

## VERGİ YÜKÜ ÜZERİNE LİTERATÜR İNCELEMESİ\*

Serap PÜREN\*\* 

### Özet

*Vergiler, bireylerin harcanabilir gelirlerinde azalmaya neden olduğundan yük olarak algılanmaktadır. Bu yük objektif ve subjektif olmak üzere iki şekilde ifade edilebilmektedir. Objektif vergi yükünün, subjektif vergi yüküne nispeten matematiksel olarak ölçülebilmesi kolay olduğundan daha önce yapılan çalışmaların genellikle vergi yükünün bu yönünü ele aldığı hatta daha çok toplam vergi yükü hesaplarına ait olduğu görülmektedir. Literatür, subjektif vergi yükünün objektif vergi yükünden yüksek hissedildiğini teorik açıdan ifade ederken ulusal alanda bunu kanıtlayan tek bir çalışma mevcuttur. Maliye politikaları için önemli göstergelerden biri olan vergi yüküne ait mevcut çalışmaların önemli bir bölümünün objektif vergi yükü üzerine olduğunu ortaya koymak ve alandaki bu boşluğa dikkat çekmek için üç kategoride sınıflandırılarak kırk dokuz makale sistematik literatür incelemesine tabi tutulmuştur. Bu çalışmada, sistematik metodolojinin standartlarına uyularak, geçmiş literatür titiz ve metodik bir şekilde incelenmiş, sistematik metodolojinin standartları için ise Kitchenham (2004) ve Staples ve Niazi'nin (2007) yönergeleri dikkate alınmıştır. Vergi yükü literatürünün objektif yönünü genellikle toplam vergi yükü, subjektif yönünü ise sadece teorik açıdan ele alması literatürde önemli bir boşluk oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışma ile literatürün önemli bir bölümünün sıklıkla toplam vergi yükünü incelediğini vurgulamak ve vergi yükünün psikolojik yönü olan subjektif vergi yükü üzerine oldukça sınırlı çalışma olduğuna dikkat çekmek ve gelecek çalışmalar için literatürdeki bu önemli boşluğun altını çizmek amaçlanmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Objektif Vergi Yükü, Subjektif Vergi Yükü, Mükellef Algısı, Vergi Yükü, Literatür İncelemesi.

## LITERATURE REVIEW ON TAX BURDEN

### Abstract

*Taxes are perceived as a burden because they cause a decrease in individuals' disposable income. This burden can be expressed in two ways: objective and subjective. Since the objective tax burden is easier to measure mathematically than the subjective tax burden, it can be seen that previous studies generally focused on this aspect of the tax burden and even more on total tax burden calculations. While the literature theoretically states that the subjective tax burden is felt to be higher than the objective tax burden, there is only one study proving this in the national field. Forty-nine articles were classified into three categories and subjected to a systematic literature review in order to reveal that a significant part of the existing studies on the tax burden, which is one of the important indicators for fiscal policies, is on the objective tax burden and to draw attention to this gap in the field. In this study, past literature was examined meticulously and methodically, in accordance with the standards of systematic methodology, the guidelines of Tranfield, Denyer, and Smart (2003) and the evaluations of Kitchenham (2004) and Staples and Niazi (2007) were taken into account for the standards of systematic methodology. The fact that the tax burden literature generally addresses the objective aspect of the total tax burden and the subjective aspect only from a theoretical perspective creates an important gap in the literature. In this context, the study aims to emphasize that a significant part of the literature frequently examines the total tax burden, to point out that there are very limited studies on the subjective tax burden, which is the psychological aspect of the tax burden, and to underline this important gap in the literature for future studies.*

**Keywords:** Objective Tax Burden, Subjective Tax Burden, Taxpayer Perception, Tax Burden, Literature Review.

\* Bu makale, tarafımdan hazırlanan Türkiye'de Objektif ve Subjektif Vergi Yükünün Değerlendirilmesi, (Zonguldak: Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2023) adlı tezden üretilmiştir.

\*\* Dr., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, serappuren67@gmail.com, ORCID: 0000-0002-3839-5218.

## Extended Abstract

Taxes are classified according to the structure of their members' income, their reasons for perception as a burden, and this burden as a tax burden (tax burden) in the literature. Tax burden can be used as the ratio of tax revenues to GDP (DPT, 2001) or as a determination of who bears a tax economically. After subjective tax, Aktan and Çoban (2006) defined it as the felt medical and psychological pressure that can be changed according to tastes and preferences, that can be changed privately, and that can generate income. By examining the existing studies in the literature on taxes and both-way studies separately, these groups try to draw attention to the missing sections and to guide researchers for future studies by marking these sections in the tax burden literature.

In accordance with the purpose of the study, in the first part, tax separable frameworks and the advanced development process of tax burden estimates are presented. In the second chapter, the research method used is mentioned and a systematic literature review is included. Moving on to the systematic literature review analysis in the third chapter, the studies discussed are discussed as objective and subjective tax burden literature, led by the international tax burden literature. In the fourth chapter, the systematic literature review of objective and subjective tax amount rates has been concluded. For the systematic literature review of taxes, the objective and subjective tax burden literature was divided into two categories, and the existing studies and literature in these two categories were generally discussed and evaluated under six categories. These six categories in which the tax burden is examined are; It consists of studies on total tax burden, regional tax burden, sectoral tax burden, individual tax burden, the tax burden on labor (labour), and sub-tax burden. Articles were scored by complying with the inclusion, exclusion and quality criteria of these options, such as article titles, keywords, date, access status, and articles published in international peer-reviewed journals. These articles selected for review include articles published in three major databases. These three major databases used in the study, ScienceDirect, Scopus and Dergipark, create a systematic literature review for the selected studies and consist of English and Turkish articles published in international peer-reviewed journals. For the systematic literature review, 63 articles were accessed according to year range, keyword and subject title, article type, subject area, and open access criteria. Of the 63 articles accessed, tax burden studies were classified under six categories according to the previously mentioned, and a total of 49 articles, 8 in ScienceDirect, 9 in Scopus, and 32 research articles in Dergipark, were subjected to a systematic literature review.

