TÜRKİYE'DE DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ VE REKABET AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler, tek bir vergi türüne dayanmayan çok araçlı bir yapıya sahiptir. Elektronik hizmetlerin KDV kapsamına alınması, internet ortamında sunulan reklam hizmetlerine yönelik stopaj, Dijital Hizmet Vergisi (DHV) ve son olarak yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi bu yapının başlıca unsurlarını oluşturmaktadır. Bu araçların ortak amacı, Türkiye'de ekonomik değer ve gelir oluşturan dijital faaliyetlerin vergilendirme alanına dâhil edilmesi ve fiziksel varlık bulunmamasından kaynaklanan vergi boşluklarının azaltılmasıdır. Bu

nedenle düzenlemelerin vergi adaleti ve rekabet bakımından başarısı, yalnızca sağladıkları ilave vergi gelirleriyle ölçülemez. Asıl değerlendirme ölçütlerinden biri, aynı ekonomik pazarda faaliyet gösteren yerli ve uluslararası işletmeler arasında vergilendirmeden kaynaklanan yük farklılıklarını ne ölçüde daralttıklarıdır.

Türkiye'nin dijital ekonomiye yönelik ilk önemli müdahale alanlarından biri KDV olmuştur. Elektronik ortamda Türkiye'deki nihai tüketicilere sunulan hizmetlerin KDV kapsamına alınması, yabancı hizmet sağlayıcıların Türkiye'de fiziksel varlıklarının bulunmaması nedeniyle tüketim vergisinin dışında kalmasını önlemeye yöneliktir. Elektronik hizmet sağlayıcılarının KDV mükellefiyeti tesis ederek vergiyi beyan etmeleri öngörülmüş ve web barındırma, yazılım, dijital içerik, oyun, müzik, film, veri hizmetleri ve uzaktan eğitim gibi geniş bir hizmet grubu sisteme dâhil edilmiştir. Vergi adaleti açısından bu yaklaşım, aynı tüketici pazarına mal veya hizmet sunan yerli ve yabancı işletmelerin tüketim üzerinden benzer vergisel yükümlülüklerle karşılaşmasını sağlamaya yöneliktir. Bu nedenle KDV düzenlemesi, piyasa erişimi ile vergisel yükümlülük arasındaki asimetriyi azaltan araçlardan biridir.

Bununla birlikte KDV esas itibarıyla tüketim üzerinden alınan dolaylı bir vergi olduğundan, dijital işletmelerin kazançlarının hangi ülkede vergilendirildiği sorununa doğrudan çözüm üretmemektedir. Yabancı bir dijital işletmenin Türkiye'deki tüketiciye sunduğu hizmet KDV'ye tabi tutulsa bile, bu işletmenin elde ettiği kurum kazancının Türkiye ile yeterli vergisel bağ kuramaması mümkündür. Dolayısıyla KDV, yerli ve yabancı sağlayıcılar arasındaki tüketim vergisi farklılığını azaltırken, çok uluslu işletmelerin kazanç üzerinden ortaya çıkan vergisel avantajlarını tek başına ortadan kaldıramamaktadır. Bu ayrım, Türkiye'de kullanılan vergisel araçların birbirini tamamlamasının neden gerekli olduğunu göstermektedir.

İkinci önemli araç, internet ortamında sunulan reklam hizmetlerine yönelik stopaj uygulamasıdır. Bu düzenlemeyle, dar mükellef yabancı işletmelere internet ortamında verilen reklam hizmetleri karşılığında yapılan ödemeler vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Vergi, yabancı hizmet sağlayıcının Türkiye'de ayrıca mükellefiyet tesis etmesine bağlanmaksızın, Türkiye'deki hizmet alıcısı tarafından yapılan ödeme üzerinden kesilmektedir. Böylelikle fiziksel varlık koşulundan kaynaklanan vergileme boşluğunun kısmen aşılması mümkün olmaktadır (Uslu, 2021: 65).

Stopajın vergi adaleti ve rekabet açısından güçlü yönü, Türkiye pazarından gelir elde eden yabancı dijital işletmelerin Türkiye kaynaklı reklam gelirlerinin vergilendirme dışında kalmasını sınırlandırmasıdır. Ancak bu aracın sınırları da bulunmaktadır. Verginin ekonomik yükünün hizmeti satın alan işletmelere yansıtılabilmesi mümkündür; nitekim dijital reklam hizmetlerindeki stopaj yükünün piyasa koşullarında hizmet alıcısı üzerinde kalabildiğine işaret

edilmektedir (Güngör, 2021: 267). Bu durumda verginin hukuki yükümlülüğü yabancı dijital işletmenin gelirine yönelik olsa bile ekonomik yükün Türkiye'deki işletmeye aktarılması, düzenlemenin rekabet eşitleyici etkisini zayıflatabilir.

Türkiye'nin dijital ekonomiye yönelik en doğrudan vergisel müdahalesi ise 7194 sayılı Kanun ile 2020 yılında uygulanmaya başlanan Dijital Hizmet Vergisidir. DHV'nin ortaya çıkışındaki temel gerekçe, çok uluslu dijital işletmelerin fiziksel varlık oluşturmadan Türkiye'de ekonomik faaliyette bulunabilmeleri ve Türkiye pazarından elde ettikleri gelirlerin mevcut vergilendirme bağlantısı kuralları çerçevesinde yeterince vergilendirilememesidir. Vergi; dijital reklam hizmetlerini, dijital içerik satış ve kullanımını, kullanıcıların etkileşimine imkân sağlayan dijital platformları ve bunlara ilişkin aracılık hizmetlerini kapsamaktadır. Güncel düzenlemeye göre DHV oranı 1 Ocak 2026'dan itibaren %5'e indirilmiş, 1 Ocak 2027'den itibaren ise %2,5 olarak uygulanması kararlaştırılmıştır (10767 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, 2025). Gelir İdaresi Başkanlığının güncel açıklamalarında da 2026 oranı %5, 2027 oranı %2,5 olarak gösterilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, t.y.)

Bu oran değişikliği vergi adaleti ve rekabet açısından önemlidir. Önceki %7,5 oranı, uluslararası karşılaştırmalarda efektif vergi yükü açısından yüksek bulunmuştur (Mert ve Bayar, 2020: 30). Ayrıca DHV'nin hasılat üzerinden alınması ve matrahtan gider veya maliyet indirilememesi, verginin işletmelerin kârlılık düzeyinden bağımsız olarak yük oluşturabilmesine neden olabilmektedir. Oranın %5'e ve ardından %2,5'e düşürülmesi, piyasa ülkesinin vergilendirme hakkını tamamen terk etmeden yüksek ciro vergisinin oluşturabileceği maliyet ve rekabet sorunlarını azaltma yönünde değerlendirilebilir. Böylece DHV'nin vergisel asimetriyi azaltma işlevi korunurken, verginin kendisinin yeni bir asimetri yaratma riskini azaltabilecek bir düzenleme ortaya çıkmaktadır.

DHV'nin vergi adaletine katkısı, fiziksel varlığı bulunmamasına rağmen Türkiye pazarından önemli gelir elde eden işletmelere yönelik bir vergilendirme bağlantısı kurmasıdır. Bu yönüyle vergi, yerel işletmeler ile uluslararası dijital işletmeler arasındaki ilk tür vergisel asimetriye doğrudan müdahale etmektedir. Bununla birlikte DHV kazanç yerine hasılat üzerinden alınmaktadır. Bu özellik, farklı kâr marjlarına sahip işletmelerin aynı ciro üzerinden benzer vergi yüküyle karşılaşması ve vergi maliyetinin fiyatlara aktarılması ihtimalini artırmaktadır.

Farklı ülkelerde uygulanan dijital hizmet vergilerinin tasarım bakımından önemli ölçüde ayrışmasının uyum maliyetlerini artırabileceği ve vergi yükünün tüketicilere yansıtılabileceği literatürde vurgulanmaktadır (Dabla-Norris vd., 2021: 25-28). Dolayısıyla DHV, Türkiye'nin vergilendirme hakkını koruyan etkili bir geçiş aracı olmakla birlikte, vergi adaleti açısından kurum kazancı üzerinden uluslararası uzlaşıya dayalı vergilemenin tam ikamesi değildir.

Bu noktada Türkiye'nin yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi uygulamasına geçmesi ikinci tür vergisel asimetri bakımından daha yapısal bir

önem taşımaktadır. Türkiye'de 7524 sayılı Kanun ile oluşturulan sistem kapsamında, önceki dört hesap döneminin en az ikisinde dünya genelindeki yıllık konsolide hasılatı 750 milyon avro karşılığı Türk lirasını aşan çok uluslu işletme grupları için %15 asgari efektif kurumlar vergilemesi öngörülmüştür (7524 sayılı Kanun, 2024). 26 Aralık 2025 tarihli Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile sistemin usul ve esasları da ayrıntılandırılmıştır (Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 2025). Gelir İdaresi Başkanlığı düzenlemenin amacını, çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamak, kâr kaydırma teşviklerini azaltmak ve kurumlar vergisi oranlarındaki aşağı yönlü rekabeti sınırlamak olarak açıklamaktadır.

Küresel asgari verginin Türkiye açısından temel avantajı, DHV ve stopajdan farklı olarak doğrudan kazancın düşük vergili yargı alanlarına aktarılmasından kaynaklanan asimetriyi hedeflemesidir. Büyük çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri yargı alanlarında asgari efektif vergi yüküne tabi tutulması, düşük vergili ülkelere kâr aktarımından elde edilebilecek avantajı sınırlandırmaktadır. Bu durum, uluslararası yapılanma imkânları daha sınırlı olan yerel işletmelerle çok uluslu şirketler arasındaki vergi kaynaklı rekabet farklılığının azaltılmasına katkı sağlayabilir. Türkiye'de sistemin artık uygulama aşamasına geçtiği, Gelir İdaresi Başkanlığının 2026 vergi takviminde 2024 yılına ilişkin Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi beyan ve ödeme yükümlülüklerinin yer almasından da anlaşılmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2026).

Bununla birlikte Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesinde araçların sayısının artması, kendi başına daha adil bir sistem anlamına gelmemektedir. Farklı vergisel araçların aynı ekonomik faaliyet üzerinde kesişmesi, hukuki mükerrerlikten bağımsız olarak toplam vergi yükünü artırabilir. Özellikle reklam hizmetlerinde stopaj ile DHV'nin birlikte uygulanması, toplam vergisel yükün yüksekliği bakımından eleştirilmiş; söz konusu vergilerin fiyatlara yansıtılması yoluyla ekonomik yükün hizmet alıcılarına aktarılabileceğine dikkat çekilmiştir (Güngör, 2021: 267, 289–290). Bu nedenle Türkiye açısından temel politika sorunlarından birisi, dijital faaliyetlere yeni vergiler eklemekten çok, mevcut vergilerin hangi vergisel asimetriyi hedeflediğinin ve birbirleriyle nasıl etkileştiğinin açık biçimde belirlenmesidir.

Vergisel düzenlemelerin başarısı ayrıca denetim ve bilgi altyapısına bağlıdır. Dijitalleşme, vergi idarelerinin dijital sistemler, standartlaştırılmış raporlama formatları ve elektronik ara yüzler aracılığıyla daha fazla bilgiye erişebilmesine; mükelleflerin gerçek ekonomik durumlarının daha hızlı doğrulanmasına ve vergiden kaçınma ile vergi kaçırma durumlarının daha etkin biçimde tespit edilmesine imkân sağlamaktadır (Taraktaş, 2019: 92–93). Vergi denetiminin, vergi tabanının korunmasının yanı sıra mükellefler arasındaki haksız rekabetin önlenmesi ve vergi adaletinin sağlanması bakımından da önemli bir işlevi

bulunmaktadır. Bu nedenle dijital vergilendirmede teknoloji, veri analitiği ve uzman personel kapasitesi, hukuki düzenlemelerin fiilen adil ve rekabetçi sonuçlar doğurabilmesinin önemli unsurlarıdır. Aksi durumda kuralların hukuken eşit olması, mükelleflerin fiilen eşit biçimde vergilendirildiği anlamına gelmeyebilir.

Türkiye uygulaması bir bütün olarak değerlendirildiğinde, mevcut araçların farklı vergisel asimetri türlerine müdahale ettiği görülmektedir. KDV, yabancı ve yerli hizmet sağlayıcıları tüketim vergisi bakımından yakınlaştırmakta; stopaj, Türkiye'de fiziksel varlığı bulunmayan işletmelerin belirli Türkiye kaynaklı gelirlerini vergileme alanına taşımakta; DHV, piyasa erişimi ile vergilendirme hakkı arasındaki kopuşa doğrudan müdahale etmekte; küresel asgari kurumlar vergisi ise düşük vergileme ve kâr aktarımından doğan avantajları sınırlamaktadır. Bu araçların birlikte kullanılması Türkiye'nin vergi tabanını ve piyasa ülkesinin vergilendirme hakkını güçlendirmektedir. Ancak vergi adaleti ve rekabet açısından nihai başarı, vergi yükünün yalnızca artırılmasına değil, vergisel yükümlülüklerin aynı ekonomik faaliyet üzerindeki dağılımının tutarlı, öngörülebilir ve uluslararası sistemle uyumlu hâle getirilmesine bağlıdır.

Dolayısıyla Türkiye açısından temel mesele, uluslararası dijital işletmeleri daha fazla vergilendirmek ile yerel işletmeleri korumak arasında basit bir tercih değildir. Daha temel politika hedefi, ekonomik değerin Türkiye'de yaratıldığı veya Türkiye pazarından elde edildiği ölçüde vergilendirme hakkının korunması; bunun yapılırken yatırım, tüketici fiyatları ve rekabet koşullarında yeni bozulmalar yaratılmamasıdır. Bu nedenle Türkiye'nin dijital ekonomiye yönelik vergi politikası, piyasa ülkesinin vergilendirme hakkı, asgari efektif vergileme, vergi yükünün yansıtılması, mükerrer yüklerin azaltılması ve etkin dijital denetim unsurlarını aynı politika çerçevesinde değerlendirmelidir. Bu çerçevenin hangi yönde geliştirilmesi gerektiği, izleyen bölümde politika önerileri bakımından ele alınacaktır.

5. VERGİSEL ASİMETRİLERİN AZALTILMASINA YÖNELİK POLİTİKA ÇERÇEVESİ

Önceki başlıklarda da izah edildiği üzere dijital ekonominin vergilendirilmesinde temel politika problemi, dijital faaliyetlerin vergi kapsamına alınmasının ötesinde, ekonomik faaliyetin ve değer yaratımının gerçekleştiği yer ile vergisel yükümlülüğün doğduğu yer arasında daha tutarlı bir ilişkinin kurulmasıdır. Dijital işletmelerin fiziksel varlığa ihtiyaç duymadan farklı ülkelerde faaliyet gösterebilmesi ve vergi mevzuatları arasındaki farklılıklardan yararlanabilmesi, sınır ötesi dijital faaliyetlerin vergilendirilmesini güçleştirmektedir. Geliri üreten faaliyetlerin gelirin gerçekleştiği yargı alanından uzaklaştırılabilmesi ve kârların düşük vergili yargı alanlarına aktarılabilmesi ise vergi tabanının aşınmasının yanında yerel ve çok uluslu işletmeler arasında vergi yükü ve rekabet koşulları bakımından farklılıklar ortaya çıkarabilmektedir

(Eroğlu ve Aksu, 2019b: 71, 74). Bu nedenle dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin politika tasarımının yalnızca kamu gelirlerini artırma amacına dayandırılması yeterli değildir. Vergi tabanının korunması, yatay vergi adaletinin güçlendirilmesi ve vergiden kaynaklanan rekabet farklılıklarının azaltılması birlikte gözetilmelidir.

Türkiye'de KDV, dijital reklam hizmetlerine yönelik stopaj, Dijital Hizmet Vergisi (DHV) ve küresel asgari kurumlar vergisi gibi farklı araçların uygulamaya konulmuş olması, dijital ekonomik faaliyetlerin vergilendirme kapsamına alınması bakımından önemli bir ilerleme sağlamaktadır. Bununla birlikte bu araçların her biri farklı bir vergilendirme sorununa müdahale etmektedir. KDV tüketimin gerçekleştiği yerde vergilemeyi, stopaj Türkiye kaynaklı belirli gelirlerin vergi sistemi içine alınmasını, DHV fiziksel varlık olmaksızın piyasa ülkesinden elde edilen hasılatın vergilendirilmesini, küresel asgari kurumlar vergisi ise çok uluslu işletmelerin düşük efektif vergi oranlarından yararlanma ve kâr aktarma imkânlarının sınırlandırılmasını amaçlamaktadır. Türkiye'de alınan bu önlemlerin vergi tabanının korunması ve yerel işletmelerin rekabet koşullarının iyileştirilmesi yönünde katkı üretmesi beklenmekle birlikte, uygulamadaki belirsizlikler ve yükümlülükler arasındaki kesişmeler bu hedeflere ulaşılmasını sınırlandırabilmektedir.

Bu çerçevede Türkiye açısından ilk politika önceliği, dijital ekonomiye yönelik vergisel araçlar arasında daha açık bir işlevsel bütünlük kurulmasıdır. Bir ekonomik faaliyetin farklı vergilerin kapsamına girmesi tek başına mükerrer vergilendirme anlamına gelmemekle birlikte, aynı gelir veya işlem üzerinde oluşan toplam efektif yükün ekonomik sonuçlarının dikkate alınması gerekir. Özellikle dijital reklam hizmetlerinde stopaj ile DHV'nin birlikte uygulanması, önceki düzenleme döneminde yüksek toplam vergisel yük oluşturması bakımından eleştirilmiş; söz konusu vergilerin ekonomik yükünün fiyatlar aracılığıyla hizmet alıcılarına yansıtılabileceğine dikkat çekilmiştir (Güngör, 2021: 267, 289-290). Bu durum, dijital faaliyetlere yönelik farklı vergisel araçların kapsam ve işlevlerinin açık biçimde belirlenmesinin önemini ortaya koymaktadır. Bu nedenle vergisel araçların sayısının artırılmasından çok, hangi verginin hangi vergisel asimetriyi gidermeyi amaçladığının belirginleştirilmesi ve toplam efektif yükün düzenli olarak değerlendirilmesi daha uygun olacaktır.

İkinci olarak, DHV'nin Türkiye'nin uzun dönemli dijital vergilendirme mimarisindeki konumu uluslararası gelişmelerle birlikte değerlendirilmelidir. DHV, uluslararası bir uzlaşının sağlanamadığı dönemde Türkiye pazarından gelir elde eden ancak fiziksel varlığı bulunmayan işletmelerin vergilendirilmesine yönelik pratik bir çözüm oluşturmuştur (Stotzky ve Fano, 2023). Bu yönüyle piyasa ülkesi ile vergilendirme hakkı arasındaki kopuşu azaltmaktadır. Bununla birlikte DHV'nin kazanç yerine hasılat üzerinden hesaplanması, işletmelerin maliyet ve kârlılık farklılıklarını doğrudan dikkate almamasına yol açmaktadır

(Mengden, 2023: 14). Ayrıca ülkelerin DHV uygulamalarının tasarım bakımından farklılaşması işletmelerin uyum maliyetlerini artırabilmekte ve vergi yükünün tüketicilere yansıtılması riskini ortaya çıkarabilmektedir (Dabla-Norris vd., 2021: 25-26).

Bu noktada DHV'nin kalıcı ve tek başına yeterli bir çözüm olarak değil, uluslararası vergilendirme sistemindeki bağlantı sorununa verilen tamamlayıcı bir piyasa ülkesi tedbiri olarak değerlendirilmesi daha uygun görünmektedir (Stotzky ve Fano, 2023). OECD/G20 çerçevesinde geliştirilen Birinci Sütun, fiziksel varlık aranmaksızın kârın belirli bir bölümünün piyasa ülkelerine yeniden tahsis edilmesi yoluyla aynı yapısal soruna daha koordineli bir çözüm getirmeyi amaçlamaktadır (Dabla-Norris vd., 2021: 18). Ulusal dijital vergilerin farklılaşmasının çifte vergilendirme ve uyum sorunlarını artırabilmesi dikkate alındığında, çok taraflı çözümün işlerlik kazanması hâlinde Türkiye'nin DHV'yi uluslararası sistemle birlikte yeniden değerlendirmesi gerekecektir. Uluslararası çözümün yeterince işlerlik kazanmadığı bir ortamda ise Türkiye'nin piyasa ülkesi olarak vergilendirme hakkını koruyacak araçlardan tamamen vazgeçmesi de uygun olmayacaktır. Dolayısıyla politika tercihi, DHV'nin koşulsuz biçimde korunması veya kaldırılması şeklinde değil, uluslararası koordinasyonun gelişimine bağlı dinamik bir geçiş stratejisi şeklinde tasarlanmalıdır.

Üçüncü olarak, Türkiye'nin küresel asgari kurumlar vergisini vergi adaleti ve rekabet politikası bakımından stratejik bir araç olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Küresel asgari vergi, DHV'den farklı olarak yalnızca dijital işletmeleri hedeflememekte; belirlenen büyüklük eşiğini aşan çok uluslu işletmelerin faaliyet gösterdikleri yargı alanlarında en az %15 efektif vergi yüküne tabi olmalarını amaçlamaktadır (KPMG, 2022: 2). Bu sistemin temel işlevlerinden biri, kârların yalnızca vergi avantajı sağlamak amacıyla düşük vergili ülkelere aktarılmasına ilişkin teşvikleri azaltmak ve ülkeler arasındaki aşağı yönlü kurumlar vergisi rekabetini sınırlandırmaktır (Crivelli vd., 2021: viii). Küresel asgari vergilemenin vergi rekabeti ve kâr aktarımı üzerindeki etkileri, uluslararası vergi sisteminin geleceği bakımından önemli bir değerlendirme alanı oluşturmaktadır.

Ancak asgari vergi sisteminin varlığı, zararlı vergi rekabetini otomatik biçimde ortadan kaldırmayacaktır. Düşük vergi oranlarıyla yatırım çekmeye çalışan ülkelerin, kurumlar vergisi oranındaki avantajın azalması karşısında başka teşvik araçlarına yönelmesi mümkündür. Bu çerçevede küresel asgari verginin ülkeler arasındaki rekabeti tamamen ortadan kaldırmasından çok, rekabetin vergi oranlarından teşviklerin niteliğine doğru kaymasına yol açabileceği dikkate alınmalıdır. Türkiye açısından bu süreç, yatırım teşviklerinin yalnızca vergi oranı üzerinden değil; Ar-Ge, teknolojik kapasite, nitelikli iş gücü ve verimlilik artışı gibi reel ekonomik unsurlar üzerinden yeniden tasarlanmasını gerekli kılmaktadır.

Dördüncü olarak, dijital vergilendirmede vergilerin yalnızca nominal yükünü değil, ekonomik yansımasını da dikkate alan bir politika değerlendirme yaklaşımı benimsenmelidir. Verginin kanuni mükellefi ile ekonomik yükünü nihai olarak taşıyan aktör her zaman aynı değildir. Dijital hizmet sağlayıcılarının vergi maliyetlerini hizmet bedellerine yansıtmaları hâlinde, yabancı işletmeyi vergilendirme amacıyla oluşturulan bir düzenlemenin ekonomik yükü Türkiye'deki tüketici veya işletmelere aktarılabilir. Nitekim dijital reklam hizmetlerindeki stopajın reklam müşterisi üzerinde kalabildiği (Güngör, 2021: 267), DHV'nin ise fiyat artışları yoluyla hizmet alıcılarına yansıtılabildiği belirtilmektedir (Durdu, 2020: 1979). Benzer şekilde, dijital hizmet sağlayıcılarına yönelik vergilerin vergi yansıması yoluyla tüketicilere aktarılabileceği ve tüketicinin daha pahalı hizmet satın alarak verginin ekonomik yükünü dolaylı biçimde taşıyabileceği ifade edilmektedir (Güngör, 2021: 289). Bu nedenle politika yapıcı açısından önemli olan yalnızca verginin kimden tahsil edildiği değil, verginin ekonomik yükünün kim tarafından taşındığıdır.

Bu durum vergi adaleti ile rekabet politikası arasındaki ilişki bakımından özellikle önemlidir. Uluslararası bir dijital işletmenin vergisel avantajını ortadan kaldırmaya yönelik verginin bütünüyle Türkiye'deki işletmelere veya tüketicilere yansıtılması, beklenen eşitleyici etkiyi zayıflatabilir. Dolayısıyla Türkiye'de dijital vergilerin etkileri düzenli olarak gelir, faaliyet türü ve mükellef grubu temelinde izlenmeli; toplam efektif vergi yükünün yerli ve yabancı işletmeler arasındaki dağılımı analiz edilmelidir. Vergi politikasının amacı, bir işletme grubunu cezalandırmak değil, aynı veya benzer ekonomik faaliyetlerin yalnızca organizasyon biçimleri veya uluslararası vergi planlama imkanları nedeniyle önemli ölçüde farklı vergi yükleriyle karşılaşmasını engellemek olmalıdır.