As a result, in the systematic literature reviews, it is generally seen that there are not enough studies on the tax burden depending on the amount of tax burden of the units. Due to the subjective nature of taxes, it seems that there is a need for more comprehensive studies on complex structures. Tax burden studies conducted in recent years have shown that the perception that taxes are fair causes members to feel that the subjective (felt) tax distribution is lighter, while the perception that taxes are unfair causes them to feel higher. In this context, it can be understood that the heavy/light perception of tax justice and perceived tax distribution plays the most important role in the subjective (felt) tax burden, while the level of political security and risk perception of the government also stand out as other effective factors. However, these events are still not sufficient and more studies are needed to measure the elements of transitions and these results and present them concretely.

## Giriş

Bireyler vergileri, harcanabilir gelirleri üzerinde azaltıcı bir unsur olarak değerlendirdiklerinden genellikle yük olarak hissederler. Ancak bu yük kavramı, gelirler üzerinde oluşan sayısal azalmanın yanı sıra bireylerin üzerinde hissettiği baskıyı da ifade eder. Bu yönüyle vergi yükü, objektif ve sübjektif yönleri ile ele alınması gereken multidisipliner bir olgudur. Uluslararası vergi yükü literatürü incelendiğinde, genellikle hesaplanma kolaylığından dolayı sayısal bir rakamı ifade eden objektif vergi yükünün ele alındığı sübjektif vergi yükünün ise nispeten daha az çalışıldığı anlaşıl-

maktadır. Sübjektif vergi yükü çalışmalarına rağbet olmamasına, bu yükün psikolojik yönünün ölçülmesinin objektif vergi yüküne göre zor hatta imkânsız olduğu yönündeki literatür sebep gösterilebilir.

Bu çalışma, vergi yükü çalışmalarını sistematik bir analizle inceleyerek mevcut vergi yükü çalışmalarının sıklıkla objektif vergi yükünün teorik ya da ampirik çalışmalarla ele alındığını ve vergi yükü hesaplamalarının daha çok toplam vergi yükü (Vergi Gelirleri/GSYH) üzerinde toplandığını göstermektedir. Sübjektif vergi yükü çalışmalarının ise hesaplanma zorluğundan dolayı genellikle teorik olarak ele alındığına, ampirik çalışma-

ların yetersiz ve hesaplanmasına ait yok denecek kadar az çalışmanın olduğuna dikkat çekerek bu alandaki boşluğun doldurulması için daha çok çalışmaya ihtiyaç duyulduğunu göstermeyi amaçlamıştır.

Çalışmanın önemi ve amacı doğrultusunda ilk bölümde vergi yükünün kavramsal çerçevesi ve vergi yükü tahminlerinin tarihsel gelişim süreci ele alınmıştır. İkinci bölümde araştırma yöntemine değinilmiş sistematik literatür incelemesi tüm aşamaları ile detaylı şekilde açıklanmıştır. Üçüncü bölümde sistematik literatür incelemesi için ele alınacak çalışmalar uluslararası vergi yükü literatürü başlığı altında objektif ve subjektif vergi yükü literatürü olmak üzere iki alt başlığa ayrılarak incelenmiştir. Son bölümde ise bir önceki bölümde sistematik bir şekilde ele alınan objektif ve subjektif vergi yükü üzerine yapılan çalışmalara ait literatür değerlendirmesine yer verilmiştir. Vergi yükünün sistematik literatür incelemesi için objektif ve subjektif vergi yükü literatürü iki kategoriye ayrılmış ve bu iki kategoride yer alan mevcut çalışmalar da literatürde genellikle ele alınan altı kategori altında değerlendirilmiştir. Vergi yükü çalışmalarının incelendiği altı kategoriyi toplam vergi yükü, bölgesel vergi yükü, sektörel vergi yükü, bireysel vergi yükü, emek (işgücü) üzerindeki vergi yükü ve subjektif vergi yükü çalışmaları arasından makale başlığı, anahtar kelime, tarih, erişim durumu, uluslararası hakemli dergilerde yayınlanan makaleler gibi dahil etme hariç tutma ve kalite kriterleri de dikkate alınarak seçilmiştir. İnceleme için seçilen bu makaleler ise Sciencedirect, Scopus ve Dergipark'ta bulunan uluslararası hakemli dergilerde yayınlanan İngilizce ve Türkçe makaleleri içermektedir. Sistematik literatür incelemesi için yıl aralığı, anahtar kelime ve konu başlığı, makale türü, konu alanı, açık erişim kriterlerine göre 63 makaleye ulaşılmıştır. Ulaşılan 63 makale vergi yüküne ait çalışmalara sınırlandırılmış olup altı kategori altında toplanan vergi yükü çalışmaları bu ölçütlere göre Sciencedirect'te 8, Scopus'ta 9, Dergipark'ta ise 32 araştırma makalesi olmak üzere 49 çalışma incelenmiştir.

Sistematik literatür incelemesi sonucunda literatürdeki vergi yükü çalışmalarının önemli bir bölümünün objektif vergi yükü üzerine olduğu subjektif vergi yükü üzerine ise az ve yetersiz çalışma olduğu anlaşılmıştır. Subjektif vergi yükü üzerine yapılan çalışmalar-

da genellikle vergi adaleti unsurunun etkili olduğu ve öne çıktığı görülmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde öncelikle vergi yükü unsurları üzerine karmaşık yapılar arasındaki ilişkileri ortaya koyabilecek ve subjektif vergi yükünün ölçülmesine yönelik çalışmalara ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır. Vergi yükünün her iki yönünün boşlukları ifade edilen şekilde ele alınmasıyla literatürde olduğundan yüksek hissedilen vergi yükünün azaltılması için daha doğru maliye politikaları oluşturulmasına katkı sağlayacaktır. Son yıllardaki çalışmaların, vergi yükünün çok az çalışılan subjektif vergi yükünün ölçülmesi için geliştirdikleri hesaplama metodlarıyla ölçülmesine önem verdiği ve boş olan bu alanı doldurmaya çalıştığı anlaşılrsa da bu çalışmaların çok az olduğu alanda hâlâ önemli ölçüde çalışmaya ihtiyaç olduğu açıktır. Çalışma bu boşluğun giderilmesi için literatürdeki mevcut çalışmaların eksik yönlerini ortaya koyarken araştırmacılara bundan sonraki çalışmalar için de fikir verecektir.

## 1. Kavramsal Çerçeve

Bu başlık altında vergi yüküne ait kavramsal çerçeve çizilmiştir. Bu kapsamda öncelikle uluslararası literatürde ele alınan vergi yükü kavramlarına ardından vergi yükünün tarihsel süreçteki gelişimine yer verilmiştir.

### 1.1. Vergi Yüğü Kavramı

Uluslararası literatürde vergi yükü kavramı hakkında farklı terimler kullanıldığı ve vergi yükü hakkında tek bir terim üzerinde fikir birliği sağlanmadığı görülmektedir. Literatürde vergi yükü terimi yerine vergi kotası<sup>1</sup>, vergi sıklığı<sup>2,3,4</sup>, vergi rasyosu<sup>5,6</sup> terimlerinin de

- 1 Zuzana Machova – Igor Kotlan, "The influence of corporate taxation on economic growth: The failure of tax quota?", *Politická ekonomie*, 60/6, (2012), 743-763.
- 2 Don Metcalf - Gilbert E. Fullerton, "Tax Incidence", *NBER Working Paper Series*, (2002), 1-85.
- 3 Laurence J. Kotlikoff,- Lawrence H. Summers, "Tax Incidence", *NBER Working Paper Series*, (1986).
- 4 Michael J. Wasylenko, "Taxation and economic development: the state of the economic literature", *New England Economic Review*, issue Mar, (1997), 37-52.
- 5 Nikola Šimková, "The Hierarchical clustering of tax burden in the EU27", *Journal of Competitiveness*, 7/3, (2015), 95-109.
- 6 Kerem Günay, "Türkiye'de Vergi Yüğü ve Vergi Kapasitesi Hesaplaması Üzerine Örnek Bir Çalışma", (Erişim 15.03.2019).

sıklıkla kullanılırken vergi yükü (tax burden) terimini de kullanan çalışmalar mevcuttur<sup>7,8,9,10,11,12,13</sup>.

Vergi yükü kavramı teorik açıdan kullanılacağı alana göre değişiklik gösteren bir kavramdır. Vergi yükü çalışmalarının önemli bir bölümünde vergi yükünün matematiksel olarak hesaplanabilen objektif vergi yükünü ele aldığı ve objektif vergi yükünü; vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı<sup>14</sup> ya da bir verginin ekonomik yükünü kimin taşıdığı belirlenmesi olarak tanımladıkları görülmektedir. Bu bağlamda literatürdeki vergi yükü çalışmalarının önemli bir bölümünün objektif vergi yükü çalışmalardan oluştuğu söylenebilmektedir<sup>15</sup>.

## 1.2. Vergi Yükü Çeşitleri

Vergi yükünü incelendiği alana göre çeşitli şekillerde ele almak mümkündür. **Objektif vergi yükü**, ödenen verginin mükellefin gelir düzeyi ile birlikte bakmakla sorumlu olduğu kişileri de dikkate alınarak ölçümünü ifade etmektedir<sup>16</sup>. Kısaca ifade etmek gerekirse objektif vergi yükü vergi yükünün hesaplanabilen kısmını ifade ettiği için matematiksel hesaplamalara konu edilebilmektedir. Objektif vergi yükü hesaplandığı alana göre toplam (toplumsal), bireysel, bölgesel ve sektörel vergi yükü şeklinde sınıflandırılarak incelenebilmektedir.

**Toplumsal (toplam) vergi yükü**, milli hasılının hazineye aktarılan payı olarak ifade edilmektedir<sup>17</sup>.

Toplumsal vergi yükü aşağıdaki gibi formüle edilebilmektedir.

$$\text{Toplumsal Vergi Yükü} = \text{Toplam Vergi Gelirleri} / \text{GSYİH}$$

**Bireysel vergi yükü**, bireyin ödediği toplam vergilerin bireyin toplam gelirine oranıdır<sup>18</sup>. Bu tanıma göre bireysel vergi yükü aşağıdaki gibi formüle edilebilmektedir.

$$\text{Bireysel Vergi Yükü} = \text{Bireyin Ödediği Toplam Vergi} / \text{Bireyin Toplam Geliri}$$

Bireysel vergi yükü de brüt vergi yükü, net vergi yükü ve gerçek vergi yükü olarak üç sınıfa ayrılmaktadır<sup>19</sup>. Buna göre **Brüt vergi yükü**, devletin sunduğu hizmetlerden sağlanan faydanın bireyin gelirinden devlete aktarılan payda dikkate alınmadan hesaplanmasıdır<sup>20</sup>.