Beşinci olarak, Türkiye'nin dijital ekonomiye yönelik rekabet politikası yalnızca yabancı işletmelerin vergilendirilmesine dayandırılmamalı; yerel dijital işletmelerin rekabet kapasitesinin geliştirilmesiyle tamamlanmalıdır. Yerel işletmelerin büyük çok uluslu dijital şirketlere kıyasla daha sınırlı ölçek, finansmana erişim, teknolojik altyapı ve uluslararası vergi planlama kapasitesine sahip olması, rekabet farklılığının yalnızca vergi oranlarından kaynaklanmadığını göstermektedir. Bu kapsamda teknolojik altyapının güçlendirilmesi, dijital teknolojilere erişimin kolaylaştırılması, nitelikli iş gücünün geliştirilmesi ve bürokratik maliyetlerin azaltılması önem taşımaktadır.

Bu politikaların tasarımında dikkat edilmesi gereken husus, rekabet dezavantajının yeni vergisel ayrıcalıklarla kalıcı hâle getirilmemesidir. Sürekli veya işletme bazlı vergi avantajları, bu kez yerel işletmeler arasında yeni eşitsizlikler yaratabilir ve kaynak tahsisini bozabilir. Bu nedenle desteklerin Ar-Ge, inovasyon, dijital dönüşüm, nitelikli istihdam, ölçek büyütme ve uluslararasılaşma gibi ölçülebilir hedeflere bağlanması daha uygun olacaktır. Yerel dijital sektörün desteklenmesinin işletmelerin büyüme ve genişleme

potansiyelinin korunmasına, inovasyonun teşvik edilmesine ve sektörün sürdürülebilirliğine katkı sağlayabileceği değerlendirilmektedir. Böyle bir politika, vergi adaletini yalnızca yüklerin dağıtılması değil, ekonomik aktörlerin rekabet kapasitesinin geliştirilmesi perspektifinden de ele almayı mümkün kılacaktır.

Altıncı olarak, vergi denetimi dijital ekonomide vergi adaletinin temel bileşenlerinden biri hâline getirilmelidir. Hukuki kuralların tüm mükelleflere eşit biçimde uygulanması, işlemlerin tespit ve denetim kapasitesi yetersiz olduğunda fiilî adaletin sağlanması için tek başına yeterli değildir. Dijitalleşmenin hızına geleneksel mevzuatın ve kurumların yeterince uyum sağlayamaması, vergi denetiminde hukuki ve teknolojik altyapının dijital ekonominin özelliklerine göre geliştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu çerçevede dijital teknolojilerin vergi idaresinin bilgi toplama ve işleme kapasitesini geliştirmesi, mükelleflerin ekonomik durumlarının daha hızlı ve doğru biçimde değerlendirilmesine, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumlarının daha etkin biçimde tespit edilmesine ve vergileme süreçlerinin daha verimli, şeffaf ve adil yürütülmesine katkı sağlayabilir (Taraktaş, 2019: 92–93). Vergi idaresinin yalnızca geleneksel mali ve finansal verileri değil, dijital platform işlemleri ve diğer elektronik işlem verilerini de analiz edebilecek kapasiteye ulaşması bu bakımdan önem taşımaktadır. Bu nedenle risk temelli denetim altyapısının geliştirilmesi, veri analitiğine dayalı risk modellerinin yaygınlaştırılması ve dijital ekonomi konusunda uzman denetim personelinin yetiştirilmesi birbirini tamamlayan politikalar olarak ele alınmalıdır.

Yedinci olarak, uluslararası bilgi değişimi ve vergi iş birliği güçlendirilmelidir. Dijital işletmelerin faaliyetlerinin birden fazla ülkeye yayılması, ulusal vergi idarelerinin yalnızca kendi sınırları içindeki bilgiye dayanarak etkin vergilendirme yapmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle bilgi değişimi mekanizmalarının geliştirilmesi, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının etkin kullanılması ve OECD standartlarıyla uyumlu veri paylaşımının güçlendirilmesi önem taşımaktadır. Uluslararası koordinasyonun amacı yalnızca vergi kaçırmayı önlemek değil; aynı gelirin birden fazla ülke tarafından vergilendirilmesinden kaynaklanan belirsizlikleri ve uyum maliyetlerini de azaltmak olmalıdır. Uluslararası vergi reformlarında geçmiş uygulamaların başarı ve başarısızlıklarının dikkate alınması ve yeni düzenlemelerin bu deneyimlerden çıkarılan dersler ışığında tasarlanması gerektiği de vurgulanmaktadır (Cole, 2024: 1).

Bununla birlikte OECD/G20 çerçevesinde geliştirilen çözümlerin nihai ve değişmez bir uluslararası vergi mimarisi olarak görülmemesi gerekir. BEPS Projesi, kâr aktarımı sorunlarını hafifletmeye yönelik önemli adımlar atmış olmakla birlikte, vergi rekabeti ve ülkeler arasında vergilendirme haklarının tahsisine ilişkin sorunlara yeterli çözüm üretememiş; ayrıca BEPS 1.0

kapsamında gerçekleştirilen düzenlemelerin ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergilendirme sorunlarını yeterince ele alamadığı yönündeki değerlendirmeler, daha kapsamlı reform arayışlarını gündeme getirmiştir (Teles, 2023: 5-6; KPMG, 2022: 1). Bu nedenle Türkiye'nin uluslararası reformlara yaklaşımı pasif bir uyumdan ibaret olmamalı; piyasa ülkesi olarak vergilendirme hakkını, yatırım ortamını ve vergi tabanını birlikte koruyacak aktif bir politika pozisyonuna dayanmalıdır. Dijital ekonominin küresel niteliği dikkate alındığında, çok uluslu işletmelerin etkin vergilendirilmesine yönelik uluslararası koordinasyonun güçlendirilmesi ve daha kapsayıcı bir iş birliği çerçevesinin geliştirilmesi uzun dönemli çözüm açısından önem taşımaktadır (Crivelli vd., 2021: 40).

Son olarak, bütün bu politikaların vergi adaleti ile rekabet tarafsızlığını ortak bir değerlendirme çerçevesinde birleştirmesi gerekmektedir. Dijital faaliyetlerin yeterince vergilendirilmemesi yerel işletmeler aleyhine rekabet bozukluğu yaratabileceği gibi, dijital faaliyetlerin aşırı veya birbirleriyle örtüşen vergilere tabi tutulması da yatırım, yenilikçilik ve tüketici refahı üzerinde olumsuz sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle optimal politika, dijital işletmelere mümkün olan en yüksek vergi yükünün getirilmesi değildir. Amaç, ekonomik faaliyet ve değer yaratımı ile uyumlu, uluslararası vergi planlamasından kaynaklanan avantajları sınırlayan, yerli ve yabancı işletmeler arasında mümkün olduğunca tarafsız ve öngörülebilir bir vergilendirme yapısının kurulmasıdır.

Bu çerçevede Türkiye için önerilen politika yaklaşımı, piyasa ülkesinin vergilendirme hakkının korunması, efektif vergi yüklerinin yakınlaştırılması, vergilerin ekonomik yansımasının izlenmesi, ulusal vergi araçları arasındaki mükerrer yüklerin azaltılması, küresel asgari vergilemeyle uyumun güçlendirilmesi, yerel dijital işletmelerin üretkenlik ve yenilikçilik kapasitesinin desteklenmesi ve dijital vergi denetiminin geliştirilmesi unsurlarının birlikte ele alınmasına dayanmalıdır. Böyle bir yaklaşım, vergi politikasını yalnızca gelir artırma aracı olmaktan çıkararak vergi adaleti, rekabet tarafsızlığı ve dijital ekonominin sürdürülebilir gelişimi arasında denge kuran daha bütüncül bir maliye politikası çerçevesine dönüştürebilir. Bu bakımdan Türkiye açısından başarı ölçütü, dijital ekonomiden tahsil edilen verginin nominal büyüklüğünden çok, aynı ekonomik değeri üreten aktörler arasındaki vergisel asimetrinin ne ölçüde azaltılabildiği olmalıdır.

6. SONUÇ

Dijitalleşme, ekonomik faaliyetlerin coğrafi ve hukuki sınırlarını önemli ölçüde esnetirken, fiziksel varlık ve işyeri esasına dayanan geleneksel vergilendirme kurallarının dijital faaliyetleri kavramasını güçleştirmiştir. Dijital işletmelerin bir ülkede fiziksel bir işyeri oluşturmaksızın faaliyet gösterebilmeleri ve gelir elde edebilmeleri, geleneksel işyeri esasına dayalı vergilendirme kurallarının uygulanmasını güçleştirmektedir (Kurihara, 2021: 2). Buna ek olarak, çok uluslu işletmelerin faaliyet ve gelirlerini farklı yargı alanları arasında yönlendirebilmesi, düşük vergili ülkelerden yararlanabilmesi ve uluslararası vergi planlaması imkânlarını kullanabilmesi, dijital faaliyetlerden doğan kazançların ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yerde yeterince vergilendirilmesini zorlaştırmaktadır (Kara ve Öz, 2016: 31). Bu yapısal özellikler birlikte değerlendirildiğinde, dijital ekonominin vergilendirilmesi yalnızca vergi kaybı veya vergi tabanının korunması sorunu olmaktan çıkmakta; vergi adaleti ve rekabet koşullarını da doğrudan etkileyen daha geniş bir maliye politikası sorununa dönüşmektedir.

Bu çalışmada söz konusu sorun vergisel asimetri kavramı üzerinden ele alınmıştır. Analiz sonucunda vergisel asimetrinin iki temel kanaldan ortaya çıktığı değerlendirilmiştir. Birinci kanal, işletmenin bir ülkede fiziksel varlığı veya daimi işyeri bulunmaksızın o ülke pazarında faaliyet gösterebilmesi ve gelir elde edebilmesine rağmen kaynak ülkede yeterince vergilendirilememesidir (Bozdoğanoğlu ve Haspolat Kaya, 2019: 1657). İkinci kanal ise geliri oluşturan faaliyetler ile gelirin vergilendirildiği yargı alanının birbirinden uzaklaşabilmesidir. Çok uluslu işletmelerin gelirlerini düşük vergili ülkelere aktarabilmeleri ve vergi cennetlerinin sağladığı imkânlardan yararlanabilmeleri vergi yüklerini azaltmalarına imkân verebilmektedir. Dijital işletmelerin vergiye tabi gelirlerini, geliri üreten faaliyetlerin gerçekleştiği yargı alanından uzaklaştırabilmeleri, mükellefler arasında vergi yükü farklılıklarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Eroğlu ve Aksu, 2019b: 66). Bu yapı, vergisel farklılıkların rekabet avantajına dönüşmesine ve yatay vergi adaletinin zayıflamasına yol açabilmektedir.

Bu çerçevede çalışmanın temel araştırma sorusuna verilen cevap açıktır: Dijital ekonominin vergilendirilmesinden kaynaklanan vergisel asimetriler, benzer piyasalarda faaliyet gösteren işletmelerin farklı vergi yükleriyle karşılaşmasına neden olarak vergi adaletini zayıflatabilmekte ve vergi yükündeki bu farklılıklar rekabet koşullarına aktarılabilmektedir. Dolayısıyla dijital ekonomide vergi adaleti ile rekabet iki ayrı problem olarak değil, aynı yapısal vergisel asimetrinin birbiriyle ilişkili sonuçları olarak değerlendirilmelidir. Vergi sisteminin dijital ekonominin değişen yapısına uyum sağlayabilmesi de bu nedenle önem taşımaktadır. Nitekim vergi yapısı ve vergi sisteminin etkinlik ve

adalet açısından sürekli değerlendirilmesi ve değişen koşullara göre güncel tutulması gerektiği vurgulanmaktadır (Anlar ve Cengiz, 2016: 69).

Uluslararası çözüm mekanizmaları bu asimetrilerin azaltılmasına yönelik önemli araçlar geliştirmiştir. BEPS süreci, matrah aşındırması ve kâr aktarımıyla mücadele için daha koordineli bir uluslararası vergilendirme yaklaşımı geliştirirken, Birinci Sütun fiziksel varlık ile vergilendirme hakkı arasındaki geleneksel bağlantının piyasa ülkeleri lehine yeniden kurulmasını amaçlamaktadır. Bu yaklaşım, işletmenin fiziksel varlığı bulunmasa dahi piyasa ülkesine belirli ölçüde vergilendirme hakkı tanınmasına dayanmaktadır (Dabla-Norris vd., 2021: 18). İkinci Sütun, çok uluslu işletmeler için %15'lik küresel asgari vergileme getirirken (KPMG, 2022: 2), kârların vergi amaçlı aktarımını caydırmayı ve ülkeler arasındaki aşağı yönlü kurumlar vergisi rekabetini sınırlandırmayı amaçlamaktadır (Crivelli vd., 2021: viii). Böylece iki sütun, biri vergilendirme hakkının ülkeler arasındaki dağılımına, diğeri ise asgari efektif vergileme düzeyine müdahale eden tamamlayıcı mekanizmalar oluşturmaktadır. Bununla birlikte BEPS sürecinde kâr aktarımını sınırlandırmaya yönelik önemli adımlar atılmış olsa da vergi rekabeti ve vergilendirme haklarının ülkeler arasındaki tahsisine ilişkin sorunlara yeterli çözüm üretilemediği ve BEPS 1.0 düzenlemelerinin ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergilendirme sorunlarını yeterince ele alamadığı yönündeki değerlendirmeler, daha kapsamlı uluslararası reform arayışlarını gündeme getirmiştir (Teles, 2023: 5-6; KPMG, 2022: 1).

Türkiye'de KDV, dijital reklam hizmetlerine yönelik stopaj, Dijital Hizmet Vergisi ve küresel asgari kurumlar vergisi gibi araçların kullanılması, dijital faaliyetlerin vergi sistemi dışında kalmasını önleme ve Türkiye'nin piyasa ülkesi olarak vergilendirme kapasitesini güçlendirme yönünde önemli bir gelişmedir. Bununla birlikte bu araçların varlığı tek başına vergi adaleti ve rekabet tarafsızlığının sağlandığı anlamına gelmemektedir. Türkiye'de temel mesele, vergisel araçların sayısını artırmaktan çok, bu araçların birbirleriyle uyumlu biçimde uygulanması ve ekonomik faaliyetin niteliği ile efektif vergi yükü arasında daha tutarlı bir ilişki kurulmasıdır. Türkiye'de dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik önemli adımlar atılmış olmakla birlikte, mevcut araçların uluslararası işletmeler ile yerel işletmeler arasındaki vergi ve rekabet farklılıklarını tamamen ortadan kaldırdığı söylenemez.

Buradan hareketle çalışmanın ulaştığı temel sonuç, dijital ekonominin vergilendirilmesinde başarı ölçütünün dijital işletmelerden mümkün olan en yüksek verginin alınması olmadığıdır. Daha uygun ölçüt, ekonomik faaliyetin gerçekleştiği yer, vergilendirme hakkının doğduğu yer ve işletmelerin taşıdığı efektif vergi yükü arasındaki ilişkinin ne ölçüde güçlendirilebildiğidir. Aşırı veya birbiriyle örtüşen vergisel yükümlülükler yatırım, yenilikçilik ve tüketici refahı üzerinde yeni bozulmalar oluşturabileceği gibi, yetersiz vergilendirme de çok

uluslu işletmeler ile yerel işletmeler arasındaki vergisel avantajların devam etmesine neden olabilir. Bu nedenle vergi tabanının korunması ile rekabet tarafsızlığı arasında dengeli bir yapı kurulması gerekmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesinde vergi adaleti ve rekabetin güçlendirilmesi; ekonomik değer yaratımı ile vergilendirme arasındaki bağın kuvvetlendirilmesine, uluslararası vergi planlamasından kaynaklanan avantajların sınırlandırılmasına ve benzer ekonomik faaliyetler arasındaki efektif vergi yükü farklılıklarının azaltılmasına bağlıdır. Bu nedenle vergi adaleti ile rekabet tarafsızlığı birbirinden bağımsız hedefler değil, aynı maliye politikası çerçevesinin birbirini tamamlayan unsurları olarak ele alınmalıdır. Çalışmanın temel çıkarımı, dijital ekonomiden tahsil edilen verginin mutlak büyüklüğünden ziyade, yerel ve uluslararası işletmeler arasındaki vergisel asimetrinin ne ölçüde azaltılabildiğinin Türkiye açısından daha anlamlı bir başarı ölçütü olduğudur.

KAYNAKÇA

Anlar, U., & Cengiz, V. (2016). Türkiye'de adil ve etkin bir vergi yapısı için reform ihtiyacının değerlendirmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 413, 55–70.

Bozdoğanoğlu, B., & Haspolat Kaya, I. (2019). Dijitalleşmenin vergi idareleri açısından yarattığı fırsatlar ve güçlükler. *Mali Hukuk Dergisi*, 15(176), 1647–1676.

Campos, M. A. (2021). *Digital economy and international taxation: The digital revolution and its impact on the discourse of international tax law* [Doctoral dissertation, Université Panthéon-Sorbonne–Paris I & Universidade de Brasília].

Cole, A. (2024). *The impact of BEPS 1.0*. Tax Foundation.

Crivelli, E., de Mooij, R., de Vrijer, E., Hebous, S., & Klemm, A. (2021). *Taxing multinationals in Europe* (European and Fiscal Affairs Departmental Paper No. 21/12). International Monetary Fund.

Dabla-Norris, E., de Mooij, R., Hodge, A., Loeprick, J., Prihardini, D., Shah, A., Beer, S., Davidovic, S., Modi, A., & Qi, F. (2021). *Digitalization and taxation in Asia*. International Monetary Fund.

Dijital Hizmet Vergisi oranının yeniden belirlenmesi hakkında Cumhurbaşkanı Kararı (Karar Sayısı: 10767). (2025, 25 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı 33118).

Durdu, M. (2020). Avrupa Birliği'nde dijital hizmet vergisi ve Türkiye uygulaması. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(4), 1959–1988.

Eroğlu, O., & Aksu, H. (2019b). Dijital ekonominin getirdiği vergilendirme sorunlarının değerlendirilmesi: Kurumlar vergisi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 7(4), 59–78.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (t.y.). *Dijital hizmet vergisi*. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. Erişim tarihi: 15 Ağustos 2026.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2026). *Vergi takvimi*. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı.

Guo, Y., Zou, T., & Shan, Z. (2022). Taxation strategies for the governance of digital business model: An example of China. *Frontiers in Psychology*, 13.

Güngör, M. (2021). Dijital hizmet vergisi. *Danıştay Dergisi*, 153, 257–294.

Kara, M. C., & Öz, E. (2016). Dijital vergilendirmeye küresel bakış. *Vergi Dünyası Dergisi*, 36(424), 30–37.

Kılıç, Ö. (2018). Türkiye'de vergi adaleti. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 66, 396–411.

KPMG. (2022). *BEPS 2.0: What you need to know*. KPMG International.

Kurihara, K. (2021). Taxation on the digital economy: Issues on implementation and enforcement. *Public Policy Review*, 17(1), 1–24. Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan.

Mengden, A. (2023). *International Tax Competitiveness Index 2023* (10th ed.). Tax Foundation, Center for Global Tax Policy.

Mert, H., & Bayar, E. (2020). Digital economy, taxation and problems encountered. *PressAcademia Procedia*, 11(1), 28–33.

METI. (2021). *International taxation in the digital economy: Interim report of Study Group on International Taxation in the Digital Economy*. Ministry of Economy, Trade and Industry, Japan.

OECD. (2021). *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy—Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/782bac33-en

OECD. (2026). *Global minimum tax: Release of a common understanding of implementing jurisdictions and further administrative guidance to support compliance*. OECD. Erişim tarihi: 31 Ağustos 2026.

OECD. (t.y.). *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*. OECD. Erişim tarihi: 31 Ağustos 2026.

Stotzky, R., & Fano, A. (2023). *Taxation in the digital economy: Digital services taxes, Pillar One, and the path forward*. Bipartisan Policy Center.

Taraktaş, A. (2019). Avrupa Birliği perspektifinden dijital ekonominin vergilendirilmesinin adil ve büyüme dostu yaklaşım bağlamında değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 236, 90–107.

Teles, S. L. (2023). *The BEPS project: Achievements and remaining challenges*. German Institute of Development and Sustainability (IDOS).

Uslu, Y. (2021). *Sanal reklam faaliyetlerinin vergilendirilmesi*. Yetkin Yayınları.

Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2024, 2 Ağustos). Kanun No. 7524. *Resmî Gazete* (Sayı 32620).

Yerel ve Küresel Asgari Tamamlayıcı Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (2025, 26 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı 33119).

BÖLÜM 2

Kamu Eğitim ve Sağlık Harcamaları ile Beşerî Kalkınma: Türkiye İllerinden Panel Veri Bulguları (2011–2024)

Ümit Acar[1]

[1] Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, ORCID: 0000-0002-2693-3509

1. Giriş

Ekonomik kalkınmanın yalnızca gelir artışıyla değerlendirilmesi, bireylerin yaşam koşullarındaki ve ekonomik fırsatlarındaki gelişmeleri bütünüyle yansıtmayabilir. Beşerî kalkınma yaklaşımı bu sınırlılıktan hareketle kalkınmayı insanların sağlıklı ve uzun bir yaşam sürme, bilgi ve eğitime erişme ve yeterli bir yaşam standardına sahip olma kapasiteleri üzerinden değerlendirmektedir. Bu yaklaşımın yaygın göstergesi olan Beşerî Kalkınma Endeksi (BKE), sağlık, eğitim ve gelir boyutlarını ortak bir endeks altında bir araya getirmektedir (UNDP, 2026).

Kamu maliyesi açısından bu yaklaşım önemli bir soruyu gündeme getirmektedir: Kamu eğitim ve sağlık harcamaları beşerî kalkınmayla nasıl ilişkilidir? Eğitim harcamaları bilgi ve beceri birikiminin oluşmasına, sağlık harcamaları ise bireylerin sağlık durumunun ve yaşam süresinin iyileştirilmesine katkıda bulunabilecek maliye politikası araçlarıdır. Bununla birlikte daha yüksek kamu harcamasının otomatik olarak daha yüksek beşerî kalkınmaya dönüşeceğini varsaymak mümkün değildir. Harcamaların bileşimi, etkinliği, kurumsal ortam ve kaynakların mevcut ihtiyaçlara tepki olarak dağıtılması gözlenen ilişkiyi belirleyebilir.

Uluslararası ve Türkiye literatürü, kamu eğitim ve sağlık harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişkinin harcama türüne, kalkınmanın incelenen boyutuna ve kullanılan ampirik yönteme göre farklılaşabildiğini göstermektedir. Bu nedenle toplam BKE'nin yanı sıra sağlık, eğitim ve gelir boyutlarının ayrı ayrı incelenmesi önem taşımaktadır.

Türkiye üzerine mevcut ampirik çalışmalar ağırlıklı olarak ülkeyi tek bir gözlem birimi olarak ele alan zaman serisi analizlerine dayanmaktadır. Bu yaklaşım, il düzeyinde merkezi yönetim harcamalarının değişimi ile beşerî kalkınma değişimlerini birlikte incelemeye olanak vermemektedir. İl düzeyindeki analiz, ortak ulusal kurumsal yapı altında bölgeler arasındaki ve zaman içindeki farklılıklardan yararlanarak bu literatürü tamamlayan farklı bir ampirik çerçeve sunmaktadır.

Bu çalışma, Türkiye'nin 81 ili için 2011–2024 döneminde merkezi yönetimin reel kişi başına eğitim ve sağlık harcamaları ile il düzeyindeki beşerî kalkınma arasındaki ilişkiyi incelemektedir. Çalışma, TÜİK'in 2018–2022 dönemi için yayımladığı resmi il düzeyi BKE değerlerini, Acar (2026) tarafından 2011–2017 ve 2023–2024 yılları için oluşturulan değerlerle birleştirerek yıllık ve dengeli bir panelden yararlanmaktadır. Kamu harcamaları merkezi yönetim bütçe harcamalarının fonksiyonel sınıflandırmasından elde edilmekte, reel hale getirilmekte ve il nüfusuna bölünerek kişi başına değerler oluşturulmaktadır.

Ampirik analiz ilk olarak il ve yıl sabit etkilerini içeren iki yönlü sabit etkiler (Two-way fixed effects [TWFE]) modellerine dayanmaktadır. Demografik yapı

ve net göç hızındaki değişimler de modellere dahil edilmektedir. BKE ve alt endeksleri görece yavaş değişen göstergeler olduğundan yıllık modeller beş yıllık uzun fark tahminleriyle tamamlanmakta; üç yıllık farklar, çakışmayan dört yıllık dönemler ve illere özgü doğrusal zaman trendleriyle sonuçların farklı zaman ufuklarına ve varyasyon kaynaklarına duyarlılığı değerlendirilmektedir.