**Net vergi yükü**, bireyin ödediği vergilerden kamu hizmetlerinden sağlanan faydalar ile mali yardımlar toplamının düşülmesi suretiyle elde edilen net tutarın bireyin gelirine oranıdır<sup>21</sup>.

**Gerçek vergi yükü**, en geniş kapsamlı vergi yükü kavramıdır. Bireyin ödediği vergi ile yansımaya yoluyla üzerine düşen vergi toplamından, faydalandığı kamu hizmet bedeli ile yansıtılan vergiler toplamının düşülmesiyle elde edilen verginin bireyin gelirine oranıdır<sup>22</sup>.

**Bölgesel vergi yükü**, bir bölgenin belirli bir dönem içinde ödemiş olduğu vergilerin yine aynı dönemde bölgenin toplam gelirine oranıdır<sup>23,24,25</sup>.

7 James R. Nunns - Barbara Atrostic, "Measuring Tax Burden: A Historical Perspective", *National Bureau of Economic Research, Inc.*, (Erişim 25.11.2019).

8 Richard Musgrave vd., "The Distribution of Fiscal Burdens", (Erişim 20.01.2020).

9 Zuzana Machova - Milan Kastan, "Tax Burden In EU Countries-A Comparative Study", *Economic Sciences*, (2010), 263-270.

10 Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), "Tax Burdens: Alternative Measures", *Tax Policy Studies* (2), (2000).

11 Nunns - Atrostic, "Measuring Tax Burden".

12 Edgar K. Browning, "The Burden of Taxation", *Journal of Political Economy*, The University of Chicago Press, 86/4, (Aug., 1978), 649- 671.

13 David E. A. Giles, - Patrick J. Caragata, "The learning path of the hidden economy: the tax burden and tax evasion in New Zealand", *Applied Economics*, New Zealand, 33/14, (2001), 1857-1867.

14 Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, (2001).

15 Metcalf - Fullerton, "Tax Incidence".

16 H. Üren Arsan, *Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme*, (Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1975), 12.

17 Arsan, *Vergi Yükü Üzerine*, 10.

18 Nunns - Atrostic, "Measuring Tax Burden".

19 Hüseyin Şen - İsa. Sağbaş, *Vergi Teorisi ve Politikası*, (Ankara: Barış Arıkan Yayınları, 2017) 3.Baskı.

20 İ. Cemil Demir, *Türkiye'de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*, (Afyonkarahisar:Dora Basım Yayın Dağıtım, 2013).

21 Nihat Edizdoğan vd., *Kamu Maliyesi*, 11 .Baskı, (Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010), 173.

22 Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, (2016), 159.

23 Wei Xı - Jun Xu, "A New Perspective on Regional Tax Burden Differences in China", *Journal of Systems Science and Information*, 4/5, (2016), 395.

24 Metin Erdem vd., *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, (Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017), , 233.

25 Demir, *Türkiye'de Vergi Yükü*, 5.



**Sektörel vergi yükü** ise belirli bir sektörün ödediği toplam vergilerin yine aynı sektörün milli gelire oranıdır<sup>26,27,28</sup>.

**Subjektif vergi yükü kavramı** ile ilgili literatür farklı terimlerle ifade edildiğini göstermektedir. Bu terimler; “vergi baskısı (tax pressure)”, “vergi tedirginliği (tax anxiety)”<sup>29</sup>, vergi tazyiki (tax pressure) terimlerinden oluşmaktadır<sup>30</sup>. Subjektif vergi yükü, bireylerin gelirine, özel durumuna, zevk ve tercihlerine göre değişebilen hissedilen iktisadi ve psikolojik baskı şeklinde tanımlanabilir<sup>31</sup>.

### 1.3. Vergi Yüğü Tahminlerinin Tarihsel Süreçindeki Gelişimi

Vergi yükü tahminlerinin gelişim süreci incelendiğinde vergi yükü üzerine ilk çalışmaların İngiltere’de yapıldığı anlaşılmaktadır<sup>32</sup>. İlk vergi yükü çalışmalarının İngiltere’de başlaması ülkenin o dönemdeki ekonomik şartlarına bağlanmıştır. İngiltere’de Napolyon savaşları nedeni ile gelir vergisinin geçici olarak savaşı finanse etmesi için yürürlüğe konulması ve daha sonra bu verginin kalıcı hale getirilmesi,<sup>33</sup> savaş ve diğer sosyal krizlerin kamu gelirlerinin artmasına neden olması, 1. ve 2. Dünya Savaşının da hükümetin büyümesine ve milli gelirin yüzde 10’u civarında vergi gelirlerinde bir artışa neden olmuştur<sup>34</sup>. Vergi gelirlerinin her savaş döneminde sürekli artış göstermesinin ağır vergi yüküne neden olması ilk vergi yükü çalışmalarının İngiltere’de başlama sebepleri olarak gösterilebilir<sup>35</sup>.

İngiltere’de ilk vergi yükü çalışmalarına Herbert Samuel’in “*The Burden of Taxation on the Various Classes of the Community*” ve “*Report of the Committee on National Debt and Taxation*” örnek gösterilebilir<sup>36</sup>.

ABD’de ilk vergi yükü çalışmalarına ise 1936-1937 yıllarında yapılan “*Burden of Direct Taxes Paid in Terms of Income Classes*” ile “*Tax Burden Estimates by Income Classes*” adlı çalışmalar örnektir<sup>37</sup>.

Türkiye’de hazırlanan ilk vergi yükü çalışmalarına ise 1937 yılında Atatürk döneminde Türkiye’ye davet edilen uzman Fransız maliyeci J. Picharles’in hazırladığı rapor örnek gösterilebilir. Bu rapor, Türkiye’nin sektörler üzerindeki vergi yükü dağılışına dair hesaplamalardan oluşmaktadır<sup>38</sup>. Ulusal literatürde Türkiye’de ilk vergi yükü tahminlerine dair çalışmalara 1930’lu yılların başlarında önem verilmeye ve hesaplanmaya başlandığı ancak literatür bu çalışmaların teorik olduğu ve vergi, vergi grubu ya da toplam vergi yükü hesaplamalarından öteye gidemediği yönündedir<sup>39</sup>. 1937 yılında uzmanlığından yararlanan Picharles’in, hazırladığı rapor, Türkiye’de ilk vergi yükü hesaplamalarına ait çalışmaların 1930’lu yıllarda başladığının göstergelerindedir.

## 2. Araştırma Yöntemi ve Sınırlılıkları

Literatür incelemesi, önceden yapılmış çalışmalardaki bilgiye hakimiyet ve mevcut çalışmanın katkısı açısından alanda bilgi temeli oluşturulmasına katkı sunar. Araştırmada, alanda yapılan çalışmaların güçlü ve yetersiz olduğu düşünülen yönlerinin ortaya konulması için literatür incelemesi yöntemine karar verilmiştir. Bir konuyla ilgili literatürün olmaması o konunun çalışmaya değer bulunmaması, çalışılacak bir yol olmaması ya da konuyu sınırlı inceleme sorunlarından kaynaklanabilir. Literatür incelemesi sonucunda araştırmacı, konuyla ilgili literatürde hangi öngörülerin olduğu, teorik çerçevede konunun hangi yönlerinin

26 Erdem vd., *Kamu Maliyesi*, 233.

27 Edizdoğan vd., *Kamu Maliyesi*, 172.

28 Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, 161.

29 Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş*, 18.Baskı, (Ankara:Gazi Kitabevi, 2017), 201.

30 Şen - Sağbaş, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 298.

31 Coşkun C. Aktan - Hilmi Çoban, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, (Der.: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Yaşar Vural), (Ankara:Seçkin Yayıncılık, 2006), 140-141.

32 H. Üren Arsan, “1956’da Türkiye’de Zirai Sektör Üzerindeki Vergi Yüğü” (Erişim 12.11.2019).

33 Trotman – Dickenson – Irena Donata, “Public Expenditure in Practice: The British Experience”, *Economics of the Public Sector*, (1996), 91,169.

34 Stephen Smith, “Taxation A Very Short Introduction” (Erişim 15.10.2020).

35 Esfender Korkmaz, *İktisadi Gelişme ve Mali Sistem*, (İstanbul:Filiz Kitabevi, 1998), 6.

36 Herbert Samuel, “The Taxation of the Various Classes of the People”, *Journal of the Royal Statistical Society*, 82/2, (1919), 143-182.

37 Maxine Yapple, “The Burden of Direct Taxes as Paid by Income Classes”, *American Economic Review*, Vol. XXVI, No.4, December, (1936), 691-710.

38 J. Picharles, *Türkiye Vergi Rejimine Dair Umumi Mütalaalar*, 1, (1937), 13-30.

39 Erdem vd., *Kamu Maliyesi*, 162.

eksik kaldığı gibi durumları belirleyerek araştırma bulgularına değinir<sup>40</sup>.

Literatür incelemesi birçok farklı neden için yapılabilir. Üzerinde oldukça çalışılmış ve olgunlaşmış bir konunun literatür incelemesi, gelişmeye devam ettikçe konunun genişlemesi ve ortaya çıkan daha çeşitli bilginin eleştirisinde ve yeniden kavramsallaştırılması için literatür incelemesinden yararlanılabilir. Yine henüz yeni olan ve kapsamlı bir literatür incelemesine tabi tutulmayan çalışmanın konuya yeni bir model ya da çerçeve çizmek gibi ön kavramsallaştırmasına da imkân sunabilir<sup>41</sup>. Çalışma, vergi yükünün sistematik bir literatür incelemesini sunmaktadır.

Çalışmanın ilk sınırlılığı; konu bütünlüğünün bozulmaması için önceki bölümde değinilen vergi yükü çeşitleri çerçevesinde 2014-2023 dönemini kapsayan çalışmaların incelenmiş olmasıdır. İkinci sınırlılığı ise, en kapsamlı uluslararası veri tabanlarından Scienccdirect, Scopus ve Dergipark veri tabanlarındaki çalışmalardan oluşmasıdır.

Sistematik literatür incelemesi bölümün alt başlıklarında detaylı şekilde açıklanmıştır.

### 2.1. Sistematik Literatür İncelemesi

Sistematik incelemeler, geleneksel incelemelerden belirli bir konudaki tüm literatürü tanımlamak, eleştirel olarak değerlendirmek ve sentezlemek için açık ve kesin kriterler (aşamalar) kullanmaları bakımından farklıdır<sup>42</sup>. Sistematik bir literatür incelemesi, belirli bir araştırma sorusu, konu alanı veya ilgilenilen olguyla ilgili mevcut tüm araştırmaları tanımlamanın, değerlendirmenin ve yorumlamanın bir yoludur. Sistematik inceleme; daha ileri araştırmalara yönelik alanlar önermek amacıyla mevcut araştırmalardaki boşlukları tespit etmek, yeni araştırma faaliyetlerini uygun şekil-

de konumlandırmak için bir çerçeve sunmak gibi birçok amaca hizmet edebilir<sup>43</sup>.