Analizden üç temel bulgu ortaya çıkmaktadır. İlk olarak, reel kişi başına eğitim harcamaları ile BKE arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Demografik yapı ve net göç hızı kontrol edildiğinde ilişkinin büyüklüğü azalmakla birlikte anlamlılığını korumaktadır. İkinci olarak, BKE'nin alt boyutları incelendiğinde bu ilişkinin belirgin biçimde eğitim endeksinde yoğunlaştığı görülmektedir. Üçüncü olarak, eğitim harcamalarına ilişkin pozitif sonuç üç ve beş yıllık uzun farklar ile çakışmayan dört yıllık dönemlerde de görülmekte; buna karşılık illere özgü doğrusal zaman trendleri modele dahil edildiğinde katsayı önemli ölçüde küçülmekte ve istatistiksel anlamlılığını kaybetmektedir. Sağlık harcamaları için ise tercih edilen yıllık ve orta vadeli modellerde sistematik pozitif bir ilişki bulunmamaktadır.

Bulgular, kamu eğitim harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişkinin yalnızca ekonometrik spesifikasyonlara değil, incelenen döneme ve modelin kullandığı değişim kaynağına da bağlı olduğunu göstermektedir. İl ve yıl sabit etkilerini içeren temel modellerde eğitim harcamaları ile BKE ve eğitim endeksi arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler bulunmakla birlikte, bu ilişkiler illere özgü zaman eğilimleri kontrol edildiğinde ortadan kalkmaktadır. Dönemsel analizler ise pozitif ilişkinin esas olarak 2011–2018 döneminde gözlendiğini, 2019–2024 döneminde benzer bir ilişkinin bulunmadığını ortaya koymaktadır. Bununla birlikte dönemler arasındaki katsayı farklılaşmasının istatistiksel anlamlılığı, il sabit etkilerinin dönemlere özgü tanımlanmasına bağlıdır. Veri kaynağı geçiş yıllarının dışlandığı modellerde dönemsel farklılaşmanın korunması ve yeniden oluşturulan BKE serisinin resmî verilerle yüksek uyum göstermesi, bu bulgunun yalnızca ölçüm rejimi değişikliğine indirgenemeyeceğini düşündürmektedir. Dolayısıyla çalışma, kamu eğitim harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki pozitif koşullu ilişkinin zaman içinde istikrarlı olmadığını ve özellikle illere özgü gelişme eğilimleri dikkate alındığında zayıfladığını ortaya koymaktadır.

Çalışma literatürü üç yönden tamamlamaktadır. Birincisi, Türkiye üzerine ulusal zaman serisi yaklaşımını tamamlayarak 81 ilin yıllık değişimlerini ortak ulusal kurumsal yapı içinde incelemektedir. İkincisi, merkezi yönetimin il düzeyinde gerçekleşen fonksiyonel eğitim ve sağlık harcamalarını toplam BKE'nin yanı sıra sağlık, eğitim ve gelir alt endeksleriyle eşleştirmektedir. Üçüncüsü, yıllık TWFE modellerini orta vadeli uzun farklar ve illere özgü zaman trendleriyle birlikte değerlendirerek sonuçların kullanılan zaman varyasyonuna ne ölçüde bağlı olduğunu açık biçimde göstermektedir.

Araştırma tasarımı eğitim ve sağlık harcamalarında dışsal değişim yaratan bir politika şokuna veya tahsis kuralına dayanmamaktadır. Bu nedenle tahmin edilen katsayılar kamu harcamalarının BKE üzerindeki nedensel etkileri olarak değil, gözlenen kontroller ile il ve yıl sabit etkileri koşullu olarak ortaya çıkan il-içi ilişkiler olarak yorumlanmaktadır.

2. Literatür Taraması

2.1. Kamu Harcamaları ve Beşerî Kalkınma

Kamu eğitim ve sağlık harcamalarının beşerî kalkınmayla ilişkisi, kamu maliyesi ile kalkınma iktisadı literatürlerinin kesişiminde yer almaktadır. Eğitim ve sağlık hizmetleri bireylerin bilgi, beceri ve sağlık stoklarını geliştirerek beşerî sermaye birikimine katkıda bulunabilir. Bununla birlikte kamu harcamalarının büyüklüğü ile sosyal sonuçlar arasında mekanik bir ilişki bulunması beklenmemelidir. Harcamaların bileşimi, kaynak kullanımındaki etkinlik, hizmet sunumunun kurumsal niteliği ve kaynakların ihtiyaçlara göre tahsis edilmesi belirli bir harcama düzeyinin ne ölçüde sosyal sonuçlara dönüşeceğini etkileyebilir.

Bu ayrım özellikle sağlık harcamaları açısından erken dönem literatürde belirgindir. Filmer ve Pritchett (1999), ülkeler arası verilerde kamu sağlık harcamalarının çocuk ve bebek ölümleriyle ilişkisinin küçük ve çoğu spesifikasyonda istatistiksel olarak anlamsız olduğunu göstermektedir. Gupta, Verhoeven ve Tiongson (2002) ise 50 gelişmekte olan ve geçiş ekonomisinde kamu eğitim ve sağlık harcamalarının eğitim erişimi ve başarısı ile çocuk ölümleri gibi sonuçlarla ilişkisini incelemekte; eğitim sonuçlarının daha güçlü, sağlık harcamaları ile ölüm göstergeleri arasındaki ilişkinin ise daha zayıf olduğunu vurgulamaktadır.

BKE'nin alt boyutlarını doğrudan ele alan Paliova, McNown ve Nülle (2019), 68 ülke için kamu sosyal harcamalarının gelir, beklenen eğitim süresi ve yaşam beklentisiyle ilişkisini incelemektedir. Bulgular kamu eğitim harcamalarının beklenen eğitim süresi ve kişi başına gelirle, kamu sağlık harcamalarının ise yaşam beklentisiyle pozitif uzun dönem ilişkilerine işaret etmektedir. Miranda-Lescano, Muinelo-Gallo ve Roca-Sagalés (2023), 57 ülkenin 2000–2018 döneminde merkezi ve alt-ulusal eğitim ve sağlık harcamalarını BKE ve alt boyutlarıyla eşleştirmektedir. Çalışmada sağlık harcamaları için BKE ve boyutlarıyla daha geniş pozitif ilişkiler bulunurken eğitim harcamalarının pozitif sonucu özellikle eğitim boyutunda belirginleşmektedir.

Rodríguez Sánchez, Freire Seoane ve Pais Montes (2018), OECD ülkelerini kapsayan panel veri analizinde kamu eğitim ve sağlık harcamaları ile BKE arasındaki ilişkiyi incelemektedir. Miranda-Lescano, Muinelo-Gallo ve Roca-Sagalés (2024) ise 82 ülkenin 2010–2021 döneminde sağlık, eğitim ve sosyal koruma harcamalarını BKE ve eşitsizliğe uyarlanmış beşerî kalkınma

göstergeleriyle ilişkilendirmekte; yıllık verilerin yanında daha uzun dönemli hareketleri yansıtan üç yıllık ortalamaları da kullanmaktadır. Bu çalışmalar, BKE gibi yavaş değişen göstergelerde hem harcama bileşiminin hem de analiz zaman ufkunun önemine işaret etmektedir.

Bu bulgular birlikte değerlendirildiğinde kamu eğitim ve sağlık harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişkinin harcama türüne, sonuç göstergesine, kurumsal yapıya ve kullanılan yönteme göre farklılaşabildiği görülmektedir. Bu nedenle toplam BKE yanında sağlık, eğitim ve gelir boyutlarının ayrı ayrı incelenmesi önem taşımaktadır.

2.2. Alt-Ulusal Düzeyde Kamu Harcamaları ve Beşerî Kalkınma

Kamu harcamaları ve beşerî kalkınma literatürünün önemli bir bölümü ülkeler arası panel verilere dayanmaktadır. Bu yaklaşım geniş bir karşılaştırma alanı sunmakla birlikte kamu maliyesi kurumları, eğitim ve sağlık sistemleri, fiyat düzeyleri ve yönetişim yapıları bakımından önemli heterojenlik içermektedir. Alt-ulusal analizler aynı ulusal kurumsal çerçeve içerisinde bölgesel harcama ve sonuç farklılıklarından yararlanarak bu sorunun bir bölümünü azaltabilir.

Fadilah, Ananda ve Kaluge (2018), Endonezya'nın Doğu Java bölgesindeki 38 şehir ve ilçeyi 2010–2015 döneminde panel veriyle inceleyerek eğitim, sağlık ve ekonomik kamu harcamalarının BKE bileşenleriyle ilişkisini araştırmaktadır. Bulgular eğitim, sağlık ve ekonomik harcamalar için BKE bileşenleriyle pozitif ilişkiler göstermektedir. Bu tür çalışmalar, aynı ülke içinde kamu harcamaları ile beşerî kalkınmanın bölgesel olarak birlikte değişebileceğini göstermesi açısından önemlidir.

Bununla birlikte alt-ulusal panel yapı nedensellik sorununu kendiliğinden çözmemektedir. Merkezi veya yerel yönetimler kaynakları mevcut ihtiyaçlara göre dağıtıyorsa düşük eğitim veya sağlık göstergelerine sahip bölgeler daha yüksek kamu kaynağı alabilir. Bu nedenle sabit etkili bölgesel modeller, önemli heterojenlik kaynaklarını kontrol etse de harcama katsayılarının nedensel politika etkileri olarak yorumlanması için yeterli değildir.

2.3. Türkiye Literatürü

Türkiye'de kamu harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalar bulunmaktadır; ancak ampirik literatür ağırlıklı olarak Türkiye'yi tek bir gözlem birimi olarak ele alan zaman serisi analizlerine dayanmaktadır. Geyik ve Aydın (2021), 1990–2019 döneminde yarı kamusal mal ve hizmetlere yönelik kamu harcamaları ile BKE arasındaki uzun dönem ilişkisini Gregory–Hansen eşbütünleşme ve FMOLS yaklaşımıyla incelemektedir.

Avcı (2022), 2000–2019 döneminde kamu eğitim ve sağlık harcamaları ile gelir eşitsizliğinin BKE ile ilişkisini Toda–Yamamoto ve ARDL yöntemleriyle değerlendirmektedir. Çalışmada uzun dönemde kamu eğitim harcamaları için

istatistiksel olarak anlamlı bir katsayı bulunmazken kamu sağlık harcamaları için negatif bir sonuç elde edilmektedir. Bu bulgular, Türkiye için kamu eğitim ve sağlık harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişkinin dönem ve ampirik yönteme duyarlı olabileceğine işaret etmektedir.

Çalışkan ve Eğmir (2020) ise Türkiye'nin de içinde bulunduğu 29 Avrupa ülkesinin 2009–2018 dönemini panel veriyle inceleyerek kamu eğitim, sağlık ve sosyal koruma harcamaları ile beşerî kalkınma arasında pozitif ilişkiler raporlamaktadır. Bu çalışma Türkiye'nin uluslararası karşılaştırmalardaki konumunu göstermesi açısından önemli olmakla birlikte Türkiye içerisindeki il farklılıklarını doğrudan ele almamaktadır.

2.4. İl Düzeyinde BKE ve Çalışmanın Literatürdeki Konumu

Türkiye'de il düzeyindeki beşerî kalkınmanın ölçülmesi açısından önemli bir gelişme, TÜİK'in 2018–2022 dönemi için resmi il düzeyi BKE ve alt endekslerini yayımlamasıdır. TÜİK, söz konusu seriyi 2025 yılında ilk kez il seviyesinde resmi istatistik olarak yayımlamış ve endeksin sağlık, eğitim ve gelir boyutlarını Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (United Nations Development Programme [UNDP]) metodolojisine uygun biçimde hesaplamıştır.

İl düzeyindeki ölçüm literatüründe Meral, Yıldırım ve Aytekin (2023) de Türkiye'nin 81 ili için beşerî kalkınma göstergelerini karşılaştırmalı olarak hesaplamakta ve iller arasındaki farklılıkları ortaya koymaktadır. Bu çalışmalar il düzeyindeki kalkınmanın ölçülmesine katkı sağlamakla birlikte kamu harcamaları ile yıllık BKE değişimlerini eşleştiren bir panel araştırma sorusundan ayrılmaktadır.

Mevcut çalışmada daha uzun bir zaman boyutuna ihtiyaç duyulduğundan Acar (2026) tarafından oluşturulan yıllık il düzeyi BKE değerlerinden de yararlanılmaktadır. Acar (2026), resmi serinin kapsamadığı 2011–2017 ve 2023–2024 yılları için Türkiye'nin 81 iline ait BKE ve alt endekslerini oluşturmakta; veri kaynaklarını, normalizasyon işlemlerini ve hesaplama yöntemini ayrıntılı biçimde açıklamaktadır.

Bu çerçevede çalışmanın katkısı Türkiye'de kamu harcamaları ile BKE arasındaki ilişkiyi ilk kez incelediği iddiasına değil; il düzeyindeki yıllık merkezi yönetim harcamalarını birleştirilmiş yıllık il BKE serisi ve alt boyutlarıyla eşleştirmesine, aynı ulusal kurumsal yapı içindeki il-içi değişimlerden yararlanmasına ve ilişkiyi farklı zaman ufuklarında incelemesine dayanmaktadır.

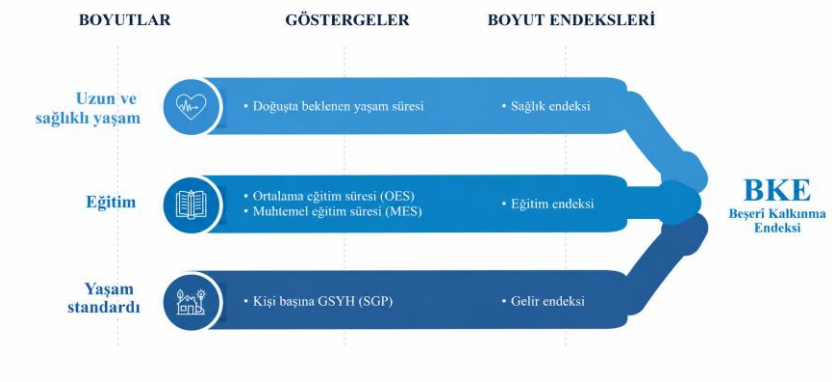
3. Veri ve Ampirik Strateji

3.1. Veri Seti ve Değişkenler

Çalışma, Türkiye'nin 81 ilini 2011–2024 döneminde yıllık olarak izleyen dengeli bir panel veri setine dayanmaktadır. Veri seti toplam 1.134 il-yıl gözleminden oluşmaktadır. Analizin temel değişkenleri il düzeyindeki BKE,

BKE'nin sağlık, eğitim ve gelir alt endeksleri ile merkezi yönetimin reel kişi başına eğitim ve sağlık harcamalarıdır. Bunlara ek olarak illerin demografik yapısı ve göç hareketlerini yansıtan kontrol değişkenleri kullanılmaktadır.

Analizin temel bağımlı değişkeni, UNDP ve TÜİK tarafından benimsenen metodolojik çerçeve doğrultusunda sağlık, eğitim ve gelir olmak üzere üç boyut üzerinden hesaplanan il düzeyindeki BKE'dir (bkz. Şekil 1). 2018–2022 dönemine ait BKE ve alt endeks değerleri TÜİK tarafından yayımlanan resmi il düzeyi istatistiklerden elde edilmektedir (TÜİK, 2025). 2011–2017 ve 2023–2024 dönemine ait değerler ise Acar (2026) tarafından oluşturulan yıllık il düzeyi BKE serisine dayanmaktadır. Böylece 2011–2024 dönemini kapsayan kesintisiz bir il paneli elde edilmektedir. Endekslerin oluşturulmasına ilişkin ayrıntılı metodoloji için Acar'a (2026) başvurulmaktadır.



Şekil 1. Beşerî Kalkınma Endeksinin Boyutları ve Göstergeleri
Kaynak: UNDP (2026)'dan uyarlanmıştır.

Acar (2026) tarafından oluşturulan il düzeyindeki BKE serisinin güvenilirliğini değerlendirmek amacıyla, TÜİK tarafından yayımlanan resmî endeks değerleriyle örtüşen 2018–2022 döneminde karşılaştırmalı bir doğrulama analizi gerçekleştirilmiştir. Toplam 405 il-yıl gözlemine dayanan analizde hesaplanan BKE ile resmî BKE arasındaki Pearson korelasyonu 0,9977, ortalama mutlak hata ise 0,00239 olarak bulunmuştur (Ek Tablo A1). Bununla birlikte, düzey korelasyonlarının sabit etkili panel modellerinde kullanılan zamansal değişimleri doğrudan yansıtmaması nedeniyle, il içi ve iki yönlü arındırılmış değerler ile birinci farklar da karşılaştırılmıştır.

Toplam BKE için il içi korelasyon 0,9726, il ve yıl sabit etkilerinden arındırılmış korelasyon 0,9458 ve birinci fark korelasyonu 0,9121 olarak hesaplanmıştır. Eğitim endeksinde iki yönlü arındırılmış korelasyon 0,9701, birinci fark korelasyonu ise 0,9585'tir. Bu bulgular, hesaplanan endekslerin yalnızca iller arasındaki düzey farklılıklarını değil, il düzeyindeki zamansal değişimleri de büyük ölçüde yeniden ürettiğini göstermektedir.

Çalışmanın temel bağımsız değişkenleri merkezi yönetimin il düzeyindeki eğitim ve sağlık harcamalarıdır. Fonksiyonel sınıflandırmaya dayanan harcama verileri Hazine ve Maliye Bakanlığının Merkezi Yönetim Bütçe İstatistiklerinden elde edilmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2026). Eğitim harcamaları "Eğitim Hizmetleri", sağlık harcamaları ise "Sağlık Hizmetleri" fonksiyonları kullanılarak tanımlanmaktadır.

Fonksiyonel sınıflandırmada sağlık hizmetleri; devlet tarafından yürütülen sağlık hizmetleri, hastane, klinik, ameliyathane oluşturulması ve yürütülmesi, halk sağlığı hizmetleri, ayakta tedavi hizmetleri, sağlık hizmeti sağlayanların lisanslanması gibi hizmetleri kapsamaktadır. Eğitim hizmetleri ise her seviyedeki okulların işletilmesi, idaresi, tesislerin yapımı gibi örgün ve yaygın eğitim hizmetleri, eğitim kurumlarının düzenlenmesi, denetimi, lisanslanması gibi hizmetleri içermektedir (Maliye Bakanlığı, 2017).

Çalışmada kullanılan sağlık harcaması değişkeni, merkezi yönetim bütçesinin fonksiyonel sınıflandırmasında sağlık hizmetleri kapsamında il düzeyinde kaydedilen harcamalardan oluşmaktadır. Bu değişken, Türkiye'deki toplam kamu sağlık harcamalarını temsil etmemektedir. Özellikle Sosyal Güvenlik Kurumu aracılığıyla finanse edilen sağlık hizmetlerinin önemli bir bölümü, merkezi yönetimin il düzeyindeki sağlık harcamaları serisinin kapsamı dışında kalmaktadır. Ayrıca merkezi yönetimden sosyal güvenlik sistemine yapılan transferlerin kaydedildiği il, sağlık hizmetinin fiilen sunulduğu ili göstermeyebileceğinden, bu tutarların doğrudan il düzeyindeki sağlık hizmeti harcamalarına eklenmesi uygun değildir. Dolayısıyla analizde kullanılan değişken, kamu sağlık finansmanının bütününü değil, merkezi yönetim bütçesi kapsamında illere atfedilen sağlık hizmetleri harcamalarını ölçmektedir.

Merkezi yönetimin il düzeyindeki nominal eğitim ve sağlık harcamaları, ilgili yıllara ait GSYH deflatörü kullanılarak sabit fiyatlara dönüştürülmüştür. Deflatörün baz yılı 2009=100 olduğundan reel harcamalar 2009 yılı fiyatlarıyla ifade edilmektedir (TÜİK, 2026). Ardından reel harcamalar ilgili ilin yıllık nüfusuna bölünerek reel kişi başına eğitim ve sağlık harcamaları hesaplanmıştır. Ekonometrik analizlerde bu değişkenlerin doğal logaritmaları kullanılmıştır.

Tercih edilen kontrollü modellerde 0–14 yaş grubunun toplam nüfus içindeki payı, 65 yaş ve üzerindeki nüfusun payı ve net göç hızı kullanılmaktadır. Yaş grubu payları eğitim ve sağlık hizmetlerine yönelik talebin demografik yapıyla birlikte değişebilmesini dikkate almaktadır. Net göç hızı ise yerel sosyoekonomik koşullarla birlikte hareket edebilecek nüfus hareketlerini kontrol etmek amacıyla kademeli olarak modele eklenmektedir; kamu hizmetlerinin niteliği ve yerel ekonomik koşullardan kendisinin de etkilenebilmesi nedeniyle kesin biçimde dışsal bir belirleyici olarak yorumlanmamaktadır. Toplam nüfusun doğal logaritması, harcamaların zaten kişi başına tanımlanmış olması ve nüfusun kendisinin sosyoekonomik gelişme sürecinin bir sonucu olabilmesi nedeniyle

yalnızca duyarlılık analizinde modele eklenmektedir. BKE'nin alt endeksleri birbirlerinin kontrol değişkeni olarak kullanılmamaktadır.

Tablo 1. Veri Kaynakları

Değişken	Dönem	Kaynak
BKE ve alt endeksleri	2011–2017	Acar (2026)
BKE ve alt endeksleri	2018–2022	TÜİK (2025)
BKE ve alt endeksleri	2023–2024	Acar (2026)
Eğitim harcamaları	2011–2024	Hazine ve Maliye Bakanlığı (2026)
Sağlık harcamaları	2011–2024	Hazine ve Maliye Bakanlığı (2026)
Toplam nüfus ve yaş grupları	2011–2024	TÜİK (2026a)
Net göç hızı	2011–2024	TÜİK (2026b)

3.2. Temel Ampirik Model

İl düzeyindeki gözlemlenemeyen heterojenliği ve tüm illeri ortak biçimde etkileyen zamana özgü faktörleri kontrol etmek amacıyla TWFE modeli kullanılmaktadır. Sabit etkiler yaklaşımı, zaman içerisinde değişmeyen ve gözlemlenemeyen birim özelliklerinin bağımsız değişkenlerle ilişkili olmasına izin vererek bu özelliklerden kaynaklanan sapmaları gidermeyi amaçlamaktadır (Baltagi, 2021; Wooldridge, 2010). TWFE modeli ise birim sabit etkilerine ek olarak zaman sabit etkilerini de içermekte ve böylece ortak makroekonomik gelişmelerin, ulusal politika değişikliklerinin ve dönemsel şokların etkilerini kontrol etmektedir (Angrist & Pischke, 2009). Bununla birlikte, sabit etkiler yaklaşımı zaman içerisinde değişen gözlemlenemeyen faktörlerden kaynaklanan içsellik sorunlarını kendiliğinden ortadan kaldırmamaktadır. Dolayısıyla modelden elde edilen katsayılar, nedensel etkilerden ziyade kamu harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki koşullu ilişkiler olarak yorumlanmaktadır. Kamu eğitim ve sağlık harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişki öncelikle iki yönlü sabit etkiler modeliyle tahmin edilmektedir:

$$BKE_i t = \beta_H ln(Sağlık_i t) + \beta_E ln(Eğitim_i t) + X_i t'\gamma + \alpha_i + \lambda_t + \varepsilon_i t \qquad (1)$$

Burada i illeri, t yılları göstermektedir. α_i il sabit etkilerini, λ_t yıl sabit etkilerini ve $X_i t$ zaman içinde değişen kontrol değişkenleri vektörünü ifade etmektedir. Modelde il sabit etkileri, illerin coğrafi konumu, tarihsel özellikleri ve zaman içerisinde görece sabit kalan kurumsal farklılıkları gibi gözlemlenemeyen özellikleri kontrol etmektedir. Yıl sabit etkileri ise enflasyon, ulusal ekonomik dalgalanmalar ve ülke genelindeki politika değişiklikleri gibi ortak dönem etkilerini yakalamaktadır. Standart hatalar, aynı ilde farklı yıllara ait gözlemler arasında hata terimlerinin ilişkili olabileceği dikkate alınarak il düzeyinde kümelenmektedir (Arellano, 1987; Cameron & Miller, 2015).

Harcama değişkenleri logaritmik, BKE ise düzey olarak kullanıldığından β_E ve β_H katsayıları yarı esnekliklerdir. Örneğin eğitim harcamalarındaki %10'luk bir farklılığın BKE ile ilişkili büyüklüğü $\beta_E \times ln(1{,}10)$ olarak hesaplanmaktadır. Bu yorum nedensel değildir; katsayılar modelde yer alan kontroller ile il ve yıl

sabit etkileri koşullu olarak kamu harcamaları ve BKE arasındaki il-içi ilişkiyi göstermektedir.