Çalışmada Scienccdirect, Scopus ve Dergipark olmak üzere üç veri tabanında uluslararası hakemli olarak yayınlanan araştırma makaleleri incelenmiştir. Bu veri tabanlarından ulaşılan vergi yüküne ait çalışmaların inceleme süreci bir sonraki alt başlıkta detaylı şekilde açıklandığından ayrıca burada değinilmemiştir. Bu kapsamda Scienccdirect'te yayınlanan 19 makaleden 8'i, Scopus'ta yayınlanan 10 makaleden 9'u ve Dergiparkta yayınlanan 34 makaleden 32'si olmak üzere toplam 63 araştırma makalesinden çalışma için belirlenen kriterlere uymadığından 14'ü inceleme dışı bırakılarak 49'u ele alınmış bu makaleler sistematik literatür incelemesine tabi tutulmuştur.

Sistematik literatür inceleme süreçleri başlığı altında incelemenin aşamaları açıklanmıştır.

### 2.2. Sistematik İnceleme Süreçleri

Sistematik inceleme, birden fazla farklı aşamayı içerir. Sistematik inceleme için mevcut literatür bu aşamalar ile ilgili farklı öneriler sunmaktadır. Bu çalışmada sistematik literatür incelemesi için Kitchenham (2004) aşamaları takip edilmiştir. Bu aşamalar: incelemenin planlanması, incelemenin yürütülmesi, incelemenin raporlanması aşamalarından oluşmaktadır. İncelemenin planlanması aşaması; inceleme ihtiyacının belirlenmesi ve inceleme protokolünün geliştirilmesinden oluşurken incelemenin yürütülmesi aşaması; araştırmanın tanımlanması, birincil çalışmaların seçimi, çalışma kalitesi değerlendirmesi, veri çıkarma ve izleme, veri sentezinden oluşmaktadır. Son olarak incelemenin raporlanması aşaması ise tek aşamadan oluşmaktadır<sup>44</sup>. Bu aşamaların detayları aşağıdaki başlıklarda açıklanmıştır.

#### 2.2.1. Sistematik İncelemenin Plânlanması

Sistematik incelemenin planlanması aşaması, incelemenin amacını ve prosedürlerini tanımlayan sistematik bir inceleme protokolüdür. Sistematik bir ince-

40 Sharan B. Merriam, *Qualitative Research A Guide to Design and Implementation*, Third Edition, (Çev.Ed:Selahattin Turan), Nitel Araştırma Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber, Üçüncü Basımdan Çeviri, (Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti, (2018), 73.

41 Abdullah Ramdhani vd., "Writing a Literature Review Research Paper: A step-by-step approach", *International Journal of Basic and Applied Science*, Vol. 03, No. 01, July (2014) 47-56.

42 Patricia Cronin, Frances Ryan, Michael Coughlan, "Undertaking a literature review: a step-by-step approach", *British Journal of Nursing*, (2008), Vol 17, No 1.

43 Barbara Kitchenham, "Procedures for Performing Systematic Reviews", <https://www.researchgate.net/publication/228756057> adresinden 27.09.2023 tarihinde alındı. (2004), 1-2.

44 Kitchenham, 2004:3.

leme protokolü; yayın seçimi kriterleri, yayın kalitesi değerlendirmesinin işlenmesi, veri çıkarma planı, veri sentez planı ve proje planı gibi içerikler son raporun yapısı hakkında bilgi verir<sup>45</sup>. Sistematik incelemenin planlanması için ilk olarak inceleme ihtiyacı belirlenmelidir. Bir konu ile ilgili literatürü kapsamlı ve şeffaf bir şekilde özetlemek gerekli görüldüğünde sistematik incelemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Sistematik incelemeye başlamadan önce bu incelemenin gerekli olup olmadığına karar verilmeli ardından uygun değerlendirme kriterlerine göre mevcut incelemeler belirlenerek gözden geçirilmelidir<sup>46</sup>.

Sistematik bir incelemeye bir olguya ilişkin mevcut tüm bilgilerin kapsamlı ve şeffaf bir şekilde özetlenmesi ihtiyacı olduğunda başvurulur. Mevcut vergi yükü literatürünün genellikle nicel yöntemli çalışmalardan oluştuğunu ve OECD, Ulusal İstatistik Kurumları'ndan elde edilen verilerle geliştirilmiş bir indeks veya çalışma için geliştirilen indeksler (model, formül) üzerinden hesaplanan objektif vergi yüküne eğilimli olduğu görülmüştür. Subjektif vergi yükünün ise araştırmacılar tarafından çok tercih edilmediği bu yönde yapılan çalışmaların da teorik olduğu anlaşılmıştır. Vergi yükü, birbirinden farklı iki yönü olan ve biri daha çok sayısal bir değeri ifade etmesi bakımından nicel diğeri ise bireylerin psikolojik durumlarını içerdiğinden nitel yöntemlerle birlikte ele alınması gereken karmaşık bir olgudur. Vergi yükü literatürünün genellikle objektif vergi yükü üzerine odaklı olması vergi yükü tespiti için yeterli olmamakla birlikte maliye politikaları için de sınırlı bir çerçeve sunmaktadır. Bu bağlamda, oluşturulacak maliye politikaları için bir gösterge niteliğinde olan vergi yükünün her yönüyle değerlendirilmesine olanak tanıyan karmaşık ilişkileri ortaya koyan nitel ve karma yaklaşımlı yöntemlerin eksikliği çalışma için sistematik bir literatür incelemesi yapılmasını gerekli kılmıştır. Araştırmacı, nitel, nicel ve karma yöntemli vergi yükü çalışmalarına odaklanmış ve bu çalışmaların eksik yönlerini öne çıkararak gelecek çalışmalara literatürdeki boşluk hakkında bilgi vermeyi amaçlamıştır.