3.3. BKE'nin Alt Boyutları

Toplam BKE için tahmin edilen ilişkinin hangi boyutta yoğunlaştığını değerlendirmek amacıyla aynı model sağlık, eğitim ve gelir alt endeksleri için ayrı ayrı tahmin edilmektedir:

$$Y_i t^k = \beta_H^k ln(Sağlık_i t) + \beta_E^k ln(Eğitim_i t) + X_i t' \gamma^k + \alpha_i + \lambda_t + \varepsilon_i t^k \qquad (2)$$

Burada k sağlık, eğitim veya gelir boyutunu göstermektedir. Bu ayrıştırma, toplam BKE ile gözlenen ilişkinin hangi bileşen üzerinden ortaya çıktığının değerlendirilmesini sağlamaktadır.

3.4. Beş Yıllık Uzun Farklar

BKE ve alt bileşenleri görece yavaş değişen göstergeler olduğundan yıllık modeller orta vadeli değişimleri kullanan beş yıllık uzun fark tahminleriyle tamamlanmaktadır:

$$\Delta_5 BKE_i t = \beta_H^L D\Delta_5 ln(Sağlık_i t) + \beta_E^L D\Delta_5 ln(Eğitim_i t) + \Delta_5 X_i t' \gamma + \lambda_t + u_i t \qquad (3)$$

$$\Delta_5 Z_i t = Z_i t - Z_i, t - 5 \qquad (4)$$

Kontrol değişkenleri de beş yıllık farklar halinde modele dahil edilmekte ve dönem sonu yıl sabit etkileri kullanılmaktadır. Beş yıllık farkların kullanılması sonucunda ilk beş yıl için fark hesaplanamadığından analiz 729 gözleme dayanmaktadır.

Uzun fark katsayısı yıllık TWFE katsayısından farklı bir zaman ölçeğini yansıtmaktadır. Örneğin eğitim harcaması katsayısı, beş yıllık dönemde reel kişi başına eğitim harcamasındaki değişim ile aynı dönemde BKE'de meydana gelen değişim arasındaki koşullu ilişkiyi göstermektedir.

3.5. Duyarlılık Analizleri

Ana sonuçların kullanılan zaman ufkuna ve model spesifikasyonuna duyarlılığını değerlendirmek amacıyla beş yıllık uzun farkların yanı sıra üç yıllık uzun farklar ve çakışmayan dört yıllık dönemler kullanılmaktadır. Üç yıllık fark modelleri 891, çakışmayan dört yıllık değişimler ise 243 gözleme dayanmaktadır.

İller arasındaki büyük nüfus farklılıklarının tahminler üzerindeki rolünü değerlendirmek amacıyla tercih edilen TWFE modelleri ayrıca il nüfusuyla ağırlıklandırılarak tahmin edilmektedir. Ağırlıksız model illere eşit katkı verirken nüfus ağırlıklı model daha kalabalık illerin tahmine katkısını artırdığından iki yaklaşım farklı ilişkilere karşılık gelmektedir. Nüfus ağırlıklı tahminler bu nedenle temel modelin yerine geçen bir spesifikasyon olarak değil, sonuçların

illere verilen ağırlığa duyarlılığını değerlendiren tamamlayıcı bir analiz olarak kullanılmaktadır.

Ayrıca temel TWFE modeli illere özgü doğrusal zaman trendleriyle genişletilmektedir. Bu spesifikasyon her ilin kendi doğrusal gelişme yolunu da kontrol etmekte ve dolayısıyla temel TWFE modelinden farklı bir il-içi varyasyon kaynağından yararlanmaktadır. BKE ve alt endeksleri yavaş değişen göstergeler olduğundan il trendleri ekonomik olarak anlamlı orta vadeli varyasyonun önemli bir bölümünü de absorbe edebilir. Bu nedenle trendli model temel modelin doğrudan daha üstün bir versiyonu olarak değil, farklı bir değişim kaynağına dayanan ve daha kısıtlayıcı varsayımlar altında tahmin edilen ilişkileri ortaya koyan bir duyarlılık analizi olarak değerlendirilmektedir.

Eğitim ve sağlık harcamalarının gecikmeli değerlerini içeren modeller ile dağıtılmış gecikme spesifikasyonları ek analizler olarak tahmin edilmekte ve ana metindeki sonuçların yorumlanmasını desteklemek üzere ek tablolarda raporlanmaktadır.

3.6. Tanımlama ve Yorumlama Sınırları

Panel yapı, il sabit etkileri aracılığıyla zaman içinde değişmeyen gözlenemeyen il özelliklerini ve yıl sabit etkileri aracılığıyla ortak ulusal şokları kontrol etmeye olanak sağlamaktadır. Bununla birlikte araştırma tasarımı kamu harcamalarında dışsal değişim yaratan bir politika şokuna, rastgele tahsise veya yarı-deneysel bir tanımlama stratejisine dayanmamaktadır.

Kamu kaynaklarının illerin mevcut ihtiyaçlarına göre tahsis edilmesi ters nedensellik yaratabilir. Daha düşük sağlık göstergelerine sahip bir ilin daha yüksek sağlık harcaması alması, harcama ile sağlık sonuçları arasındaki gözlenen ilişkinin olası olumlu etkileri maskelemesine yol açabilir. Benzer biçimde zaman içinde değişen ve modele dahil edilmeyen sosyoekonomik faktörler hem kamu harcamaları hem de beşerî kalkınmayla ilişkili olabilir.

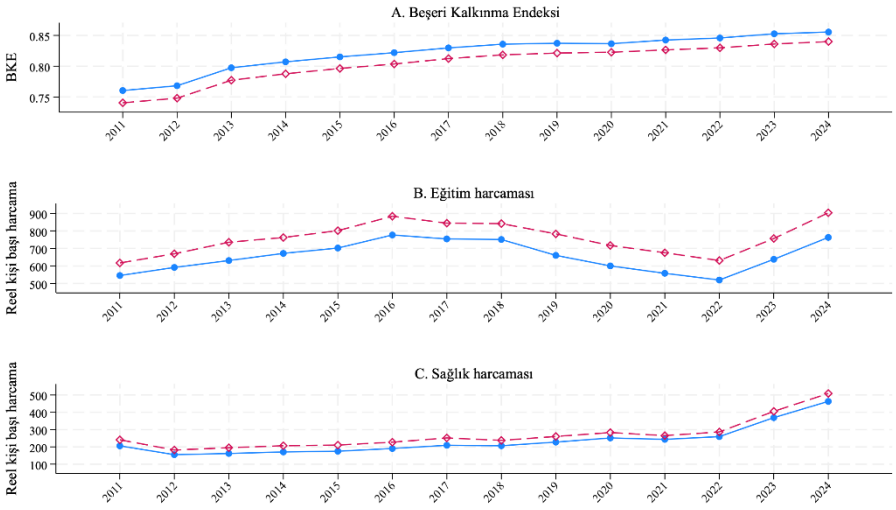
Sağlık harcamaları açısından ek bir ölçüm sorunu bulunmaktadır. Kamu sağlık harcamaları hizmetin sunulduğu ilde gerçekleşirken sağlık hizmetinden yararlanan kişiler başka illerde ikamet edebilir. Bu nedenle tahminler kamu eğitim veya sağlık harcamalarının BKE üzerindeki nedensel etkileri olarak değil, koşullu ilişkiler olarak yorumlanmaktadır.

4. Bulgular

4.1. Betimleyici Bulgular

Şekil 2, 2011–2024 döneminde il düzeyindeki BKE ile reel kişi başına eğitim ve sağlık harcamalarının nüfus ağırlıklı ve ağırlıksız ortalamalarının gelişimini göstermektedir. Ağırlıksız ortalamalar her ile eşit ağırlık verirken nüfus ağırlıklı ortalamalar daha kalabalık illerin gelişmelerine daha fazla ağırlık vermektedir. BKE dönem boyunca genel olarak yükselirken reel kişi başına eğitim harcamaları

2016'ya kadar artmış, 2017–2022 döneminde gerilemiş ve 2023–2024'te yeniden yükselmiştir. Sağlık harcamalarında özellikle 2023 ve 2024 yıllarında belirgin artış gözlenmektedir.



Şekil 2. İl Düzeyinde Ortalama Beşerî Kalkınma ve Reel Kişi Başına Kamu Harcamaları, 2011–2024

Not: Grafikler, 81 ilin yıllık nüfus ağırlıklı ve ağırlıksız ortalamalarını göstermektedir. Düz çizgiler nüfus ağırlıklı, kesikli çizgiler ise ağırlıksız ortalamaları temsil etmektedir. Harcama değişkenleri, merkezi yönetimin reel kişi başına eğitim ve sağlık harcamalarından oluşmaktadır.

Tablo 2. Betimleyici İstatistikler

Değişken	N	Ortalama	SS	Min.	Maks.
Beşerî Kalkınma Endeksi	1.134	0,804	0,046	0,603	0,911
Sağlık endeksi	1.134	0,895	0,019	0,807	0,981
Eğitim endeksi	1.134	0,726	0,076	0,403	0,860
Gelir endeksi	1.134	0,804	0,052	0,649	0,955
Reel sağlık harcaması, kişi başına	1.134	268,677	115,258	104	904
Reel eğitim harcaması, kişi başına	1.134	758,913	195,224	318	1.828
Log sağlık harcaması	1.134	5,518	0,375	4,644	6,807
Log eğitim harcaması	1.134	6,600	0,251	5,762	7,511
0–14 yaş nüfus payı (%)	1.134	23,001	6,244	13,926	42,493
65+ nüfus payı (%)	1.134	10,272	3,712	2,655	20,837
Net göç hızı	1.134	−1,290	15,431	−118,970	138,510

Not: Panel 81 il ve 2011–2024 döneminden oluşmaktadır. Harcama değişkenleri reel kişi başına değerlerdir.

Tablo 2 temel değişkenlere ilişkin betimleyici istatistikleri sunmaktadır. Dengeli panel yapısı sayesinde temel değişkenler için 1.134 gözlem bulunmaktadır. BKE ile eğitim endeksi arasındaki yüksek korelasyon endeksin mekanik yapısıyla uyumludur ve alt endekslerin ana regresyonlarda kontrol değişkeni olarak kullanılmamasının nedenlerinden biridir.

4.2. Temel İki Yönlü Sabit Etkiler Sonuçları

Tablo 3, BKE için sıralı TWFE spesifikasyonlarını göstermektedir. Yalnızca eğitim ve sağlık harcamalarını içeren temel modelde log reel kişi başına eğitim harcamasının katsayısı 0,0513'tür ve %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Sağlık harcamasının katsayısı −0,0047 olup istatistiksel olarak anlamlı değildir.

0–14 ve 65+ nüfus paylarının modele eklenmesi eğitim harcaması katsayısını 0,0294'e düşürmektedir. Net göç hızının da kontrol edilmesiyle katsayı 0,0292 olarak tahmin edilmekte ve %1 düzeyinde anlamlılığını korumaktadır. Böylece demografik kontrollerin eklenmesi temel katsayı büyüklüğünü yaklaşık %43 azaltmakta, ancak pozitif ilişki ortadan kalkmamaktadır. Tercih edilen kontrollü modelde sağlık harcaması katsayısı −0,0017'dir ve anlamlı değildir.

Yarı esneklik yorumu kullanıldığında tercih edilen modelde reel kişi başına eğitim harcamasının %10 daha yüksek olması yaklaşık 0,0028 daha yüksek BKE ile ilişkilidir $[0{,}0292 \times ln(1{,}10)]$. Bu büyüklük bir nedensel politika çarpanı olarak değil, model koşullu bir ilişki olarak yorumlanmalıdır. Toplam nüfusun logaritmasının eklendiği alternatif spesifikasyon sonuçların yönünü değiştirmemektedir; ancak toplam nüfus ana kontrol setine dahil edilmemektedir.

Tablo 3. BKE için Temel İki Yönlü Sabit Etkiler Tahminleri

	(1)	(2)	(3)	(4)
Log sağlık harcaması	-0,0047	-0,0016	-0,0017	-0,0026
	(0,0042)	(0,0034)	(0,0034)	(0,0033)
Log eğitim harcaması	0,0513***	0,0294***	0,0292***	0,0270***
	(0,0144)	(0,0095)	(0,0096)	(0,0091)
0–14 yaş nüfus payı		-0,0076***	-0,0076***	-0,0056***
		(0,0009)	(0,0009)	(0,0012)
65+ nüfus payı		-0,0045***	-0,0045***	-0,0079***
		(0,0017)	(0,0017)	(0,0016)
Net göç hızı			-0,0000	-0,0000
			(0,0000)	(0,0000)
Log nüfus				-0,0679***
				(0,0238)
İl sabit etkileri	Evet	Evet	Evet	Evet
Yıl sabit etkileri	Evet	Evet	Evet	Evet
Gözlem	1.134	1.134	1.134	1.134
Within R^2	0,137	0,496	0,497	0,524

Not: Bağımlı değişken BKE'dir. Parantez içinde il düzeyinde kümelenmiş standart hatalar yer almaktadır. (2) demografik kontrolleri, (3) ayrıca net göç hızını, (4) ayrıca log nüfusu içerir. * p<0,10, ** p<0,05, *** p<0,01.

4.3. Kamu Harcamaları ve Beşerî Kalkınmanın Alt Boyutları

Tablo 4, tercih edilen ortak kontrol seti kullanılarak toplam BKE ile sağlık, eğitim ve gelir alt endeksleri için tahmin edilen sonuçları göstermektedir. BKE modelinde eğitim harcaması katsayısı 0,0292'dir. Eğitim endeksi bağımlı değişken olduğunda katsayı 0,0582'ye yükselmekte ve %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunmaktadır. Buna karşılık sağlık endeksinde eğitim harcaması

katsayısı −0,0036, gelir endeksinde ise 0,0187'dir ve her ikisi de istatistiksel olarak anlamlı değildir.

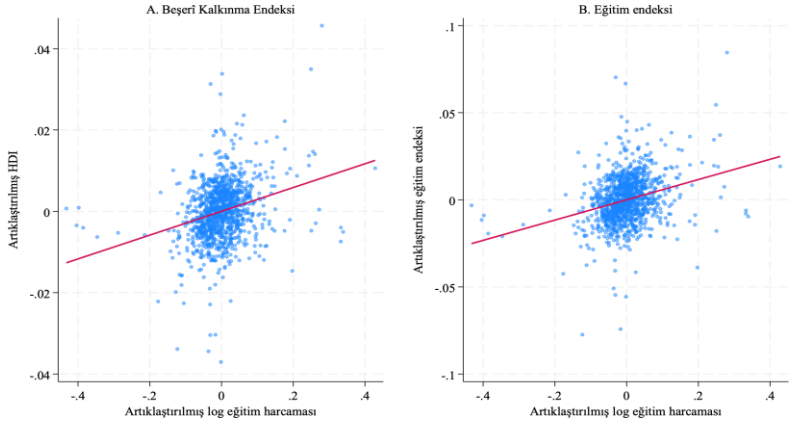
Sağlık harcamaları ortak kontrol seti altında dört sonucun hiçbirinde istatistiksel olarak anlamlı değildir: BKE için −0,0017, sağlık endeksi için −0,0036, eğitim endeksi için −0,0015 ve gelir endeksi için 0,0030. Bu desen, toplam BKE ile eğitim harcaması arasındaki pozitif ilişkinin özellikle eğitim boyutunda yoğunlaştığını göstermektedir.

Eğitim endeksi için 0,0582'lik katsayı, reel kişi başına eğitim harcamasının %10 daha yüksek olmasının yaklaşık 0,0055 daha yüksek eğitim endeksiyle ilişkili olduğu anlamına gelmektedir. Şekil 3, BKE ve eğitim endeksi ile eğitim harcamaları arasındaki bu koşullu ilişkiyi Frisch–Waugh–Lovell (FWL) yaklaşımına dayanan kısmi regresyon grafikleriyle görselleştirmektedir (Frisch & Waugh, 1933; Lovell, 1963).

Tablo 4. Kamu Harcamaları ve Beşerî Kalkınmanın Alt Boyutları

	BKE	**Sağlık**	**Eğitim**	**Gelir**
Log sağlık harcaması	-0,0017	-0,0036	-0,0015	0,0030
	(0,0034)	(0,0023)	(0,0069)	(0,0036)
Log eğitim harcaması	0,0292***	-0,0036	0,0582***	0,0187
	(0,0096)	(0,0044)	(0,0137)	(0,0140)
0–14 yaş nüfus payı	-0,0076***	-0,0045***	-0,0135***	-0,0017
	(0,0009)	(0,0008)	(0,0014)	(0,0012)
65+ nüfus payı	-0,0045***	-0,0012	-0,0079**	-0,0020
	(0,0017)	(0,0010)	(0,0035)	(0,0019)
Net göç hızı	-0,0000	-0,0000	-0,0000	-0,0000
	(0,0000)	(0,0000)	(0,0000)	(0,0000)
İl sabit etkileri	Evet	Evet	Evet	Evet
Yıl sabit etkileri	Evet	Evet	Evet	Evet
Gözlem	1.134	1.134	1.134	1.134
Within R^2	0,497	0,221	0,472	0,062

Not: Tüm modeller 0–14 ve 65+ nüfus paylarını, net göç hızını, il ve yıl sabit etkilerini içerir. Parantez içinde il düzeyinde kümelenmiş standart hatalar yer almaktadır. * p<0,10, ** p<0,05, *** p<0,01.



Şekil 3. Eğitim Harcamaları ile Beşerî Kalkınma Arasındaki Koşullu İlişki
Not: Kısmi regresyon grafikleri log reel kişi başına sağlık harcaması, 0–14 ve 65+ nüfus payları, net göç hızı, il sabit etkileri ve yıl sabit etkilerinden arındırılmış değişkenleri göstermektedir. Her nokta bir il-yıl gözlemidir.

Şekil 3, diğer açıklayıcı değişkenlerin ve sabit etkilerin etkisi arındırıldıktan sonra reel kişi başına eğitim harcamaları ile beşerî kalkınma göstergeleri arasındaki koşullu ilişkiyi ortaya koymaktadır. Her iki grafikte de yatay eksen, eğitim harcamalarının sağlık harcamaları, demografik değişkenler, net göç hızı ile il ve yıl sabit etkilerinden arındırılmış değerlerini; dikey eksen ise aynı değişkenlerden arındırılmış BKE ve eğitim endeksi değerlerini göstermektedir. Her iki grafikte pozitif eğimli bir ilişki gözlenmekle birlikte, eğitim endeksine ilişkin regresyon doğrusunun eğimi BKE'ye kıyasla daha yüksektir. Bu durum, Tablo 4'te raporlanan eğitim harcaması katsayılarıyla (sırasıyla 0,0582 ve 0,0292) uyumludur. Görselleştirilen ilişki temel TWFE spesifikasyonuna ait olup illere özgü zaman eğilimleri kontrol edildiğinde korunmamaktadır.

Diğer taraftan, gözlemlerin regresyon doğruları etrafında belirgin bir dağılım sergilemesi, eğitim harcamalarının tek başına beşerî kalkınma göstergelerindeki değişimleri açıklamadığını göstermektedir. Dolayısıyla grafikler, diğer değişkenler ve sabit etkiler kontrol edildiğinde eğitim harcamaları ile özellikle eğitim endeksi arasında pozitif bir ilişki bulunduğunu görsel olarak desteklemekte; ancak bu ilişkinin nedensel olduğunu ortaya koymamaktadır.

4.4. Beş Yıllık Uzun Fark Sonuçları

Tablo 5, beş yıllık uzun fark modellerini sunmaktadır. Demografik değişkenler ve net göç hızındaki beş yıllık değişimler kontrol edildiğinde eğitim harcaması katsayısı BKE için 0,0248 ve eğitim endeksi için 0,0508 olarak tahmin edilmektedir. Her iki katsayı da istatistiksel olarak anlamlıdır. Sağlık ve gelir endeksleri için eğitim harcaması katsayıları anlamlı değildir.

Beş yıllık BKE modelinde 0,0248'lik katsayı, beş yıllık dönemde reel kişi başına eğitim harcamasının %10 daha fazla artmasının yaklaşık 0,0024 daha yüksek BKE değişimiyle ilişkili olduğunu göstermektedir. Eğitim endeksi için karşılık gelen büyüklük yaklaşık 0,0048'dir. Sağlık harcaması katsayıları beş yıllık modellerde de istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Bu sonuçlar, yıllık TWFE modelindeki pozitif eğitim harcaması ilişkisinin orta vadeli değişimlere dayanan spesifikasyonlarda da gözlendiğini göstermektedir. Bununla birlikte yıllık ve uzun fark katsayıları farklı zaman ölçeklerindeki varyasyondan yararlandığından büyüklüklerinin doğrudan karşılaştırılması uygun değildir.

Tablo 5. Beş Yıllık Uzun Fark Tahminleri

	Δ5 BKE	**Δ5 Sağlık**	**Δ5 Eğitim**	**Δ5 Gelir**
Δ5 Log sağlık harcaması	0,0011	-0,0027	0,0060	0,0012
	(0,0035)	(0,0021)	(0,0078)	(0,0032)
Δ5 Log eğitim harcaması	0,0248**	-0,0029	0,0508***	0,0158
	(0,0112)	(0,0046)	(0,0190)	(0,0138)
Δ5 0–14 yaş nüfus payı	-0,0076***	-0,0037***	-0,0138***	-0,0019
	(0,0011)	(0,0008)	(0,0021)	(0,0012)
Δ5 65+ nüfus payı	-0,0020	-0,0016	-0,0026	-0,0009
	(0,0026)	(0,0012)	(0,0060)	(0,0020)
Δ5 Net göç hızı	-0,0000	-0,0000	-0,0000	0,0000
	(0,0000)	(0,0000)	(0,0001)	(0,0000)
Dönem sonu yıl sabit etkileri	Evet	Evet	Evet	Evet
Gözlem	729	729	729	729
Within R^2	0,359	0,142	0,306	0,041

Not: Değişkenler beş yıllık farklar halinde tanımlanmıştır. Modeller dönem sonu yıl sabit etkilerini içerir. Parantez içinde il düzeyinde kümelenmiş standart hatalar yer almaktadır. * p<0,10, ** p<0,05, *** p<0,01.

4.5. Alternatif Spesifikasyonlar ve Sonuçların Duyarlılığı

Tablo 6, eğitim harcaması katsayısını BKE ve eğitim endeksi için alternatif spesifikasyonlar altında karşılaştırmaktadır. BKE için katsayı temel TWFE modelinde 0,0513, demografik kontrollerle 0,0294 ve net göç hızı da eklendiğinde 0,0292'dir. Üç yıllık uzun fark modelinde 0,0185, beş yıllık uzun fark modelinde 0,0394, kontrollü beş yıllık modelde 0,0248 ve çakışmayan dört yıllık modelde 0,0469 olarak tahmin edilmektedir. İl trendlerini içermeyen bu yıllık ve uzun fark spesifikasyonlarının tamamında katsayı pozitif ve geleneksel düzeylerde istatistiksel olarak anlamlıdır.

Eğitim endeksi için benzer bir desen görülmektedir. Eğitim harcaması katsayısı temel TWFE modelinde 0,0973, tercih edilen kontrollü modelde 0,0582, üç yıllık uzun farkta 0,0373, beş yıllık uzun farkta 0,0767, kontrollü beş yıllık modelde 0,0508 ve çakışmayan dört yıllık modelde 0,0849'dur.

İller arasındaki önemli nüfus farklılıklarının tahminler üzerindeki rolünü değerlendirmek amacıyla tercih edilen modeller ayrıca il nüfusuyla ağırlıklandırılmıştır. Nüfus ağırlıklı tahminlerde eğitim harcamasının toplam BKE ile ilişkisi belirgin biçimde zayıflamaktadır: tercih edilen ağırlıksız modelde 0,0292 olan eğitim harcaması katsayısı nüfus ağırlıklı modelde 0,0060'a düşmekte ve istatistiksel anlamlılığını kaybetmektedir (p=0,259).

Buna karşılık eğitim endeksi için katsayı 0,0582'den 0,0270'a gerilemekle birlikte pozitif ve %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı kalmaktadır. Sağlık harcaması nüfus ağırlıklı modellerde de dört sonuç değişkeninin hiçbirinde istatistiksel olarak anlamlı değildir. Nüfus ağırlıklı ve ağırlıksız modeller, illerin tahmine katkısını farklı biçimde belirlediğinden, farklı ağırlıklandırılmış ilişkileri ortaya koymaktadır. Bu bulgu, modellerden birinin diğerinden üstün olduğu şeklinde değil, özellikle toplam BKE'ye ilişkin sonucun illere verilen ağırlığa duyarlı olduğu şeklinde yorumlanmalıdır. Nüfus ağırlıklı sonuçların tamamı Ek Tablo A2'de sunulmaktadır.

İllere özgü doğrusal zaman trendleri sonuçları belirgin biçimde değiştirmektedir. Tam kontrollü modellerde (il ve yıl sabit etkileri, illere özgü doğrusal trendler, 0–14 ve 65+ nüfus payları ve net göç hızı) eğitim harcaması katsayısı BKE için yaklaşık −0,0004 (SH=0,0047; p=0,934), eğitim endeksi için −0,0001294 (SH=0,010268; p=0,990) olarak tahmin edilmektedir. Eğitim endeksi modelinde %95 güven aralığı [−0,0205634; 0,0203047] olup 1.134 gözlem ve 81 il kullanılmaktadır. Daha az kontrollü alternatif trend modellerinde katsayı BKE için 0,0051 (p=0,473), eğitim endeksi için 0,0120 (p=0,442) düzeyindedir. Dolayısıyla temel TWFE modellerinde gözlenen pozitif ilişkinin il düzeyindeki doğrusal zaman eğilimlerine dayanıklı olduğu söylenemez.

Trendli modeldeki katsayı düşüşü yalnızca standart hataların büyümesinden kaynaklanmamaktadır; katsayıların büyüklükleri de belirgin biçimde

azalmaktadır. İl trendleri özellikle BKE ve eğitim endeksi gibi yavaş değişen sonuçlardaki düşük frekanslı il-içi hareketlerin önemli bir bölümünü absorbe etmektedir. Bu nedenle trendli model, temel TWFE ve uzun fark modellerinden farklı bir varyasyon kaynağına dayanmakta ve daha kısa dönemli sapmalara ağırlık vermektedir.

Tablo 6. Eğitim Harcaması İlişkisinin Alternatif Spesifikasyonlara Duyarlılığı

Spesifikasyon	Log eğitim harcaması	N
Panel A. BKE		
Temel TWFE	0,0513*** (0,0144)	1.134
TWFE + demografi	0,0294*** (0,0095)	1.134
TWFE + demografi + göç	0,0292*** (0,0096)	1.134
İl trendleri + demografi + göç (tam kontrollü)	−0,0004 (0,0047)	1.134
İllere özgü doğrusal trendler	0,0051 (0,0070)	1.134
3 yıllık uzun fark	0,0185** (0,0080)	891
5 yıllık uzun fark	0,0394*** (0,0144)	729
5 yıllık uzun fark + kontroller	0,0248** (0,0112)	729
Çakışmayan 4 yıllık fark	0,0469*** (0,0108)	243
Panel B. Eğitim endeksi		
Temel TWFE	0,0973*** (0,0225)	1.134
TWFE + demografi	0,0583*** (0,0136)	1.134
TWFE + demografi + göç	0,0582*** (0,0137)	1.134
İl trendleri + demografi + göç (tam kontrollü)	−0,0001 (0,0103)	1.134
İllere özgü doğrusal trendler	0,0120 (0,0155)	1.134
3 yıllık uzun fark	0,0373** (0,0149)	891
5 yıllık uzun fark	0,0767*** (0,0248)	729
5 yıllık uzun fark + kontroller	0,0508*** (0,0190)	729
Çakışmayan 4 yıllık fark	0,0849*** (0,0180)	243

Not: Tablo, log reel kişi başına eğitim harcaması katsayılarını göstermektedir. Temel TWFE modellerinde il ve yıl sabit etkileri bulunmaktadır. Demografik kontroller 0–14 ve 65+ nüfus paylarıdır; tercih edilen model ayrıca net göç hızını içerir. Tam kontrollü trendli modeller il ve yıl sabit etkileri illere özgü doğrusal trendleri ve üç kontrol değişkenini birlikte içerir. Diğer trendli satırlar daha sınırlı kontrol setine dayanmaktadır. Uzun fark modellerinde dönem sonu yıl sabit etkileri kullanılır. Parantez içinde il düzeyinde kümelenmiş standart hatalar yer alır. Katsayılar tabloda dört ondalık basamağa yuvarlanmıştır. * p<0,10, ** p<0,05, *** p<0,01.

4.6. Deprem ve Dönem Duyarlılığı

2023 depremlerinin bölgesel etkileriyle eşzamanlı değişimleri dikkate almak amacıyla 11 deprem ilinin 2023 ve 2024 yıllarıyla etkileşimleri temel modellere eklenmiştir. Tam dönem BKE modelinde eğitim harcaması katsayısı 0,02924'ten 0,03019'a, eğitim endeksi modelinde ise 0,05816'dan 0,06135'e değişmiştir; her iki katsayı da istatistiksel olarak anlamlılığını korumuştur. Bu etkileşimler deprem etkilerinin nedensel tahmini olarak yorumlanmamaktadır. 2019–2021 dönemindeki göreli bölgesel farklılıklar, deprem öncesinde de farklı eğilimler bulunabileceğine işaret etmektedir.

Dönem duyarlılığı kapsamında 2011–2018 ve 2019–2024 alt dönemleri ayrı ayrı tahmin edilmiştir. BKE için eğitim harcaması katsayısı erken dönemde 0,03687 (p=0,020), geç dönemde −0,00156 (p=0,812); eğitim endeksi için sırasıyla 0,06625 (p=0,043) ve −0,00735 (p=0,496) bulunmuştur. Döneme özgü il sabit etkileri ve kontrol değişkeni katsayıları içeren tam etkileşimli modelde dönemler arası eğitim harcaması katsayısı farkı BKE için −0,03843 (p=0,0157), eğitim endeksi için −0,07360 (p=0,0270) olarak tahmin edilmiştir (Bkz. Tablo 7).

Dönem farklılıkları, 2019 yılının veri tarafından saptanmış bir kırılma tarihi olduğu anlamına gelmez. 2019–2024 aralığı pandemi ve deprem yıllarını, 2023–2024 ise Acar (2026) tarafından oluşturulan BKE değerlerine dönüşü kapsamaktadır. Ayrıca dört sonuç değişkeni için yapılan çoklu karşılaştırmalarda tekil %5 anlamlılık düzeyleri ihtiyatla yorumlanmalıdır.

Alternatif olarak, ortak il sabit etkileri korunup eğitim ve sağlık harcamaları ile bütün kontrol değişkenlerinin dönem etkileşimlerine izin verildiğinde eğitim harcaması katsayısı farkı BKE için −0,00128 (p=0,8120), eğitim endeksi için −0,00780 (p=0,3285) olarak bulunmakta ve istatistiksel olarak anlamlı olmamaktadır. Dolayısıyla dönemsel farklılaşma bulgusu, kontrol değişkenlerinin dönemsel katsayılarından ziyade il sabit etkilerinin dönemlere özgü tanımlanıp tanımlanmamasına duyarlıdır. İl-dönem sabit etkileri her ilin erken ve geç dönemde farklı bir düzeyde bulunmasına izin verir; ortak il sabit etkileri ise bu farklılığı kısıtlar. Bu karşılaştırma nedensel bir yapısal kırılma testi olarak yorumlanmamalıdır.

Tablo 7. Kamu Eğitim ve Sağlık Harcamaları ile Beşerî Kalkınma Arasındaki İlişkinin Dönemlere Göre Karşılaştırılması

Gösterge	Erken dönem β	Geç dönem β	Fark (geç−erken)	Fark p
BKE	0,03687**	−0,00156	−0,03843**	0,0157
Sağlık endeksi	0,00098	−0,01553***	−0,01650**	0,0221
Eğitim endeksi	0,06625**	−0,00735	−0,07360**	0,0270
Gelir endeksi	0,02677***	0,01470	−0,01207	0,4927

Not: β, ln(kişi başına reel eğitim harcaması) katsayısıdır. Erken dönem 2011–2018, geç dönem 2019–2024'tür. Fark testleri döneme özgü il sabit etkileri ve harcama ile demografik kontrol değişkenlerinin dönem etkileşimlerini içeren birleşik modelden hesaplanmıştır. Standart hatalar il düzeyinde kümelenmiştir. Ortak il sabit etkili daha kısıtlı modelde dönem farkları anlamlı değildir. * p<0,10, ** p<0,05, *** p<0,01. Dört sonuç için ayrı testler yapıldığı ve dönem ayrımı araştırma tasarımında dışsal bir kırılma olarak belirlenmediği için bu sonuçlar keşfedici duyarlılık bulguları olarak değerlendirilmelidir.

4.7. BKE Serisi Geçiş Yıllarına Duyarlılık

Dönemsel katsayı farklılığının BKE serisindeki kaynak geçiş yıllarına duyarlılığını incelemek amacıyla 2018 ve 2023 gözlemleri ayrı ayrı ve birlikte dışlanmıştır. 2011–2017 ve 2023–2024 değerleri çalışma kapsamında oluşturulmuş, 2018–2022 değerleri TÜİK serisinden alınmıştır. Her örneklemde il-dönem ve yıl sabit etkileri kullanılmış; sağlık harcamaları, yaş grubu payları ve net göç hızının dönem etkileşimleri korunmuştur.

Tablo 8. Eğitim Harcaması Katsayılarının Veri Kaynağı Geçiş Yıllarına Duyarlılığı

Sonuç / örneklem	Erken dönem β	Geç dönem β	Fark (geç−erken)	Fark p	N
BKE – Tam örneklem	0,03687	−0,00156	−0,03843	0,0157	1.134
BKE – 2018 hariç	0,03557	−0,00156	−0,03714	0,0154	1.053
BKE – 2023 hariç	0,03687	−0,00341	−0,04027	0,0128	1.053
BKE – 2018 ve 2023 hariç	0,03557	−0,00341	−0,03898	0,0119	972
Eğitim endeksi – Tam örneklem	0,06625	−0,00735	−0,07360	0,0270	1.134
Eğitim endeksi – 2018 hariç	0,06197	−0,00735	−0,06932	0,0296	1.053
Eğitim endeksi – 2023 hariç	0,06625	−0,01058	−0,07683	0,0241	1.053
Eğitim endeksi – 2018 ve 2023 hariç	0,06197	−0,01058	−0,07255	0,0253	972

Not: Katsayılar log reel kişi başına eğitim harcamalarına aittir. Modellerde il-dönem ve yıl sabit etkileri, sağlık harcamaları, 0–14 ve 65+ nüfus payları ile net göç hızı ve bütün açıklayıcı değişkenlerin dönem etkileşimleri yer alır. Standart hatalar 81 il düzeyinde kümelenmiştir. Fark p-değerleri etkileşim katsayısının sıfıra eşitliği testinden alınmıştır.

2018 ve 2023 geçiş yılları birlikte dışlandığında dönemler arasındaki eğitim harcaması katsayısı farkı BKE için −0,03898 (p=0,0119), eğitim endeksi için −0,07255 (p=0,0253) olarak tahmin edilmiştir (Bkz. Tablo 8). Farkların işareti ve %5 düzeyindeki anlamlılığı dört örneklem tanımında da korunmaktadır. Bu sonuç, il-dönem sabit etkili modellerde gözlenen farklılaşmanın yalnızca söz konusu iki yılın gözlemlerine bağlı olmadığını göstermektedir. Bununla birlikte

geçiş yıllarını dışlamak, farklı kaynaklardan üretilen endeks değerleri arasındaki bütün olası ölçüm farklılıklarını gidermez; ayrıca bu yıllardaki gerçek değişimleri de dışlar. Ortak il sabit etkili modellerde dönem farklarının anlamsız, il bazlı doğrusal trendli modellerde ise ana ilişkinin zayıf olması nedeniyle bu bulgular model seçimine duyarlı koşullu ilişkiler olarak yorumlanmalıdır.

5. Tartışma ve Sonuç

5.1. Bulguların Literatür Bağlamında Değerlendirilmesi

Çalışmanın en belirgin bulgusu, reel kişi başına merkezi yönetim eğitim harcamalarındaki artışların özellikle BKE'nin eğitim boyutundaki ilerlemelerle pozitif ilişkili olmasıdır. Bu ilişki tercih edilen yıllık modelde, orta vadeli uzun farklarda ve nüfus ağırlıklı tahminlerde görülmektedir. Eğitim harcamaları toplam BKE ile de temel TWFE ve uzun fark modellerinde pozitif ilişkilidir; ancak bu sonuç nüfus ağırlıklandırıldığında belirgin biçimde zayıflamakta ve istatistiksel anlamlılığını kaybetmektedir. Dolayısıyla kanıtlar toplam BKE için daha koşullu, eğitim boyutu için ise nüfus ağırlıklandırmasına karşı daha dayanıklı bir ilişkiye işaret etmektedir.

Eğitim harcamaları ile eğitim endeksi arasındaki pozitif koşullu ilişki, kamu sosyal harcamaları ile beşerî kalkınmanın alt boyutlarını inceleyen uluslararası literatürle birlikte değerlendirilmelidir (Paliova vd., 2019; Miranda-Lescano vd., 2024). Bununla birlikte bu çalışmaların ülke örneklemleri, harcama tanımları ve ekonometrik tasarımları mevcut il düzeyi panelden farklıdır; dolayısıyla katsayıların doğrudan karşılaştırılması uygun değildir. Türkiye zaman serisi literatüründe de sonuçlar heterojendir. Avcı (2022) uzun dönemde kamu eğitim harcamaları için anlamlı bir ilişki bulmazken Geyik ve Aydın (2021) daha geniş kamu harcaması tanımlarıyla farklı sonuçlara ulaşmaktadır. Mevcut çalışma, Türkiye içindeki il-içi değişimleri kullanarak bu literatüre farklı bir gözlem düzeyi eklemektedir.

5.2. Sağlık Harcamalarına İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Sağlık harcamaları ne toplam BKE ne de sağlık endeksi için sistematik pozitif bir ilişki göstermektedir. Bu sonuç sağlık harcamalarının sağlık sonuçları üzerinde etkisiz olduğu biçiminde yorumlanmamalıdır. Filmer ve Pritchett (1999) ile Gupta vd. (2002) gibi çalışmalar da harcama miktarı ile sağlık sonuçları arasındaki ilişkinin eğitim alanına göre daha zayıf veya kurumsal koşullara daha duyarlı olabileceğini göstermektedir.

İlk olarak, sağlık harcamalarının tahsisi ihtiyaca bağlı olabilir. Daha yüksek hastalık yüküne, daha yaşlı nüfusa veya daha gelişmiş sağlık altyapısına sahip illerde kamu sağlık harcamalarının daha yüksek olması, olası olumlu etkilerin gözlemsel ilişkide maskelenmesine yol açabilir. İkinci olarak, bölgesel sağlık merkezleri çevre illerden hasta kabul ettiğinden harcamanın kaydedildiği il ile hizmetten yararlanan nüfusun ikamet ettiği il tam olarak örtüşmeyebilir. Üçüncü

olarak toplam sağlık harcaması personel, hastane işletme, yatırım ve koruyucu hizmetler gibi sonuçları farklılaşabilecek kalemleri birlikte içermektedir.

Sağlık harcamalarına ilişkin bulgular değerlendirilirken harcama değişkeninin kapsamı da dikkate alınmalıdır. Analizde kullanılan değişken, merkezi yönetim bütçesi kapsamında il düzeyinde kaydedilen sağlık hizmetleri harcamalarını içermekte; SGK aracılığıyla finanse edilen sağlık hizmetlerinin tamamını kapsamamaktadır. Bu nedenle sağlık harcamaları ile sağlık endeksi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaması, Türkiye'deki toplam kamu sağlık finansmanının sağlık göstergeleriyle ilişkisiz olduğu şeklinde yorumlanamaz. Bulgular yalnızca çalışmada tanımlanan harcama kapsamı için geçerlidir.

5.3. İl Trendlerinin Anlamı

Çalışmanın bulguları, kamu eğitim harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişkinin dönemler boyunca sabit olmadığını göstermektedir. Temel TWFE modellerinde reel kişi başına eğitim harcamaları ile BKE ve eğitim endeksi arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler bulunmasına rağmen, dönemsel tahminler bu ilişkinin esas olarak 2011–2018 döneminde yoğunlaştığını ortaya koymaktadır. Bu dönemde eğitim harcaması katsayısı BKE için 0,0369, eğitim endeksi için 0,0663 olarak tahmin edilirken, 2019–2024 döneminde katsayılar sırasıyla −0,0016 ve −0,0074 düzeyine gerilemekte ve istatistiksel anlamlılıklarını kaybetmektedir.

Bununla birlikte, dönemler arasındaki farklılaşmanın yorumlanmasında sabit etki yapısı belirleyici bir rol oynamaktadır. 4.7'de gösterildiği üzere, il-dönem sabit etkilerini içeren modellerde erken ve geç dönem katsayıları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlıyken, ortak il sabit etkileri kullanıldığında bu farklılık anlamlılığını kaybetmektedir. Bu sonuç, dönemsel farklılaşmanın il düzeyindeki dönemsel başlangıç düzeylerinin nasıl kontrol edildiğine duyarlı olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla bulgular, 2019 yılında gerçekleşmiş kesin bir yapısal kırılmadan ziyade, eğitim harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki koşullu ilişkinin farklı dönemlerde ve farklı sabit etki tanımları altında değiştiğine işaret etmektedir.

Dönemsel farklılaşmanın yalnızca BKE veri setinin oluşturulmasında kullanılan kaynakların değişmesinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı da ayrıca değerlendirilmiştir. Yeniden oluşturulan endekslerin TÜİK tarafından yayımlanan resmî değerlerle yüksek düzeyde uyum göstermesi, birinci farklara dayalı karşılaştırmalarda bu uyumun büyük ölçüde korunması ve 2018 ile 2023 geçiş yıllarının dışlandığı tahminlerde dönemsel katsayı farklarının devam etmesi, ölçüm rejimi değişikliğinin bulgular için tek başına yeterli bir açıklama olmadığını düşündürmektedir. Bununla birlikte bu kontroller, ölçüm yöntemlerinden kaynaklanabilecek bütün farklılıkları dışlayan kesin bir ölçüm değişmezliği testi olarak değerlendirilmemelidir.

Bulgular birlikte ele alındığında, temel TWFE modellerinde gözlenen pozitif ilişkinin zaman içinde istikrarlı bir örüntü oluşturmadığı anlaşılmaktadır. İllere özgü doğrusal zaman eğilimleri eklendiğinde eğitim harcaması katsayılarının sıfıra yaklaşması da bu değerlendirmeyi desteklemektedir. Dolayısıyla pozitif ilişkinin önemli bir bölümü, eğitim harcamaları ile beşerî kalkınma göstergelerinin iller düzeyinde daha uzun dönemli birlikte hareketinden kaynaklanıyor olabilir. Ancak mevcut analizler, bu birlikte hareketin hangi ekonomik veya kurumsal mekanizmalar tarafından üretildiğini nedensel olarak belirlemeye olanak tanımamaktadır.

5.4. Sınırlılıklar, Araştırma Gündemi ve Sonuç

Bu çalışma, Türkiye'nin 81 ilinde 2011–2024 döneminde kamu eğitim ve sağlık harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişkiyi il düzeyinde yıllık panel veriler kullanarak incelemiştir. Analizler, il ve yıl sabit etkilerini içeren temel modellerde reel kişi başına eğitim harcamalarının BKE ve özellikle eğitim endeksiyle pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı biçimde ilişkili olduğunu göstermektedir. Buna karşılık sağlık harcamaları için benzer ölçüde istikrarlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Çalışmanın temel bulgusu, eğitim harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki pozitif ilişkinin dönemler boyunca ve farklı ekonometrik tanımlamalar altında korunmamasıdır. Dönemsel analizlerde pozitif ilişki 2011–2018 döneminde belirginleşirken, 2019–2024 döneminde ortadan kalkmaktadır. Bununla birlikte 4.7'de sunulan sonuçlar, dönemler arasındaki katsayı farklılaşmasının il-dönem sabit etkileri kullanıldığında istatistiksel olarak anlamlı olduğunu, ortak il sabit etkileri altında ise bu anlamlılığın korunmadığını göstermektedir. Bu nedenle bulgular, belirli bir tarihte gerçekleşen kesin bir yapısal kırılmadan ziyade, eğitim harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişkinin dönemsel koşullara ve sabit etki yapısına duyarlı olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu değerlendirme, veri kaynağı geçişlerine yönelik sağlamlık analizleriyle de desteklenmektedir. Yeniden oluşturulan BKE serisinin resmî TÜİK verileriyle yüksek uyum göstermesi ve 2018 ile 2023 geçiş yıllarının dışlanmasının dönemsel katsayı farklılaşmasını ortadan kaldırmaması, gözlenen örüntünün yalnızca veri kaynağı değişikliğiyle açıklanamayacağını düşündürmektedir. Ayrıca illere özgü doğrusal zaman eğilimleri kontrol edildiğinde temel modellerdeki pozitif ilişkinin kaybolması, eğitim harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki birlikte hareketin önemli ölçüde illerin daha uzun dönemli gelişme eğilimleriyle bağlantılı olabileceğine işaret etmektedir.

Bu sonuçların kamu maliyesi açısından temel anlamı, eğitim harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişkinin tek bir ortalama katsayı üzerinden değerlendirilmesinin yetersiz kalabileceğidir. Harcamaların beşerî kalkınma göstergeleriyle birlikte hareket etme biçimi, incelenen döneme, illerin gelişme eğilimlerine ve ekonometrik modelin kullandığı değişim kaynağına bağlı olarak

farklılaşmaktadır. Dolayısıyla kamu eğitim harcamalarının artırılmasının her dönemde ve her ilde aynı büyüklükte bir beşerî kalkınma kazanımı sağlayacağı sonucuna ulaşılamaz.

Çalışma, kamu harcamalarının nedensel etkilerini belirlemekten ziyade, Türkiye'de il düzeyinde eğitim ve sağlık harcamaları ile beşerî kalkınma arasındaki ilişkinin hangi koşullarda ortaya çıktığını ve hangi koşullarda zayıfladığını göstermektedir. Gelecekteki araştırmaların harcamaların bileşimini, eğitim hizmetlerinin niteliğini, bölgesel kurumsal farklılıkları ve harcamaların gecikmeli sonuçlarını dikkate alması, dönemsel farklılaşmanın altında yatan mekanizmaların anlaşılmasına katkı sağlayabilir.

Kaynakça

Acar, Ü. (2026). *Türkiye'de il düzeyinde yıllık beşerî kalkınma endeksinin oluşturulması: 2011–2024*. IV. Uluslararası Artuklu İktisadi, İdari ve Siyasi Bilimler Kongresi, Mardin.

Angrist, J. D., & Pischke, J.-S. (2009). *Mostly harmless econometrics: An empiricist's companion*. Princeton University Press.

Arellano, M. (1987). Computing robust standard errors for within-groups estimators. *Oxford Bulletin of Economics & Statistics*, *49*(4), 431-434.

Avcı, B. S. (2022). Türkiye'de kamu eğitim ve sağlık harcamaları ile gelir eşitsizliğinin insani kalkınma üzerine etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, *18*(4), 1069-1088. https://doi.org/10.17130/ijmeb.1030258

Baltagi, B. H. (2021). *Econometric analysis of panel data*. Cham: Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-030-53953-5

Cameron, A. C., & Miller, D. L. (2015). A Practitioner's guide to cluster-robust inference. *Journal of Human Resources*, *50*(2), 317-372. https://doi.org/10.3368/jhr.50.2.317

Çalışkan, A., & Eğmir, R. T. (2020). Kamu harcama türleri ile insani gelişme arasındaki ilişki: Avrupa ülkeleri örneği (2009—2018). *Sosyal Güvenlik Dergisi*, *10*(2), 217-226. https://doi.org/10.32331/sgd.840512

Fadilah, A., Ananda, C. F., & Kaluge, D. (2018). A panel approach: How does government expenditure influence human development index. *Jurnal Ekonomi Dan Studi Pembangunan*, *10*(2), 130-139. https://doi.org/10.17977/um002v10i22018p130

Filmer, D., & Pritchett, L. (1999). The impact of public spending on health: Does money matter? *Social Science & Medicine*, *49*(10), 1309-1323. https://doi.org/10.1016/S0277-9536(99)00150-1

Frisch, R., & Waugh, F. V. (1933). Partial time regressions as compared with individual trends. *Econometrica*, *1*(4), 387-401. https://doi.org/10.2307/1907330

Geyik, O., & Aydın, M. S. (2021). Maliye politikası aracı olarak kamu harcamaları ile insanı gelişme endeksi arasındaki ilişki: Türkiye üzerine bulgular (1990-2019). *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, *10*(3), 2066-2084. https://doi.org/10.15869/itobiad.934109

Gupta, S., Verhoeven, M., & Tiongson, E. R. (2002). The effectiveness of government spending on education and health care in developing and transition economies. *European Journal of Political Economy*, *18*(4), 717-737. https://doi.org/10.1016/S0176-2680(02)00116-7

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2026). *İller itibariyle merkezi yönetim bütçe istatistikleri* [Data set]. https://muhasebat.hmb.gov.tr/iller-itibariyle-merkezi-yonetim-butce-istatistikleri-2004-2026

Lovell, M. C. (1963). Seasonal adjustment of economic time series and multiple regression analysis. *Journal of the American Statistical Association*, *58*(304), 993-1010. https://doi.org/10.1080/01621459.1963.10480682

Maliye Bakanlığı. (2017). Merkezi yönetim alt sektörü harcamaların fonksiyonel sınıflandırılması tablosu. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/04/METAVER%C4%B0-Harcamalar%C4%B1n-Fonksiyonel-S%C4%B1n%C4%B1fland%C4%B1rmas%C4%B1-9.pdf#page=1.00&gsr=0

Meral, İ. G., Yıldırım, U., & Aytekin, İ. (2023). Türkiye'de iller bazında insani gelişim endeksi değerlerinin hesaplanması ve insani gelişim açısından Türkiye'nin değerlendirilmesi. *Politik Ekonomik Kuram*, *7*(2), 412-426. https://doi.org/10.30586/pek.1352455

Miranda-Lescano, R., Muinelo-Gallo, L., & Roca-Sagalés, O. (2023). Human development and decentralization: The importance of public health expenditure. *Annals of Public and Cooperative Economics*, *94*(1), 191-219. https://doi.org/10.1111/apce.12373

Miranda-Lescano, R., Muinelo-Gallo, L., & Roca-Sagales, O. (2024). Human development and inequalities: The importance of social public spending. *Structural Change and Economic Dynamics*, *69*, 363-377. https://doi.org/10.1016/j.strueco.2023.12.008

Paliova, I., McNown, R., & Nülle, G. (2019). *Multiple dimensions of human development index and public social spending for sustainable development* (Sy. WP/19/204). Washington, D.C.: International Monetary Fund. https://doi.org/10.5089/9781513511924.001

Rodríguez Sánchez, M., Freire Seoane, M. J., & Pais Montes, C. (2018). El efecto del gasto público sanitario y educativo en la determinación del bienestar de los países de la OCDE: Un modelo con datos de panel. *Cuadernos de Economía*, *41*(115), 104-118. https://doi.org/10.1016/j.cesjef.2017.05.001

TÜİK. (2025). *İl seviyesinde beşeri kalkınma endeksi, 2018-2022* (Haber Bültenleri, 57936). TÜİK. https://veriportali.tuik.gov.tr/tr/press/57936

TÜİK. (2026a). *Adrese dayalı nüfus kayıt sistemi sonuçları 2025* [Data set]. https://veriportali.tuik.gov.tr/tr/press/53899

TÜİK. (2026b). *İç göç istatistikleri, 2025* [Data set]. https://veriportali.tuik.gov.tr/tr/press/58139

TÜİK. (2026c). *Yıllık Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, 2025* [Data set]. https://veriportali.tuik.gov.tr/tr/press/58198

UNDP. (2026). HDI Dimensions and Indicators. https://hdr.undp.org/data-center/human-development-index#/indicies/HDI

Wooldridge, J. M. (2010). *Econometric analysis of cross section and panel data*. MIT press.