İncelemenin planlanması aşamasının ardından inceleme protokolünün değerlendirilmesi aşamasına geçilmiştir. İnceleme protokolü, belirli bir sistematik

incelemeyi gerçekleştirmek için kullanılacak yöntemleri içerir. Araştırmacının önyargı olasılığını azaltmak için önceden tanımlanmış bir inceleme protokolüne ihtiyaç vardır. Çalışmanın gerekçesi, incelemenin cevaplamayı amaçladığı araştırma sorusu, arama terimleri, birincil çalışmaları araştırmak için kullanılacak strateji, veri tabanları, seçim kriterleri, kalite değerlendirme ve veri çıkarma stratejisi inceleme protokolü için izlenecek protokolün bileşenlerini oluşturur<sup>47</sup>. Araştırmacı, çalışmasında Kitchenham'ın (2004:4) inceleme protokolüne uymuştur.

Çalışmanın amacı doğrultusunda öncelikle konunun araştırılacağı veri tabanlarına karar verilmiştir. Literatür incelemesi, araştırmacının kendi dahil etme, çıkarma kriterlerine göre daraltılmasına imkân tanıyan hakemli literatürün en büyük veri tabanlarından Scopus ve ScienceDirect ve Dergipark veri tabanları üzerinde yapılmıştır. Dahil etme ve çıkarma kriterlerinden anahtar kelime, makale başlığı, makale türü, tarih, açık erişim kriterlerine göre konuyu araştırmıştır. ScienceDirect, Scopus ve Dergipark olmak üzere 3 veri tabanında 2013-2023 yılları arasında yayınlanan uluslararası hakemli dergilerin araştırma makaleleri inceleme için seçilmiştir. Çalışmada Scopus'ta yayınlanan 10 makalenin kriterleri sağlayan 9'u incelenirken Sciencedirect'te yayınlanan 19 makaleden kriterleri sağlayan 8'i ve makale çalışma Dergipark'ta yayınlanan 34 makaleden kriterleri sağlayan 32'si dil, tarih ve konu uyumsuzluğu kriterlerine göre 13'ü hariç tutularak toplam 49 makale incelenmiştir. Hakemli makalelerin sunduğu titizliği ve kaliteyi korumak için kitap, kitap bölümü, sunum ve konferanslar çalışma dışı tutulmuştur. Çalışma, toplam 49 makalenin sistematik literatür incelemesini sunmaktadır.

### 2.2.2. Sistematik İncelemenin Yürütülmesi

Sistematik incelemenin yürütülmesi aşaması, nihai sonuçlara odaklıdır ancak bunun yanında tarama kaydı ve arşivi, seçilen yayınların listesi, kalite değerlendirmeleri ve seçilen yayınların her biri için elde edilen veriler gibi süreçleri de içerir<sup>48</sup>. Sistematik bir araştırma, kapsam belirleme çalışmasından, literatürden oluşturulan anahtar kelimelerin ve arama terimlerinin tanımlanmasıyla başlar. Araştırmacı bu terimleri belirledikten sonra çalışma için en uygun ara-

45 Mark Staples, Niazi Mahmood, "Experiences using systematic review guidelines", *The Journal of Systems and Software* 80 (2007) 1425-1437.

46 Kitchenham, 2004:4

47 Kitchenham, 2004:4,

48 Staples - Niazi, "Experiences, 2007:1426

ma dizelerine karar vermelidir. Arama stratejisi, aramanın tekrarlanabilmesini sağlayacak kadar ayrıntılı olarak raporlanmalıdır. Araştırma çıktısı, incelemenin dayanacağı makale ve makalelerin tam bir listesinden oluşmalıdır. Bu listede sadece inceleme protokolünde belirtilen dahil etme kriterlerinin tümünü karşılayan ve hariç tutma kriterlerinden hiçbirini karşılamayan çalışmalar incelemeye dahil edilmez. Sistematik incelemede kullanılan bu net kriterler, inceleme sonuçlarının kalitesinin artırılması için gereklidir. Kalite değerlendirmesi için belirli bir derginin derecelendirilmesi de (hakemli dergiler vb.) inceleme için yeterlidir. Öncelikle araştırmacı makalelerin incelenmesi ve daha detaylı değerlendirilmesi için ilgili kaynaklara ulaşacak ve bunlardan bazılarını sistematik inceleme için seçecektir. Sistematik incelemenin her aşamasında dahil edilen ve hariç tutulan makale sayısı, hariç tutma nedenleriyle birlikte açıklanmalıdır<sup>49</sup>. Kısaca incelemenin yürütülmesi aşamasında; çalışmanın tanımlanması, çalışmaların seçimi, çalışma kalitesinin değerlendirilmesi, veri çıkarma ve izleme ve veri analizi aşamaları sırayla takip edilir<sup>50</sup>.