Ekler

Ek Tablo A1. Uyumlaştırılmış endekslerin resmî TÜİK endeksleriyle karşılaştırılması (2018–2022)

Endeks	N	Bias	MAE	RMSE	Pearson / Spearman
Sağlık	405	0,0009	0,0020	0,0028	0,9892 / 0,9889
Eğitim	405	−0,0006	0,0015	0,0023	0,9985 / 0,9969
Gelir	405	0,0059	0,0063	0,0076	0,9956 / 0,9948
BKE	405	0,0021	0,0024	0,0029	0,9977 / 0,9960

Not: Bias, uyumlaştırılmış endeks eksi resmî TÜİK endeksi ortalamasıdır. MAE: ortalama mutlak hata; RMSE: hata kareleri ortalamasının karekökü. Kaynak: Acar (2026), doğrulama tablosundan aktarılmıştır.

Ek Tablo A2. Nüfus Ağırlıklı İki Yönlü Sabit Etkiler Tahminleri

	BKE	**Sağlık Endeksi**	**Eğitim Endeksi**	**Gelir Endeksi**
ln(Sağlık harcaması)	−0,0049	−0,0007	−0,0096	0,0017
	(0,0041)	(0,0021)	(0,0082)	(0,0039)
ln(Eğitim harcaması)	0,0060	−0,0026	0,0270***	−0,0123
	(0,0053)	(0,0029)	(0,0085)	(0,0081)
Demografik kontroller	Evet	Evet	Evet	Evet
Net göç hızı	Evet	Evet	Evet	Evet
İl sabit etkileri	Evet	Evet	Evet	Evet
Yıl sabit etkileri	Evet	Evet	Evet	Evet
Gözlem	1.134	1.134	1.134	1.134

Not: Tüm modeller il nüfusuyla ağırlıklandırılmıştır. Bağımsız değişkenler reel kişi başına eğitim ve sağlık harcamalarının doğal logaritmalarıdır. Demografik kontroller 0–14 yaş nüfus payı ile 65 yaş ve üzeri nüfus payıdır; modeller ayrıca net göç hızını içerir. Tüm modeller il ve yıl sabit etkilerini içermektedir. Parantez içinde il düzeyinde kümelenmiş standart hatalar yer almaktadır. * p<0,10, ** p<0,05, *** p<0,01.

BÖLÜM 3

Türkiye'de Emlak Vergisinin Hukuki Yapısı ve Uygulama Sorunları

Nergis Feride Kaplan Dönmez[1]

[1] Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Maliye Bölümü,
ORCID: 0000-0003-3182-7812

1. Giriş

Servet vergileri içerisinde yer alan emlak vergisi, bina, arsa ve araziler üzerinden alınması ve gelirlerinin yerel yönetimlerin finansmanına katkıda bulunması nedeniyle mali ve toplumsal işlevleri bir arada taşıyan bir vergi türüdür. Taşınmazların fiziksel olarak sabit olması, vergilendirilebilir değerlerinin belirlenmesine ve vergi yükümlülüğünün izlenmesine imkân sağlamaktadır. Ayrıca yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz değerlerine yansıması, emlak vergisi ile yerel hizmetlerden sağlanan fayda arasında ilişki kurulmasına olanak tanımaktadır. Bu özellikleri nedeniyle emlak vergisi, kamu maliyesi literatüründe yerel yönetimler açısından elverişli bir gelir kaynağı olarak değerlendirilmektedir (Slack & Bird, 2014). Bununla birlikte, bu potansiyelin gerçekleşmesi; vergi matrahının gerçekçi ve tutarlı biçimde belirlenmesine, mükellefiyet hükümlerinin açık olmasına ve verginin etkin biçimde tahsil edilmesine bağlıdır.

Türkiye'de emlak vergisinin mali gelirler içerisindeki payı, söz konusu verginin yerel yönetimler açısından taşıdığı potansiyelin sınırlı kaldığına işaret etmektedir. Taşınmazlar üzerinden alınan dönemsel vergilerin gayrisafi yurt içi hasılaya oranının Türkiye'de yüzde 0,1–0,2 düzeyinde seyrettiği, OECD ortalamasının ise yaklaşık yüzde 1 olduğu belirtilmektedir. Ayrıca emlak vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının 2023 yılında yüzde 0,5'e gerilediği ifade edilmektedir (OECD, 2025, aktaran Ömür, 2026). Yaklaşık 23 milyon mükellefi bulunan bir verginin toplam kamu gelirleri içindeki sınırlı payı, emlak vergisinin mali kapasitesinin yalnızca vergi oranları üzerinden değerlendirilemeyeceğini göstermektedir (Şataf & Aygün, 2019). Bu kapsamda vergi değerinin belirlenme yöntemi, hukuki düzenlemelerin açıklığı, idari uygulamalar ve tahsilat kapasitesi birlikte ele alınmalıdır.

Emlak vergisinin Türkiye'deki uygulaması, 1970 yılında kabul edilen 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na dayanmaktadır. Kanun kapsamında bina vergisi ile arazi vergisi düzenlenmiş; verginin uygulanmasında belediyeler temel idari birimler hâline gelmiştir. Verginin yerel yönetim gelirleri içerisindeki konumu, belediyelerin mali kapasitesi ve yerel hizmetlerin finansmanı bakımından önem taşımaktadır. Bununla birlikte, taşınmaz piyasasındaki gelişmeler, ekonomik değerlerle vergi değerleri arasındaki farklılıklar ve değerleme yöntemlerine ilişkin tartışmalar, mevcut sistemin etkinlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde yeniden değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır (Şataf & Aygün, 2019; İlhan & Öz, 2020).

Bu gereklilik, özellikle 2025 yılında 2026-2029 döneminde uygulanacak arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin belirlenmesiyle daha görünür hâle gelmiştir. Takdir komisyonlarınca belirlenen değerlerin bazı bölgelerde önceki dönemlere kıyasla önemli ölçüde yükselmesi, vergi yükündeki artışlar ve bu artışlara yönelik uyuşmazlıklar kamuoyunda tartışmalara yol açmıştır. Bu gelişmeler üzerine 7566 sayılı Kanun ile 2026 yılı vergi değerlerine yönelik bir sınırlandırma getirilmiş ve izleyen yıllardaki değer artışının hesaplanmasına ilişkin düzenleme değiştirilmiştir (Ernst & Young, 2026; PwC Türkiye, 2026).

Bununla birlikte, 89 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde benimsenen yorumun kanuni yetkinin sınırlarını aşıp aşmadığı öğretide tartışılmıştır (Başaran Yavaşlar, 2026). Böylece vergi değerlerinin belirlenmesi, yalnızca teknik bir hesaplama meselesi olmaktan çıkarak vergilerin kanuniliği, hukuki belirlilik ve idarenin düzenleme yetkisinin sınırlarıyla doğrudan ilişkili bir konu hâline gelmiştir.

Öte yandan, taşınmazların değerinin belirlenmesinde teknolojik imkânlardan yararlanılmasına yönelik çalışmalar da emlak vergisi sisteminin geleceği bakımından önem taşımaktadır. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün yapay zekâ destekli bir Değer Bilgi Merkezi oluşturulmasına yönelik girişimleri, taşınmaz değerlerinin daha sistematik ve karşılaştırılabilir veriler üzerinden belirlenmesi bakımından yeni olanaklar sunmaktadır (Ekonomist, 2025). Ancak değerleme teknolojilerinin geliştirilmesi, tek başına adil bir vergilendirme sistemi kurulmasını güvence altına almamaktadır. Kullanılan verilerin niteliği, değerleme yöntemlerinin tutarlılığı, sonuçların denetlenebilirliği ve mükelleflerin bu sonuçlara karşı başvurabilecekleri hukuki yollar da dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla teknolojik gelişmelerin, vergi hukukunun temel ilkeleriyle uyumlu bir hukuki ve idari çerçeve içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Emlak vergisine ilişkin sorunlar, vergi değerinin belirlenmesiyle sınırlı değildir. Verginin konusu ve mükellefinin tespitinde ortaya çıkabilen belirsizlikler, muafiyet hükümlerinin uygulanması ve tahsilat süreçleri de sistemin işleyişini etkilemektedir. Özellikle benzer özelliklere sahip taşınmazların farklı vergi değerlerine tabi tutulması veya benzer ekonomik koşullardaki mükelleflerin farklı vergi yükleriyle karşılaşması, yatay vergi adaleti bakımından sorun yaratabilmektedir. Smith'in vergilemede eşitlik ve kesinlik ilkeleri ile Musgrave'in yatay ve dikey adalet yaklaşımı, bu sorunların değerlendirilmesinde kuramsal bir temel sunmaktadır (Musgrave, 1989). Tiebout'un yerel yönetimler ile vergi ve kamu hizmetleri arasındaki ilişkiye odaklanan yaklaşımı da emlak vergisinin yerel mali yapı içindeki işlevini açıklamaya katkıda bulunmaktadır (Tiebout, 1956). Bununla birlikte, servet ve gelir dağılımındaki farklılıklar, emlak vergisinin toplumsal adalet üzerindeki etkilerinin ayrıca incelenmesini gerektirmektedir (Atkinson, 2018; Piketty, 2014; Stiglitz, 2013).

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de emlak vergisinin hukuki yapısını, vergi değerinin belirlenmesine ilişkin yöntemleri ve uygulamada ortaya çıkan sorunları birlikte değerlendirerek sistemin etkinliğini ve vergilendirmede adaleti sınırlayan unsurları ortaya koymak ve çözüm önerileri geliştirmektir. Bu doğrultuda çalışma üç temel eksen üzerinde şekillenmektedir. İlk olarak, verginin konusu ve mükellefi, vergilerin kanuniliği ve hukuki belirlilik ilkeleri çerçevesinde incelenmektedir. İkinci olarak, vergi matrahını oluşturan vergi değerinin belirlenme yöntemi, değerleme sonuçlarının tutarlılığı ve taşınmazların ekonomik değerleriyle ilişkisi ele alınmaktadır. Üçüncü olarak ise uygulamada ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıklar ve bunların yargısal denetimi değerlendirilmektedir. Değerli konut vergisi ve muafiyet uygulamaları da emlak

vergisi sisteminin kapsamı ve adalet boyutuyla bağlantılı olarak incelemeye dâhil edilmektedir.

Çalışmada, mevzuatın lafzi ve sistematik yorumuna ve ilgili akademik literatüre dayanan doktriner analiz yöntemi benimsenmiştir. Vergi değerlerinin isabetliliği ve farklı taşınmazlar arasında karşılaştırılabilirliğiyle ilgili değerlendirmelerde ise uluslararası değerleme uygulamalarında kullanılan oran analizi yaklaşımından yararlanılması öngörülmektedir. Literatür incelemesi; verginin konusu ve mükellefi (Topçu, 2026), uygulamadaki sorunlar (Doğrusöz, 2023), toplu değerleme yöntemleri (İlhan & Öz, 2020), reform önerileri (Ömür, 2026), vergi adaleti (Cenikli, 2025), değerli konut vergisi (Çivilidağ & Bozdoğan, 2023) ve emlak vergisinin genel özellikleri (Şataf & Aygün, 2019) üzerine yapılan çalışmaları kapsamaktadır. Bu kaynaklar, ilgili mevzuat, yargı kararları ve güncel düzenlemelerle birlikte ele alınmaktadır.

Çalışmanın, emlak vergisini yalnızca yerel yönetimlere gelir sağlayan bir vergi olarak değil, aynı zamanda mülkiyetin vergilendirilmesi, hukuki güvenliğin korunması ve vergi yükünün adil dağılımı bakımından değerlendirmesi amaçlanmaktadır. Bu çerçevede vergi değerlerinin belirlenmesinde nesnel ve denetlenebilir ölçütlerin geliştirilmesi, mükellefiyet hükümlerinin açıklığının sağlanması ve yargısal denetimin etkinliğinin korunması, emlak vergisi sisteminin iyileştirilmesine yönelik temel değerlendirme alanlarını oluşturmaktadır.

2. Kuramsal ve Tarihsel Çerçeve

2.1. Bir Servet Vergisi Olarak Emlak Vergisi

Emlak vergisi, taşınmaz servete sahip olmayı vergiyi doğuran olay olarak kabul eden, objektif, dolaysız ve gayrisafi nitelikte bir servet vergisidir. Mükellefin kişisel ve ailevi durumu ile taşınmaza bağlı borçlar kural olarak dikkate alınmaz; vergi, taşınmazın aynından kaynaklanan bir kamu alacağıdır (İlhan & Öz, 2020; Şataf & Aygün, 2019). Servet vergileri, gelir ve harcama vergilerinin ağırlık kazanmasıyla mali sistemdeki eski önemini yitirmiş olsa da vergi adaletini tamamlama ve gelir vergisinin denetimine yardımcı olma işlevini korumaktadır (Topçu, 2026; Tuncer, 1961).

Verginin meşruiyeti tarihsel olarak üç gerekçeye dayandırılmıştır: ödeme gücü, fayda ve alışılmış bir gelir kaynağı olması (Şataf & Aygün, 2019). Ondokuzuncu yüzyılın başına kadar taşınmaz sahipliği ödeme gücünün başlıca karinesi sayılmış; finansal varlıkların çeşitlenmesiyle bu karine zayıflamış ve fayda ilkesi öne çıkmıştır. Günümüz kamu ekonomisi yazını, emlak vergisini özellikle yerel düzeyde savunur: yerel kamu hizmetlerinin değeri taşınmaz fiyatlarına yansıdığı için verginin bir kısmı hizmetin bedeli gibi işler ve yerel seçmen, ödediği vergi ile aldığı hizmet arasında bağ kurabilir (Slack & Bird, 2014). Tiebout'un (1956) "ayakla oy verme" modeli bu bağı kuramsal düzeyde temellendirirken, Musgrave'in normatif adalet anlayışı yatay ve dikey adaletin vergi tasarımında gözetilmesini gerektirir (Cenikli, 2025).

Bu kuramsal çerçeve, emlak vergisinin uygulanması bakımından iki temel hususu öne çıkarmaktadır. Birincisi, emlak vergisinde vergilendirme adaleti büyük ölçüde matrahın doğru ve tutarlı biçimde belirlenmesine bağlıdır. Vergi oranlarının aynı olduğu durumlarda, eşit değerdeki iki taşınmazın farklı vergi değerleri üzerinden değerlendirilmesi yatay adalet ilkesini zedeler. Benzer şekilde, düşük değerli taşınmazların piyasa değerlerine görece yakın, yüksek değerli taşınmazların ise piyasa değerlerinden görece uzak belirlenmesi, verginin fiilî yükünün taşınmazların değerine göre farklılaşmasına neden olabilir. İkincisi, emlak vergisinin konusu, mükellefi ve matrahı gibi temel unsurları kanunilik ilkesi çerçevesinde belirlenmelidir. Anayasa'nın 73. maddesi, vergilerin kanunla konulmasını ve yürütme organına ancak kanunda belirtilen sınırlar içinde yetki verilmesini öngörmektedir (Güneş, 2011).

2.2. Emlak Vergisinin Konusu, Kapsamı ve Özellikleri

Emlak vergisi, Türkiye sınırları içerisinde bulunan bina, arsa ve araziler üzerinden alınan ve taşınmaz mülkiyetini esas alan bir servet vergisidir. Mükellefin gelir veya tüketim harcamalarından ziyade sahip olduğu taşınmaz varlığını esas alması, emlak vergisini dolaysız vergiler içerisinde konumlandırmaktadır. Objektif niteliği, mülkilik ilkesine dayanması ve yerel yönetimlerin gelir kaynakları arasında yer alması, bu vergiyi diğer vergi türlerinden ayıran temel özelliklerdir. Verginin konusu, mükellefi ve uygulanmasına ilişkin esaslar 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, md. 1-3; Töremen, 2020, s. 22).

Tarihsel süreçte emlak vergisi, bina ve arazilerin belirlenebilir nitelikte olması ve vergilendirme işlemlerinin görece kolay yürütülebilmesi nedeniyle önemli bir kamu geliri kaynağı olmuştur. Sanayileşmeyle birlikte gelir kaynaklarının çeşitlenmesi ve yeni vergi türlerinin gelişmesi, emlak vergisinin kamu gelirleri içerisindeki göreli önemini değiştirmiştir. Bununla birlikte taşınmaz servetinin vergilendirilmesi ve yerel yönetimlerin finansmanına katkı sağlaması bakımından vergi, günümüzde de önemini korumaktadır. Ülkelerin ekonomik, tarihsel ve idari yapılarına göre farklılık gösterebilen emlak vergisinin uygulanmasında, taşınmazlara ilişkin imar, inşaat ve iskân işlemlerinin yerel yönetimlerin görev alanında bulunması da belirleyici olmaktadır. Bu durum, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil süreçlerinde yerel idarelerin üstlendiği rolü açıklamaktadır (Töremen, 2020, s. 22).

Türkiye'de emlak vergisinin idari yapısı da tarihsel süreç içerisinde değişime uğramıştır. Cumhuriyet'in ilk yıllarında yerel yönetimler tarafından toplanan bina ve arazi vergileri, 1971-1986 döneminde merkezi idare tarafından tahsil edilmiş; 4 Aralık 1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler doğrultusunda verginin belediyeler tarafından tahsil edilmesi uygulamasına geçilmiştir (Karasu ve Karakaş, 2012, s. 435). Böylece emlak vergisi, taşınmazın bulunduğu yerle doğrudan bağlantılı bir yerel yönetim geliri niteliği kazanmıştır.

Emlak vergisinin konusu, 1319 sayılı Kanun kapsamında bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere iki temel başlık altında düzenlenmiştir. Kanun'un 1.

maddesine göre Türkiye sınırları içerisinde bulunan binalar bina vergisinin; 12. maddesine göre arazi ve arsalar ise arazi vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Vergilendirme bakımından taşınmazın hukuki niteliğinin doğru belirlenmesi, uygulanacak vergi hükümlerinin tespiti açısından önem taşımaktadır. Verginin mükellefi ise kural olarak taşınmazın maliki olup taşınmaz üzerinde intifa hakkı bulunması durumunda intifa hakkı sahibi, her ikisinin de bulunmaması hâlinde ise taşınmaza malik gibi tasarruf eden kişi mükellef kabul edilmektedir (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, md. 1-3, 12).

Emlak vergisinin hesaplanmasında esas alınan vergi değeri, vergilendirme sürecinin temel unsurlarından biridir. Kanun'un 29. maddesi uyarınca belirlenen vergi değeri, bina ve arazinin vergi matrahını oluşturmakta ve ödenecek verginin hesaplanmasında esas alınmaktadır. Bu nedenle vergi değerinin belirlenmesinde kullanılan ölçütler, emlak vergisinin doğru ve etkin uygulanması bakımından önem taşımaktadır. Taşınmazların niteliklerinin ve değerlerinin doğru tespit edilmesi, vergilendirmede tutarlılığın sağlanmasına katkıda bulunmaktadır (İlhan ve Öz, 2020, 77-78).

Sonuç olarak emlak vergisi; taşınmaz varlığını esas alan, bina ve arazi vergisi şeklinde iki temel bölümden oluşan ve yerel yönetimlerin finansmanında önemli bir işlev üstlenen bir servet vergisidir. Verginin konusu ve mükellefinin belirlenmesi ile vergi değerinin tespiti, uygulamanın temel aşamalarını oluşturmaktadır. Bu unsurların kanuni düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesi, emlak vergisinin kapsamının açıklığa kavuşturulması ve vergilendirme sürecinin hukuki esaslara uygun yürütülmesi açısından önemlidir.

Emlak vergisinin kapsamı, 5 Aralık 2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonucunda değerli konut vergisinin sisteme dâhil edilmesiyle genişletilmiştir. 1319 sayılı Kanun'a eklenen hükümler doğrultusunda, Türkiye sınırları içerisinde bulunan ve kanunda belirtilen koşulları taşıyan mesken nitelikli taşınmazlar değerli konut vergisinin kapsamına alınmıştır. Bu verginin uygulanmasında taşınmazın bina vergi değeri ve kanunda öngörülen diğer koşullar esas alınmaktadır. Değerli konut vergisine ilişkin mükellefiyetin başlangıcı ise 7221 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme doğrultusunda 2021 yılı olarak belirlenmiştir. Böylece emlak vergisi mevzuatı, genel bina ve arazi vergilerinin yanı sıra belirli nitelikleri taşıyan konutların ayrıca vergilendirilmesini öngören bir yapıya kavuşmuştur.

Tablo 1. Emlak Vergisinin Temel Özellikleri

Unsur	Açıklama
Verginin konusu	Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arsa ve araziler
Verginin türü	Servet vergisi; objektif nitelikli yerel vergi
Verginin mükellefi	Taşınmazın maliki; varsa intifa hakkı sahibi; her ikisi de yoksa taşınmaza malik gibi tasarruf eden kişi
Verginin matrahı	Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca belirlenen vergi değeri
Verginin tarh ve tahakkuku	İlgili mevzuat hükümleri çerçevesinde belediyeler tarafından yürütülür
Verginin tahsil yeri	Taşınmazın bulunduğu belediye
Ödeme dönemi	Genel olarak birinci taksit mart, nisan ve mayıs aylarında; ikinci taksit kasım ayında ödenir

Kaynak: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri ile emlak vergisinin özelliklerini ele alan çalışmalardan yararlanılarak hazırlanmıştır.

2.2.1. Bina Vergisinin Konusu

Emlak Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca Türkiye sınırları içerisinde bulunan binalar bina vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu nedenle Türkiye dışında bulunan binalar, söz konusu verginin kapsamına girmemektedir (Altıngöz, 2011, s. 9). Bina kavramının belirlenmesinde yapının inşa edildiği malzeme veya inşa tarzı tek başına belirleyici değildir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi kapsamında bina niteliği taşıyan sabit inşaatlar, ilgili kanuni koşullar çerçevesinde vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.

Bina vergisinin kapsamının belirlenmesinde binayı tamamlayan unsurlar da önem taşımaktadır. Kanun'un 2. maddesinde Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen bina mütemmimlerinin de bina kapsamında değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle binayla bütünlük oluşturan tamamlayıcı unsurların hukuki niteliği, bina vergisinin kapsamının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Özellikle binayı çevreleyen arsa veya arazinin bina mütemmimi sayılıp sayılmayacağı, ayrıca arazi vergisi doğup doğmayacağı bakımından önem taşımaktadır (Topçu, 2026, ss. 274-275).

2.2.2. Arazi Vergisinin Konusu

Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre Türkiye sınırları içerisinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bununla birlikte bir taşınmazın arazi veya arsa olarak nitelendirilmesi, uygulanacak vergilendirme esaslarının belirlenmesi açısından önemlidir. Kanun'a göre belediye sınırları içerisinde parsellenmiş araziler arsa sayılmakta; parsellenmemiş arazilerin hangi koşullarda arsa olarak kabul edileceği ise ilgili düzenlemeler çerçevesinde belirlenmektedir (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, md. 12; Altıngöz, 2011, s. 22).

Arazi ve arsa ayrımında imar planları, taşınmazın bulunduğu alan ve zirai faaliyette kullanılıp kullanılmadığı gibi ölçütler önem taşımaktadır. Bu ayrım yalnızca taşınmazın hukuki niteliğini değil, uygulanacak vergi oranını da etkilemektedir. Nitekim Emlak Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde arazi ve arsalar için farklı vergi oranları öngörülmüştür. Dolayısıyla taşınmazın doğru sınıflandırılması, verginin doğru hesaplanması bakımından temel bir gerekliliktir.

2.3. Kanunilik İlkesi Bakımından Değerlendirme

Verginin konusu, vergiyi doğuran olay ve mükellef verginin kurucu unsurlarıdır ve Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kanunla düzenlenmesi zorunludur. Aynı maddenin dördüncü fıkrası, yürütmeye ancak muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda, kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içinde yetki verilebileceğini söyler. Arsa sayılacak araziyi belirleme yetkisi bu sayılanların hiçbirine girmez. Topçu'nun (2026) ve Doğrusöz'ün (2023) belirttiği gibi, bu yetki aslında verginin konusunu ve dolaylı olarak uygulanacak oranı belirleme yetkisidir; binde 1 ile binde 3 arasındaki seçim, idari bir sınıflandırma kararının sonucu haline gelmektedir.

Bu tespite, bir karşı argüman yöneltilebilir: verginin konusu kanunda zaten "arazi ve arsalar" olarak tanımlanmıştır; Cumhurbaşkanına bırakılan, konunun kendisi değil, iki alt kategori arasındaki sınırın teknik olarak çizilmesidir. Anayasa Mahkemesi, kanunilik ilkesinin yürütmeye yalnızca teknik ve uygulamaya ilişkin konularda düzenleme yetkisi bıraktığını, temel ilkelerin ve çerçevenin kanunda çizilmesi gerektiğini istikrarla vurgulamaktadır (Güneş, 2011). Oranı üç kat değiştiren bir sınıflandırma, ölçütleri kanunda yer almadıkça teknik bir ayrıntı sayılamaz. Doğrusöz (2023), kimi belediyelerin parselasyon ve sanayi uygulama alanı belirleyerek su, elektrik ve yol altyapısı dahi olmayan tarım arazilerini arsa saydığını aktarmaktadır; sorun yalnızca soyut değil, uygulamada da karşılık bulmaktadır. Ek olarak, 1983 Kararı'nın kırk yılı aşkın süredir güncellenmemesi, imar mevzuatındaki kademeli plan sistemiyle uyumsuzluk doğurmaktadır.

3. Verginin Mükellefi

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun (EVK) 3. maddesine göre bina vergisinin mükellefi, binanın maliki; varsa intifa hakkı sahibi; her ikisinin de bulunmaması hâlinde ise binaya malik gibi tasarruf eden kişidir. Arazi vergisi bakımından benzer bir düzenlemeye Kanun'un 13. maddesinde yer verilmiştir. Paylı mülkiyette her paydaş, kendi payı oranında mükellef olurken elbirliği mülkiyetinde mükellefiyet müşterek olarak söz konusu olmaktadır. Bu düzenlemeler, emlak vergisi mükellefiyetinin belirlenmesinde taşınmaz üzerindeki mülkiyet ve ayni hak ilişkilerinin esas alındığını göstermektedir.

3.1. Malik ve Tescilsiz Kazanım

Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 705. maddesine göre taşınmaz mülkiyeti kural olarak tapu siciline tescille kazanılmaktadır. Bununla birlikte miras, mahkeme kararı, cebrî icra, işgal ve kamulaştırma gibi kanunda öngörülen hâllerde mülkiyet, tescilden önce kazanılabilmektedir. Bu durumlarda tescil,

mülkiyetin kazanılması bakımından kurucu değil, açıklayıcı nitelik taşımaktadır (Oğuzman vd., 2004).

Emlak Vergisi Kanunu'nda, tescilsiz kazanım hâllerinde mükellefiyetin başlangıcına ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanun'un 37. maddesindeki Vergi Usul Kanunu'na (VUK) yapılan yollama ile VUK'un 3. maddesinde düzenlenen vergilendirmede gerçek mahiyet ilkesi birlikte değerlendirildiğinde, mükellefiyetin belirlenmesinde tapu sicilindeki kayıtların yanı sıra mülkiyetin hukuken kazanıldığı tarihin de dikkate alınması gerektiği ileri sürülebilir. Bu yaklaşım, tescilden önce gerçekleşen mülkiyet kazanımının emlak vergisi mükellefiyeti bakımından doğurabileceği sonuçları gündeme getirmektedir (Topçu, 2026; Danıştay 9. D., E. 1981/1137, K. 1982/4158).

Taşınmaz mülkiyetinin tescilden önce kazanılması ile tapu ve belediye kayıtlarının güncellenmesi arasında zaman farkı ortaya çıkabilmektedir. Özellikle miras yoluyla mülkiyetin kazanıldığı durumlarda bu fark, vergi mükellefinin belirlenmesi ve tahakkuk işlemlerinin doğru kişi adına yürütülmesi bakımından önem taşımaktadır. Bu nedenle tescilsiz kazanım hâllerinde mükellefiyetin başlangıcının ve kayıtların güncellenmesine ilişkin yükümlülüklerin açık biçimde düzenlenmesi, hukuki belirliliğin sağlanmasına katkıda bulunabilir.

3.2. İntifa Hakkı Sahibi

İntifa hakkı, sahibine başkasına ait bir eşya üzerinde kullanma ve yararlanma yetkisi sağlayan sınırlı ayni haklardan biridir. İntifa hakkının kurulmasıyla taşınmazın mülkiyeti malikte kalmakla birlikte, hakkın kapsamı dâhilindeki yararlanma yetkisi intifa hakkı sahibine geçmektedir (Oğuzman vd., 2004). Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi, taşınmaz üzerinde intifa hakkı bulunması durumunda mükellefiyeti doğrudan intifa hakkı sahibine yüklemektedir. Bu düzenlemede, öncelikle malike başvurulması veya malikten tahsilat yapılamaması gibi bir koşul öngörülmemiştir.

Türk Medeni Kanunu'nun 813. maddesi de intifa hakkı süresince taşınmazla ilgili vergi ve resimlerin intifa hakkı sahibine ait olmasına ilişkin hüküm içermektedir. Bununla birlikte Emlak Vergisi Kanunu'nda intifa hakkının açıkça belirtilmesine karşılık üst hakkı gibi diğer sınırlı ayni hakların ayrıca sayılmamış olması, bu haklara konu taşınmazların vergilendirilmesinde mükellefin hangi hukuki temele göre belirleneceği sorusunu gündeme getirmektedir.

3.3. Üst Hakkı

Üst hakkı, bir kimseye başkasına ait arazinin altında veya üstünde yapı inşa etme ya da mevcut yapıyı muhafaza etme yetkisi veren sınırlı ayni haktır. Bu hak, belirli koşullarda yapı mülkiyetinin arazi mülkiyetinden ayrı olarak üst hakkı sahibine ait olmasına imkân tanımaktadır (TMK, md. 726; Karauz, 2022). Üst hakkı, özellikle kamu taşınmazları üzerinde gerçekleştirilen yap-işlet-devret projelerinde ve turistik veya sosyal tesis yatırımlarında karşılaşılan hukuki araçlardan biridir.

Üst hakkına konu yapıların emlak vergisi mükellefinin belirlenmesi konusunda yargı kararlarında farklı yaklaşımlar ortaya konulmuştur. Bazı kararlarda, taşınmaz üzerinde intifa hakkı bulunmaması gerekçe gösterilerek üst hakkı sahibinin mükellefiyeti kabul edilmemiştir (Danıştay 9. D., E. 2019/1444, K. 2022/1888; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu [VDDK], E. 2006/300, K. 2006/363). Diğer bazı kararlarda ise üst hakkına dayanılarak inşa edilen yapının mülkiyetine ilişkin medeni hukuk hükümleri esas alınmış ve üst hakkı sahibinin emlak vergisi mükellefi olabileceği yönünde değerlendirmeler yapılmıştır (Danıştay 9. D., E. 2019/812, K. 2022/282; Danıştay 9. D., E. 2020/1325, K. 2020/4828).

Bu kararlar birlikte ele alındığında, üst hakkına konu yapılarda mükellefiyetin belirlenmesinde yalnızca intifa hakkının varlığının değil, yapının mülkiyetine ilişkin hükümlerin de dikkate alınması gerektiği anlaşılmaktadır. Nitekim TMK'nin 726. maddesi, üst hakkına dayanılarak sürekli kalmak üzere yapılan yapıların mülkiyetinin üst hakkı sahibine ait olabilmesine ilişkin bir hukuki temel oluşturmaktadır. Bu çerçevede, yapının mülkiyetinin üst hakkı sahibine geçtiği durumlarda, mükellefiyetin EVK'nin 3. maddesinde yer alan malik sıfatı üzerinden değerlendirilmesi mümkündür (Topçu, 2026). Bununla birlikte, farklı yöndeki yargı kararlarının kapsamı ve dayandıkları hukuki gerekçeler, somut olayların özellikleri gözetilerek incelenmelidir. Kararların tam metinleri karşılaştırılmadan bu konuda yargısal uygulamanın bütünüyle yeknesak olduğu sonucuna ulaşılmamalıdır.

Üst hakkına konu yapılarda vergi değerinin belirlenmesi de ayrı bir hukuki mesele oluşturmaktadır. Yapının mülkiyetinin üst hakkı sahibine ait olması, arazi mülkiyetinin de aynı kişiye geçtiği anlamına gelmemektedir. Bu nedenle binanın vergi değeri belirlenirken araziye ilişkin değerin hangi hukuki ve hesaplama esasına göre dikkate alınacağı ayrıca değerlendirilmelidir. Danıştay 9. Dairesinin E. 2020/1325, K. 2020/4828 ve E. 2019/2607, K. 2022/1887 sayılı kararları, üst hakkına konu yapılarda arsa değerinin bina vergi değerine eklenmesi meselesi bakımından ilgili yargı kararları arasında yer almaktadır. Bu kararların somut olaylara ilişkin gerekçeleri, arsa ve bina değerlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesine ilişkin değerlendirmelerde dikkate alınmalıdır.

3.4. Malik gibi tasarruf edenler

Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca taşınmazın maliki veya intifa hakkı sahibi bulunmadığında, binaya malik gibi tasarruf eden kişi mükellef olarak belirlenmektedir. Bu düzenleme, özellikle tapu sicilinde mülkiyet kaydı bulunmayan yapıların ve başkasına ait taşınmazlar üzerindeki fiilî kullanım ilişkilerinin vergilendirilmesi bakımından önem taşımaktadır.

Bununla birlikte, kanunda mükellefiyet için öngörülen sıralama nedeniyle fiilî kullanım tek başına her durumda mükellefiyet doğurmamaktadır. Malik veya intifa hakkı sahibi bulunduğunda, taşınmazdan fiilen yararlanan kişinin durumu bu sıralama ve ilgili kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirilmelidir. Örneğin kira ilişkilerinde veya kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde taşınmazın kullanımının ya da ekonomik yararlanmanın başka bir kişiye bırakılması, tek

başına emlak vergisi mükellefiyetini bu kişiye geçirmemektedir. Tarafların sözleşme yoluyla vergi yükünün ekonomik sonuçlarını kendi aralarında düzenlemeleri ile kanun karşısındaki mükellefin kim olduğu birbirinden ayrı hususlardır. Dolayısıyla emlak vergisi mükellefiyetinin belirlenmesinde fiilî kullanım ilişkilerinin yanı sıra mülkiyet durumu ve kanunda öngörülen diğer koşulların da dikkate alınması gerekmektedir.

4. Vergi Değeri: Hukuki Çerçeve

Emlak vergisinin matrahını, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca belirlenen vergi değeri oluşturmaktadır. Vergi değeri, bina ve arazilerin vergilendirilmesinde esas alınan tutarı ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 268. maddesinde de vergi değeri kavramına yer verilmiştir. Bununla birlikte vergi değeri ile taşınmazın serbest piyasa koşullarında oluşan güncel satış değeri aynı kavramlar değildir. Vergi değerinin hesaplanmasında kanunda öngörülen ölçütlerin ve idari değerleme mekanizmalarının esas alınması, bu iki değer arasında farklılıklar oluşmasına imkân vermektedir (İlhan & Öz, 2020).

4751 sayılı Kanun'la 2002 yılında yapılan değişikliklerden önce emlak vergisi bakımından esas alınan rayiç bedel, beyan tarihindeki normal alım satım bedeli üzerinden tanımlanmaktaydı. Söz konusu değişikliklerle vergi değerinin belirlenmesine ilişkin sistem yeniden düzenlenmiş ve kanunda öngörülen ölçütlere dayalı hesaplama yöntemleri esas alınmıştır. Böylece emlak vergisinin matrahı, doğrudan mükellefin beyan ettiği rayiç bedel yaklaşımından farklı bir hukuki ve idari çerçeve içinde belirlenmeye başlanmıştır (4751 sayılı Kanun, 2002; İlhan & Öz, 2020).

Vergi değerinin belirlenmesinde öne çıkan konulardan biri, bu değerin zaman içinde taşınmazların ekonomik özelliklerini ne ölçüde yansıttığıdır. Taşınmazın konumu, ulaşım olanakları, çevresindeki ticari ve sosyal faaliyetler, yapı niteliği ve bölgesel gelişmeler piyasa değerini etkileyen unsurlar arasındadır. Vergi değerinin belirlenmesinde kullanılan ölçütlerin bu unsurları hangi ölçüde yansıttığı, taşınmazlar arasındaki değer farklılıklarının vergilendirmeye nasıl yansıdığının değerlendirilmesi bakımından önem taşımaktadır. Bu kapsamda, vergi değeri ile piyasa değeri arasındaki farklılıkların incelenmesi, yalnızca tek bir taşınmazın değerine değil, benzer özelliklere sahip taşınmazlar arasındaki karşılaştırılabilirliğe de dayanmalıdır.

Emlak vergisinde vergi değerinin belirlenmesi, teknik değerleme yöntemlerinin yanı sıra vergilendirmenin temel ilkeleriyle de ilişkilidir. Verginin kanuniliği, eşitlik, mali güce göre vergilendirme ve hukuki belirlilik ilkeleri, matrahın oluşturulması ve güncellenmesi sürecinde dikkate alınması gereken başlıca ölçütlerdir. Benzer nitelikteki taşınmazların vergi değerleri arasında ortaya çıkan farklılıkların nesnel ve hukuken geçerli ölçütlerle açıklanabilmesi, eşitlik ilkesi bakımından önem taşımaktadır. Öte yandan, vergi değerlerinin güncellenmesi sonucunda vergi yükünde meydana gelebilecek değişikliklerin mükellefler üzerindeki etkileri de mali güce göre vergilendirme ve hukuki güvenlik çerçevesinde değerlendirilmelidir. Bu nedenle emlak vergisi sisteminin

incelenmesinde, değerleme yöntemlerinin tutarlılığı, güncelliği ve öngörülebilirliği birlikte ele alınmalıdır.

5. Emlak Vergisinde Muafiyetler ve İndirimli Oran Uygulaması

Emlak vergisinde vergilemenin kapsamı belirlenirken taşınmazın vergi değerinin yanı sıra mükellefin kişisel ve ekonomik koşulları ile taşınmazın niteliği ve kullanım amacı da dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda belirli taşınmazlar için muafiyet hükümlerine, belirli mükellefler bakımından ise indirimli bina vergisi oranı uygulamasına yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemeler; sosyal ve ekonomik amaçlar, kamu yararı ve taşınmazların özellikleri doğrultusunda şekillenmektedir. Bu nedenle muafiyet ve indirimli oran uygulamalarının kapsamının belirlenmesinde kanuni koşulların açıklığı ve uygulama birliğinin sağlanması önem taşımaktadır (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, m. 4, 8).

Emlak Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi, bina ve arazi vergilerine ilişkin muaflık ve istisnaların kanuni düzenlemeler çerçevesinde ele alınmasını öngörmektedir. Bu yaklaşım, emlak vergisinde vergilendirme kapsamının ve vergi avantajlarının kanuni dayanağa bağlı olarak belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır. Dolayısıyla muafiyet ve istisnaların kapsamı, ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda belirlenirken idari açıklamalar, mevcut kanuni düzenlemelerin uygulanmasına yönelik bir işlev üstlenmektedir (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, m. 22).

Bununla birlikte, muafiyet ve istisnaların düzenlenmesine ilişkin hükümlerin değerlendirilmesinde diğer kanunlarla getirilen düzenlemelerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, sonraki tarihli kanunlarda emlak vergisine ilişkin muafiyet veya istisna öngörülmesi durumunda ilgili hükümlerin kapsamı, kanunların zaman bakımından uygulanması ve özel kanun–genel kanun ilişkisi çerçevesinde ele alınmalıdır. Böylece Emlak Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi, diğer kanunlarla getirilen düzenlemelerle birlikte değerlendirilerek muafiyet ve istisnaların hukuki çerçevesi ortaya konulabilir.

Sonuç olarak, emlak vergisinde muafiyet ve istisnalar ile indirimli bina vergisi oranı uygulaması, vergilendirmenin kapsamını belirleyen ve farklı mükellef gruplarına yönelik vergi avantajları sağlayan düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerin uygulanmasında kanuni dayanağın açıklığı, koşulların öngörülebilirliği ve uygulama birliği temel önem taşımaktadır. Bunun yanında, söz konusu düzenlemelerin sosyal ve ekonomik amaçları ile kamu yararı boyutunun birlikte değerlendirilmesi, emlak vergisinin uygulanmasına ilişkin bütüncül bir yaklaşım geliştirilmesine katkı sağlamaktadır.

5.1. Sosyal Amaçlı Sıfır Oran Uygulaması

Emlak Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasında, belirli koşulları taşıyan mükelleflerin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskenlerine ilişkin indirimli bina vergisi oranı uygulaması düzenlenmiştir. Sosyal amaç taşıyan bu düzenleme, belirli mükellef gruplarının emlak vergisi yükünün azaltılmasını amaçlamaktadır. Uygulamadan yararlanabilecek mükellef

grupları ve yararlanma koşulları, kanun hükmü ve ilgili genel tebliğler çerçevesinde belirlenmektedir (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, m. 8; Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Seri No. 38 ve Seri No. 45).

İndirimli bina vergisi oranından yararlanılabilmesi için mükellefin kanunda belirtilen gruplardan birine dâhil olması tek başına yeterli değildir. Meskenin yüzölçümü, mülkiyet durumu ve mükellefin gelir kaynakları gibi unsurların da ilgili mevzuatta öngörülen koşullara uygun olması gerekmektedir. Bu yönüyle uygulama, genel nitelikli bir emlak vergisi muafiyetinden farklı olarak belirli şartların birlikte sağlanmasına bağlı bir sosyal destek mekanizması niteliği taşımaktadır.

İndirimli oran uygulamasının kapsamı belirlenirken mükellefin gelir durumu ve taşınmazın kullanım biçimi gibi hususlar önem kazanmaktadır. Özellikle sosyal güvenlik kurumlarından alınan aylıkların mükellefin tek gelir kaynağı olması koşulu, başka gelirlerin bulunması ve meskenin kiraya verilmesi gibi durumlar, uygulamanın kapsamının belirlenmesinde dikkate alınması gereken konular arasında yer almaktadır. Bu hususların değerlendirilmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler, kanun hükümlerinin uygulanmasına ilişkin açıklamalar sunmaktadır. Bununla birlikte, idari açıklamaların kanuni düzenlemelerin sınırları içerisinde değerlendirilmesi, uygulamanın hukuki çerçevesinin korunması bakımından önemlidir.

Doğrusöz'ün (2023) değerlendirmeleri çerçevesinde, sosyal amaçlı indirimli bina vergisi oranı uygulaması, yalnızca mükelleflere sağlanan bir vergi avantajı olarak değil, uygulama koşulları ve mükelleflerin ekonomik durumlarıyla birlikte ele alınması gereken bir düzenleme olarak değerlendirilebilir. Bu doğrultuda uygulamanın amacına ulaşabilmesi, yararlanma koşullarının açık biçimde belirlenmesine, hak sahiplerinin doğru tespit edilmesine ve mevzuatın uygulamasında öngörülebilirliğin sağlanmasına bağlıdır. Böylece sosyal amaçlı sıfır oran uygulaması, belirli mükellef gruplarının vergi yükünü hafifletmeye yönelik bir düzenleme olarak emlak vergisi sistemi içerisinde yer almaktadır.

5.2. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Ait Binalar

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin (m) bendinde, belirli koşullar altında vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalara ilişkin muafiyet düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenlemenin uygulanmasında vakfın hukuki statüsü, binanın mülkiyet durumu ve kullanım amacı belirleyici unsurlar arasında yer almaktadır. Bu nedenle bir binanın vakfa ait olması, tek başına emlak vergisi muafiyetinden yararlanılması için yeterli olmayıp ilgili kanun hükmünde öngörülen koşulların birlikte değerlendirilmesini gerektirmektedir (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, m. 4/m).

Vakıflara ait binaların iktisadi işletme faaliyetlerinde kullanılması veya vakıfla bağlantılı şirketlerin kullanımına tahsis edilmesi gibi durumlar, muafiyetin kapsamının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bu tür durumlarda taşınmazın mülkiyet ilişkisi, kullanım biçimi ve tahsis amacı birlikte ele alınmalıdır. Vakıf ile iktisadi işletme veya şirket arasındaki hukuki ilişkinin

varlığı, muafiyetin kapsamını tek başına belirlememekte; ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda taşınmazın durumunun değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Vakıflara ait binalara yönelik emlak vergisi muafiyetinin uygulanmasında, kanuni koşulların esas alınması ve taşınmazların mülkiyet ve kullanım özelliklerinin dikkate alınması önemlidir. Bu yaklaşım, muafiyet hükümlerinin kapsamının belirginleştirilmesine ve benzer nitelikteki taşınmazlar bakımından uygulama birliğinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Doğrusöz'ün (2023) emlak vergisi uygulamalarına ilişkin değerlendirmeleri çerçevesinde, vakıflara ait binaların vergilendirilmesinde de mülkiyet durumu, kullanım amacı ve ilgili mevzuatta öngörülen koşulların birlikte ele alınması gerekmektedir. Böylece muafiyet uygulamasının kanuni çerçevesi korunurken düzenlemenin amacıyla uyumlu bir uygulama yaklaşımı benimsenebilir.

6. Emlak Vergisinde Değerleme Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar

6.1. Arsa ve arazilerin değerlemesinde takdir komisyonlarının rolü

Arsa ve arazilerin emlak vergisine esas değerlerinin belirlenmesinde takdir komisyonları önemli bir işlev üstlenmektedir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesi kapsamında belirlenen asgari ölçüde metrekare birim değerleri, arsa ve arazilerin vergi değerlerinin hesaplanmasında esas alınmaktadır. Arsalara ilişkin birim değerler cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler itibarıyla belirlenirken arazilerin değerlemesinde taşınmazın niteliği ve bulunduğu yer gibi unsurlar dikkate alınmaktadır. Bu çerçeve, taşınmazların vergilendirilmesinde belirli ölçütlerin uygulanmasını ve benzer özelliklere sahip taşınmazların karşılaştırılabilir esaslar üzerinden değerlendirilmesini amaçlamaktadır.

Takdir komisyonlarının oluşumu ve değerleme sürecinde kullanılan yöntemler, belirlenen birim değerlerin tutarlılığı ve güncelliği bakımından önem taşımaktadır. Komisyonların farklı kamu kurumlarının temsilcilerinden oluşması, değerleme sürecine çeşitli idari ve yerel bilgilerin dâhil edilmesine olanak sağlamaktadır. Bununla birlikte, taşınmaz değerlemesinin teknik niteliği dikkate alındığında, uzmanlık bilgisinin ve sistematik değerleme yöntemlerinin karar süreçlerine ne ölçüde yansıtıldığı ayrıca incelenebilir. Taşınmazın konumu, ulaşım olanakları, altyapı durumu, çevresel özellikleri ve bölgesel piyasa koşulları gibi unsurların değerlendirmeye dâhil edilme biçimi, belirlenen birim değerlerle piyasa koşullarında oluşan değerler arasındaki ilişkinin açıklanması açısından önemlidir (Hacıköylü & Heper, 2010; Çivilidağ & Bozdoğan, 2023).

Bu bağlamda, değerleme sürecinde kullanılan verilerin ve yöntemlerin açıklanabilirliği, takdir komisyonlarının kararlarının değerlendirilmesinde dikkate alınabilecek ölçütlerden biridir. Emsal satış verilerinin, bölgesel farklılıkların ve ekonomik göstergelerin hangi yöntemlerle değerlendirildiğinin ortaya konulması, kararların denetlenebilirliğini destekleyebilir. Ayrıca karar gerekçelerinin açık biçimde oluşturulması, mükelleflerin kendileri için belirlenen değerlerin dayanaklarını anlamalarına ve gerektiğinde hukuki yollara

başvurmalarına katkı sağlayabilir. Bu nedenle takdir komisyonlarının teknik kapasitesinin geliştirilmesi, ortak değerleme standartlarının oluşturulması ve karar süreçlerinde şeffaflığın artırılması, emlak vergisi değerleme sisteminin işleyişi bakımından ele alınabilecek başlıca hususlar arasındadır.

Arsa ve arazi ayrımı da emlak vergisinde vergi değerinin belirlenmesi ve vergi yükünün oluşması bakımından önem taşımaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi çerçevesinde, belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş arazilerden hangilerinin arsa sayılacağına ilişkin ölçütlerin belirlenmesi, taşınmazın vergisel nitelendirilmesini etkileyebilmektedir. Arsa ve araziler için farklı vergi oranlarının uygulanması nedeniyle bu sınıflandırma, mükellefin karşılaşacağı vergi tutarı üzerinde de etkili olabilmektedir. Bu açıdan, taşınmazın arsa veya arazi olarak değerlendirilmesinde kullanılan ölçütlerin açık ve öngörülebilir olması, benzer nitelikteki taşınmazların tutarlı biçimde sınıflandırılması ve vergilendirmede hukuki belirliliğin desteklenmesi bakımından önemlidir.

Doğrusöz (2023), parsellenmemiş arazilerden hangilerinin arsa olarak kabul edileceğini belirleme yetkisinin kapsamını verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde ele almaktadır. Bu bağlamda, altyapı olanakları yeterince gelişmemiş veya fiilî kullanım itibarıyla tarımsal niteliğini koruyan taşınmazların arsa olarak sınıflandırılması, ilgili taşınmazlar bakımından daha yüksek emlak vergisi yükümlülüğünün ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. Dolayısıyla, sınıflandırma yetkisinin sınırlarının ve bu yetkinin kullanılmasında esas alınan ölçütlerin açık, belirli ve öngörülebilir olması, hem verginin kanuniliği ilkesinin hem de mükelleflerin hukuki güvenliğinin sağlanması açısından önem taşımaktadır.

Sonuç olarak, arsa ve arazi değerlemesinde karşılaşılan sorunların giderilmesi, yalnızca belirlenen asgari metrekare birim değerlerinin artırılması veya azaltılması üzerinden değerlendirilmemelidir. Bunun yerine, taşınmazların konumunu, kullanım özelliklerini ve ekonomik koşullarını dikkate alan; karşılaştırılabilir verilerle desteklenen, nesnel ölçütlere dayanan ve gerekçeleri bakımından yargısal denetime elverişli bir değerleme sisteminin geliştirilmesi hedeflenmelidir. Böyle bir yaklaşım, değerleme sürecinde tutarlılığın ve öngörülebilirliğin güçlendirilmesine katkı sağlayabilir.

6.2. Binaların maliyet yöntemiyle değerlenmesi

Bina vergisinin hesaplanmasında esas alınan bina vergi değeri, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde düzenlenen hükümler çerçevesinde belirlenmektedir. Bu kapsamda, binanın inşaat maliyetine ilişkin unsurlar ile arsa veya arsa payının vergi değeri birlikte dikkate alınmaktadır. Binaların metrekare normal inşaat maliyetleri, ilgili idarelerce belirlenen birim maliyetler esas alınarak hesaplamaya dâhil edilmekte; binanın niteliğine ve özelliklerine göre gerekli ilaveler ile aşınma payına ilişkin indirimler uygulanmaktadır (Arıkan, 2024; Çivilidağ & Bozdoğan, 2023).

Maliyet yaklaşımı, bir binanın yeniden inşası için katlanılması gereken maliyetleri esas alması bakımından değerleme sürecinde belirli bir hesaplama standardı sunmaktadır. Bununla birlikte, bu yaklaşımın emlak vergisi uygulamasında kullanılması, taşınmazın piyasa değerini etkileyen bütün unsurların vergi değerine aynı ölçüde yansıtıldığı anlamına gelmemektedir. Taşınmazın konumu, manzarası, bulunduğu kat, cephesi, ulaşım olanaklarına yakınlığı ve çevresel özellikleri gibi faktörler, fiziksel nitelikleri benzer olan binaların piyasa değerleri arasında farklılıklar oluşmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle, söz konusu unsurların maliyet esaslı değerleme sisteminde ne ölçüde dikkate alındığı, belirlenen vergi değeri ile taşınmazın ekonomik değeri arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi bakımından önem taşımaktadır (İlhan & Öz, 2020).

Değerleme sisteminin değerlendirilmesinde dikkate alınabilecek bir diğer husus, hesaplamaya esas teşkil eden teknik düzenlemelerin güncelliği ve değişen koşullara uyumudur. İnşaat maliyetleri, kullanılan malzemeler ve yapı teknolojileri zaman içerisinde değişebildiğinden, değerleme sürecinde esas alınan birim maliyetlerin ve teknik ölçütlerin de belirli aralıklarla gözden geçirilmesi önem taşımaktadır. Bu düzenlemelerin güncel maliyet koşullarını ve yapı özelliklerindeki değişimleri ne ölçüde yansıttığı, maliyet esaslı hesaplamanın tutarlılığı ve vergi değerlerinin gerçekçi biçimde belirlenmesi açısından incelenmesi gereken bir konudur (Arıkan, 2024).

Bu nedenle bina değerlemesinde maliyet yaklaşımının bütünüyle terk edilmesinden ziyade, yöntemin güncel verilerle desteklenmesi ve gerektiğinde diğer değerleme yaklaşımlarıyla karşılaştırılabilir hâle getirilmesi önemlidir. Özellikle toplu değerleme sistemlerinde kullanılan modellerin taşınmazların fiziksel özelliklerini, konumlarını ve piyasa koşullarını birlikte dikkate alması, benzer taşınmazların benzer esaslarla vergilendirilmesine katkı sağlayabilir.

7. Vergi Değerlerinin Güncellenmesi ve 7566 Sayılı Kanun

Emlak vergisinde vergi değerinin belirlenmesi kadar, bu değerin izleyen yıllarda hangi esaslara göre artırılacağı da vergi yükünün öngörülebilirliği ve mükellefler arasındaki vergileme adaleti bakımından önem taşımaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca bina ve arazi vergi değerleri belirli esaslar çerçevesinde hesaplanmakta; vergi değerleri izleyen yıllarda yeniden değerleme oranı esas alınarak güncellenmektedir. Arsa ve arazilerin asgari ölçüde birim değerleri ise Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinde düzenlenen takdir mekanizması çerçevesinde belirlenmektedir (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, m. 29; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, mük. m. 49). Gelir İdaresi Başkanlığının açıklamaları da emlak vergisi matrahının arsa ve araziler bakımından takdir edilen birim değerler, binalar bakımından ise inşaat maliyetleri ile arsa veya arsa payı değerleri dikkate alınarak hesaplandığını ortaya koymaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2026.).

Bununla birlikte, arsa ve arazi birim değerlerinin dört yılda bir yeniden takdir edilmesi, bazı bölgelerde önceki dönemlere kıyasla yüksek değer artışlarına yol açabilmektedir. Özellikle taşınmaz piyasasındaki fiyat hareketlerinin mahalle,

cadde ve sokak bazında farklılaşması, takdir edilen değerlerle mükelleflerin ekonomik koşulları arasında uyumsuzluk doğurabilmektedir. Bu nedenle emlak vergisi değerlerinin güncellenmesi yalnızca teknik bir hesaplama meselesi olarak değil, aynı zamanda vergilemede ölçülülük ve adalet ilkeleri yönünden de değerlendirilmelidir. Doğrusöz'ün (2023) emlak vergisi uygulamalarında karşılaşılan sorunlara ilişkin değerlendirmeleri de vergi değerlerinin gerçekçi belirlenmesi ve mevcut sistemin uygulamada doğurduğu sorunların giderilmesi gereğine işaret etmektedir.

2025 yılında kabul edilen 7566 sayılı Kanun, emlak vergisi değerlerinin 2026 yılı için belirlenmesine ilişkin tartışmalara yeni bir boyut kazandırmıştır. Kanunla Emlak Vergisi Kanunu'nun geçici 23. maddesinde değişiklik yapılmış; 2026 yılı için hesaplanan bina ve arazi vergi değerlerinin, kural olarak 2025 yılına ait vergi değerlerinin iki kat fazlasını aşmaması öngörülmüştür. Bu ifade, önceki yılın vergi değerine iki katının eklenmesi anlamına geldiğinden, belirlenen üst sınır önceki değerin üç katına karşılık gelmektedir. Uygulamanın ayrıntıları, 31 Aralık 2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No. 89 ile açıklanmıştır (7566 sayılı Kanun, 2025; Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği [Seri No. 89], 2025).

Tebliğde, 2025 yılında takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri esas alınarak 2026 yılı için hesaplanan vergi değerlerinin, 2025 yılında uygulanan vergi değerleriyle karşılaştırılması gerektiği belirtilmiştir. Hesaplanan değer üst sınırı aşıyorsa, 2026 yılı için uygulanacak vergi değeri bu sınır dikkate alınarak belirlenmektedir. Tebliğ ayrıca, bazı nedenlerle 2026 yılında yeni mükellefiyet kurulması gereken durumlarda uygulanacak esasları ve 2027–2029 döneminde vergi değerlerinin güncellenmesine ilişkin yöntemi de açıklamaktadır (Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği [Seri No. 89], 2025).

Söz konusu düzenleme, kısa dönemde yüksek vergi değeri artışlarını sınırlandırmaya yönelik bir önlem olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte, artışa üst sınır getirilmesi, emlak vergisi değerlerinin hangi ölçütlerle ve ne ölçüde piyasa koşullarını yansıtması gerektiğine ilişkin temel tartışmayı tek başına ortadan kaldırmamaktadır. Başka bir ifadeyle, artışın sınırlandırılması ile başlangıçta takdir edilen birim değerlerin gerçekçi, nesnel ve denetlenebilir ölçütlere dayanması birbirinden farklı meselelerdir. Bu nedenle değerleme sisteminin sağlıklı işlemesi için hem takdir komisyonlarının kararlarının gerekçelendirilebilir olması hem de mükelleflerin bu kararlara karşı başvurabilecekleri hukuki yolların etkili biçimde işlemesi önem taşımaktadır.

Doğrusöz'ün (2023) emlak vergisi sisteminin genel yapısına yönelik eleştirileri çerçevesinde değerlendirildiğinde, vergi değerlerinin belirlenmesi ve güncellenmesine ilişkin sorunların yalnızca yıllık artış oranlarıyla sınırlı olmadığı görülmektedir. Esas mesele, taşınmazların vergi değerlerinin tutarlı ölçütlerle belirlenmesi ve bu değerler üzerinden hesaplanan verginin mükellefin ödeme gücüyle makul bir ilişki içinde olmasıdır. Bu çerçevede 7566 sayılı Kanun'la getirilen sınırlandırma, dönemsel bir koruma mekanizması niteliği taşırken, kalıcı

çözüm için değerleme yönteminin ve takdir süreçlerinin bütüncül biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir.

8. Emlak Vergisi Uygulamalarına Yönelik Çözüm Önerileri

Emlak vergisi uygulamasında karşılaşılan sorunların giderilmesi, öncelikle taşınmazların vergi değerlerinin gerçekçi, güncel ve hakkaniyete uygun biçimde belirlenmesini gerektirmektedir. Vergi matrahının taşınmazların ekonomik değerlerini yeterince yansıtmaması, vergilendirmede adaletin sağlanmasını güçleştirmekte ve mevcut vergi oranlarının mükellefler üzerindeki etkisini artırabilmektedir. Bu nedenle değerleme sürecinde kullanılan ölçütlerin güncel koşullara uygun hâle getirilmesi ve benzer nitelikteki taşınmazlar arasında ortaya çıkabilecek değerleme farklılıklarının azaltılması önem taşımaktadır. Bununla birlikte, vergi değerlerinin gerçekçi biçimde belirlenmesi kadar, bu değerler üzerinden hesaplanan vergi yükünün mükelleflerin ödeme gücü ve vergilemede adalet ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi de gerekmektedir. Emlak vergisinin uygulanmasında karşılaşılan sorunların bir bölümü mevzuat hükümlerinden, bir bölümü ise idari uygulamalardan kaynaklanmaktadır. Bu çerçevede, Emlak Vergisi Kanunu'nun günümüz koşulları ve uygulamada ortaya çıkan uyuşmazlıklar dikkate alınarak yeniden değerlendirilmesi; özellikle muafiyet ve istisnalar, arsa-arazi ayrımı ve farklı vergi düzenlemeleri arasındaki ilişkiler bakımından belirsizliklerin giderilmesi önem taşımaktadır. Ayrıca belediyeler arasında ortaya çıkan uygulama farklılıklarının azaltılması, mükelleflerin hak ve yükümlülüklerine ilişkin idari açıklamaların anlaşılır hâle getirilmesi ve vergi uygulamalarında öngörülebilirliğin artırılması gerekmektedir. Bu önlemler, yalnızca hukuki uyuşmazlıkların azaltılmasına değil, aynı zamanda mükelleflerin vergi sistemine duyduğu güvenin güçlendirilmesine de katkı sağlayabilir (Doğrusöz, 2023).

Sonuç olarak emlak vergisi uygulamalarının etkinliğinin artırılması, yalnızca vergi gelirlerini yükseltmeye yönelik düzenlemelerle sınırlı tutulmamalıdır. Vergi değerlerinin doğru belirlenmesi, mevzuatın açık ve tutarlı bir yapıya kavuşturulması ve belediyeler arasındaki uygulama birliğinin sağlanması birlikte ele alınmalıdır. Böylece yerel yönetimlerin gelir elde etme işlevi ile vergilemede adalet ve hukuki güvenlik ilkeleri arasında daha dengeli bir yapı kurulabilir.

9. Genel Değerlendirme ve Sonuç

Emlak vergisi, taşınmazların vergilendirilmesi yoluyla kamu gelirlerinin elde edilmesine ve yerel yönetimlerin finansmanına katkı sağlayan önemli bir servet vergisidir. Bununla birlikte, Türkiye'de emlak vergisinin uygulanmasında mükellefiyetin belirlenmesi, vergi değerinin hesaplanması, muafiyet ve indirimlerin uygulanması ve taşınmazların değerlenmesi bakımından çeşitli hukuki ve idari sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada yapılan inceleme, söz konusu sorunların emlak vergisinin yalnızca teknik işleyişini değil, vergilendirmede adalet, eşitlik, öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik ilkelerini de doğrudan ilgilendirdiğini göstermektedir.

Emlak vergisi uygulamalarında öne çıkan sorunların başında, taşınmazların vergi değerlerinin belirlenmesi gelmektedir. Arsa ve araziler için takdir komisyonlarınca belirlenen birim değerler ile binaların inşaat maliyetleri ve arsa payı değerleri esas alınarak yapılan hesaplamalar, vergi matrahının temelini oluşturmaktadır. Ancak bu değerlerin belirlenmesinde kullanılan ölçütlerin taşınmazların ekonomik özelliklerini ve güncel koşulları ne ölçüde yansıttığı önem taşımaktadır. Değerleme süreçlerinde şeffaflığın ve denetlenebilirliğin yeterince sağlanamaması, benzer nitelikteki taşınmazların farklı vergi yükleriyle karşılaşmasına ve mükelleflerin belirlenen değerlere ilişkin tereddüt yaşamasına neden olabilmektedir. Bu nedenle vergi değerlerinin belirlenmesinde nesnel ölçütlerin kullanılması, takdir komisyonlarının kararlarının gerekçelendirilebilir olması ve değerleme yöntemlerinin mükellefler tarafından anlaşılabilir hâle getirilmesi gerekmektedir.

7566 sayılı Kanun'la 2026 yılı için getirilen vergi değeri artışına ilişkin sınırlandırma, yüksek artışların mükellefler üzerindeki etkisini azaltmayı amaçlayan bir düzenleme niteliğindedir. Bununla birlikte, artışlara üst sınır getirilmesi, vergi değerlerinin hangi ölçütlerle belirlendiği ve bu değerlerin taşınmazların ekonomik özellikleriyle ne ölçüde örtüştüğü sorununu tek başına ortadan kaldırmamaktadır. Dolayısıyla emlak vergisi sisteminin geliştirilmesinde yalnızca vergi değerlerindeki artışların sınırlandırılmasıyla yetinilmemeli; değerleme mekanizmasının bütüncül biçimde ele alınması, güncel ve nesnel ölçütlere dayanması ve sonuçlarının denetlenebilir olması sağlanmalıdır.

Çalışmada ele alınan bir diğer sorun alanı, mükellefiyetin belirlenmesi ve muafiyet ile indirimli oran uygulamalarının kapsamıdır. Taşınmaz üzerindeki mülkiyet ve intifa hakkı gibi hukuki ilişkilerin vergilendirmeye etkisi, ilgili kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirilmelidir. Benzer şekilde, belirli koşulları taşıyan mükelleflerin tek meskenlerine uygulanan indirimli oran ile muafiyet kapsamındaki vakıflara ait binalara ilişkin düzenlemeler, emlak vergisinin sosyal boyutunu ortaya koymaktadır. Ancak bu hükümlerin uygulanmasında kanuni koşulların açık olması, idari açıklamaların mevzuatla uyumlu biçimde yapılması ve benzer durumdaki mükellefler arasında farklı uygulamaların önlenmesi önemlidir. Bu çerçevede mevzuattaki belirsizliklerin giderilmesi ve belediyeler arasında uygulama birliğinin güçlendirilmesi, hukuki güvenlik ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlayacaktır.

Doğrusöz'ün (2023) emlak vergisi uygulamalarında karşılaşılan sorunlara ilişkin değerlendirmeleri de dikkate alındığında, çözüm sürecinin yalnızca mevzuat değişiklikleriyle sınırlandırılmaması gerektiği görülmektedir. Vergi değerlerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin açıklığının artırılması, takdir komisyonlarının kararlarının gerekçelendirilmesi, mükelleflerin vergi değerlerine ve muafiyet koşullarına ilişkin bilgilere kolayca erişebilmesi ve idari uygulamalarda tutarlılığın sağlanması birlikte ele alınmalıdır. Ayrıca vergi değerlerine yönelik itiraz ve başvuru süreçlerinin anlaşılabilir olması, mükelleflerin haklarını etkin biçimde kullanabilmeleri açısından önem taşımaktadır.

Sonuç olarak, Türkiye'de emlak vergisinin daha adil, öngörülebilir ve etkin bir yapıya kavuşturulması için değerleme sisteminin şeffaf ve denetlenebilir ölçütlere dayandırılması, mükellefiyet ve muafiyet hükümlerinin açık biçimde uygulanması ve idari uygulamalardaki farklılıkların azaltılması gerekmektedir. Vergi değerlerinin gerçekçi ölçütlerle belirlenmesi, mevzuattaki belirsizliklerin giderilmesi ve mükelleflerin bilgilendirilmesine yönelik mekanizmaların güçlendirilmesi, çözüm sürecinin temel unsurlarını oluşturmaktadır. Bu iyileştirmelerin hayata geçirilmesi, bir yandan mükelleflerin vergi yükünün daha adil dağıtılmasına, diğer yandan yerel yönetimlerin gelir elde etme kapasitesinin korunmasına katkı sağlayacaktır. Bu doğrultuda emlak vergisi sisteminin, kanunilik, eşitlik, vergilendirmede adalet ve hukuki güvenlik ilkeleri birlikte gözetilerek geliştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Kaynakça

Atkinson, A. B. (2018). Eşitsizlik: Ne yapılabilir? (E. Kaya ve Ö. Limanlı, Çev.). Efil Yayınevi.

Başaran Yavaşlar, F. (2026, 6 Ocak). Emlak vergisinde "makul sınır" masalı. *Dünya*. https://www.dunya.com/kose-yazisi/emlak-vergisinde-makul-sinir-masali/810096

Cenikli, E. (2025). Türkiye'de emlak vergisi sisteminin vergi adaleti açısından değerlendirilmesi. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, *14*(2), 139–158.

Çivilidağ, E. ve Bozdoğan, D. (2023). Emlak vergisinin bir tamamlayıcısı olarak değerli konut vergisi. *Journal of Academic Opinion*, *3*(1), 27–37.

Doğrusöz, A. B. (2023). Emlâk vergisi uygulamalarında karşılaşılan sorunlar. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2), 306–315.

Ekonomist. (2025). Konutların değeri yapay zekâyla belirlenecek. https://www.ekonomist.com.tr/emlak/konutlarin-degeri-yapay-zekayla-belirlenecek-60477

Ernst & Young. (2026). *Vergide gündem* (Ocak 2026). https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/tr-tr/services/vergide-gundem/documents/ey-vg-ocak-2026.pdf

Güneş, G. (2011). Verginin yasallığı ilkesi (3. bs.). XII Levha Yayıncılık.

Hacıköylü, C. ve Heper, F. (2010). Emlak vergisinde matrah tespitine ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri. Maliye Dergisi, (158), 1–14.

İlhan, A. T. ve Öz, N. S. (2020). Türkiye'de emlak vergi değerinin toplu değerleme sistemi ile belirlenmesi. Maliye Çalışmaları Dergisi, (64), 73–92. https://doi.org/10.26650/mcd2020-810190

Karasu, M. A. ve Karakaş, M. (2012). Belediyelerin emlak vergisindeki gelir kaybı: Şanlıurfa belediyesi örneği. Maliye Dergisi, (163), 431–448.

Karauz, A. K. (2022). Üst hakkının süresinin sona ermesi. Seçkin Yayıncılık.

Musgrave, R. A. ve Musgrave, P. B. (1989). Public finance in theory and practice. McGraw-Hill.

OECD. (2025). Revenue statistics: OECD countries – comparative tables [Veri seti]. OECD Data Explorer.

Oğuzman, K., Seliçi, Ö. ve Özdemir Oktay, S. (2004). Eşya hukuku. Filiz Kitabevi.

Ömür, Ö. M. (2026). Türkiye'de emlak vergisi reform önerileri: OECD uygulamaları. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (74), 423–443. https://doi.org/10.30794/pausbed.1756239

Öncel, M., Çağan, N. ve Kumrulu, A. (1997). Vergi hukuku (4. bs.). Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

Piketty, T. (2014). Yirmi birinci yüzyılda kapital (H. Saraçoğlu, Çev.). Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

PwC Türkiye. (2026). *2026 yılı vergi tutar ve oranlarına ilişkin tebliğler* [Vergi bülteni]. https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2026/2026-yili-vergi-tutar-ve-oranlarina-iliskin-tebligler.html

Slack, E. ve Bird, R. M. (2014). The political economy of property tax reform (OECD Working Papers on Fiscal Federalism No. 18). OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/5jz5pzvzv6r7-en

Stiglitz, J. E. (2013). Eşitsizliğin bedeli: Bölünmüş toplumumuzun bugünkü krizi ve geleceğimiz (O. Köse, Çev.). İletişim Yayınları.

Şataf, C. ve Aygün, Ş. (2019). Türkiye'de emlak vergisine yönelik genel bir değerlendirme. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 11(1), 89–96. https://izlik.org/JA56YY33DG

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü. (2025). *2025 yılı yönetim gözden geçirme toplantı tutanağı*. https://www.tkgm.gov.tr/

Tiebout, C. M. (1956). A pure theory of local expenditures. Journal of Political Economy, 64(5), 416–424.

Töremen, E. (2020). Emlak vergisine esas arsa birim değerlerinin belirlenmesindeki sorunlar ve çözüm önerileri. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2(1), 21–42. https://dergipark.org.tr/tr/pub/nohusosbil/issue/55745/693219

Topçu, K. M. (2026). Emlak Vergisi Kanunu ve uygulamasında verginin konusu ve mükellefi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *23*(1), 269–292.

Tuncer, S. (1961). Servet vergileri. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, (7), 157–178.

Mevzuat

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu. (1970, 11 Ağustos). Resmî Gazete (Sayı 13576).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961, 10 Ocak). Resmî Gazete (Sayı 10703).

4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. (2002). Resmî Gazete.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (2019, 7 Aralık). Resmî Gazete (Sayı 30961).

7221 sayılı Kanun. (2020, 12 Mart). Resmî Gazete (Sayı 31055).

7566 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2025, 19 Aralık). Resmî Gazete.

Bakanlar Kurulu. (1983). Arsa sayılacak parsellenmemiş arazi hakkında karar (Karar No. 83/6122). Resmî Gazete (Sayı 17984, 11 Mart 1983).

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2025). Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No. 89). Resmî Gazete, 31 Aralık 2025.

Danıştay 9. Daire. (1982). E. 1981/1137, K. 1982/4158.

Gelir İdaresi Başkanlığı. https://gib.gov.tr/vergi-konulari/1_b ireysel/6_emlak_ve rgisi/6