Araştırmacı çalışmada yukarıda ifade edilen incelemenin yürütülmesi aşamasının tüm kriterlerini dikkate almıştır. Bu bağlamda, öncelikle çalışma için arama kriterlerini sağlamış ve anahtar kelime ile makale başlıklarını oluşturmuştur. Makale başlığında tax burden ve vergi yükü başlıklarıyla arama yaparken anahtar kelimeleri de bu şekilde belirlemiştir. Ayrıca, incelemeyi 2013-2023 yılları arasında online erişime açık çalışmalarla sınırlandırmıştır. Bu makaleler, Scencedirect, Scopus ve Dergipark olmak üzere üç ayrı veri tabanında aratarak toplam 63 makaleye ulaşmış dahil etme ve hariç tutma kriterlerine göre incelenen makalelerden 14'ü kriterlerden dil, tarih ve konu uyumsuzluğundan inceleme dışında tutulmuştur. Kalite kriterlerinin de dikkate alındığı çalışmada, sadece uluslararası hakemli dergilerde yayınlanan makalelerin incelenmesi ile yayın kalitesinin de artırılması sağlanmıştır. Tüm bu aşamaların ardından inceleme için 49 makale uygun bulunmuş ve sistematik inceleme bu makaleler üzerinden yürütülmüştür.

49 David Tranfield, David Denyer and Palminder Smart, "Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review", *British Journal of Management*, Vol. 14, (2003), 207-222.

50 Kitchenham, 2004:7

### 2.2.3. Sistematik İncelemenin Raporlanması

İyi hazırlanmış bir sistematik inceleme, araştırmacının ele aldığı kapsamlı birincil araştırma makalelerini sentezleyerek araştırmayı anlamasını kolaylaştırmalıdır<sup>51</sup>. İncelemenin raporlanması aşamasında araştırmacının öncelikle alana tamamen hakîm "tanımlayıcı analiz" oluşturması gerekir ve bunun için birçok basit kategoriden (makalelerin yaş profili, alanın sektörel, bölgesel, toplam vergi yüküne bölünmesi, alandaki çalışmaların dönemleri gibi) yararlanabilir. Araştırmacı, kendi sonuçları üzerinden gerekçelerini de sunarak alanın geniş kapsamlı tanımlayıcı bir açıklamasını yapabilmelidir. Ayrıca, araştırmacıların, inceleme sonuçlarını temel katkıların veri çıkarma formlarından bilinen ve oluşturulanların ana hatlarını çizerek bir 'tematik analizin' bulgularını raporlamaları da gerekir. Temalar arasında fikir birliğine odaklanmak istenebileceği gibi ortaya çıkan temel temalar da belirlenmek istenebilir. Mümkün olan her yerde çeşitli temel katkılardaki temaları birbirine bağlamak ve bu tür bağlantıların altını çizmek raporlama sürecinin önemli bir parçasıdır<sup>52</sup>.

Çalışmanın yukarıda ifade edilen raporlama aşamasında dahil etme hariç tutma kriterlerine göre incelenen 49 makalenin 45'inin objektif vergi yüküne ait olduğu anlaşılmaktadır. Bu makalelerin de 4'ünün sektörel, 3'ünün bölgesel, 6'sının bireysel, 28'inin ise toplam vergi yüküne aitken sadece 4 makalenin subjektif vergi yükünü ele aldığı ve bu anlamda subjektif yönüne ait oldukça az çalışmanın olduğu görülmektedir. Özellikle OECD ve ulusal istatistik kurumlarının verilerinden yararlanılarak yapılan vergi yükü hesaplamalarının toplam vergi yüküne ait olduğu ve OECD'nin temel aldığı endeksi uyguladıkları da (Tax-to GDP ratio - Vergi Gelirleri/GSYİH) inceleme sonuçlarından anlaşılmaktadır. İncelenen makaleler çerçevesinde vergi yükünün subjektif yönüne dair çok az çalışma olduğu bu çalışmaların da genellikle teorik olduğu ve alanda çok daha fazla çalışma yapılmasına ihtiyaç olduğu söylenebilir.

### 3. Uluslararası Vergi Yükü Literatürü

Son yıllarda subjektif vergi yükünün teorik alt yapısının nitel yöntemlerle analizlere tabi tutularak öncelikle subjektif vergi yükü üzerinde etkili unsurların

51 Tranfield vd., *Towards a Methodology* 2003:217

52 Tranfield vd., 2003:217-219



gerçekte literatür ile paralel olup olmadığını inceleyen çalışmaların da olduğu görülmektedir. Ancak henüz subjektif vergi yükünü objektif vergi yükü gibi hesaplayabilen ve aralarındaki farka odaklanan çalışmaların eksik olduğu bu bağlamda vergi yükünün boş kalan bu yönüne dair çalışmalara ağırlık verilmesi gerektiği açıktır.

Vergi yükü çalışmaları; mükelleflerin yüklendiği vergi yükünün tespiti, maliye politikasının etkin bir araç olarak kullanılması, ekonomik gelişme ve gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi birçok alan için oldukça önemlidir. Çalışmanın metodolojik kısmı için maliye literatürü incelenmiş ve vergi yükü literatüründen matematiksel olarak hesaplanabilen objektif vergi yükü çalışmaları ile matematiksel olarak hesaplanamayan subjektif vergi yükü çalışmaları iki ayrı tablo oluşturularak ele alınmıştır (Tablo 3.1.1, Tablo 3.2.1). Ayrıca çalışmada literatür incelemesi yapılırken ulusal

ve uluslararası literatür karşılaştırılmış ve vergi yükü çalışmalarının daha çok altı başlık altında toplandığı görülmüştür. Bu nedenle daha sistematik bir analiz sunacağından çalışmada vergi yükü literatürü bu yedi kategori çerçevesinde incelenmiştir. Maliye literatüründe yer verilen bu altı kategoriyi; Toplam vergi yükü (ekonomik büyüme) çalışmaları, sektörel vergi yükü çalışmaları, bölgesel vergi yükü çalışmaları, bireysel vergi yükü, ücret geliri (emek) üzerindeki vergi yükü çalışmaları ve subjektif vergi yükü çalışmaları oluşturmaktadır.

### 3.1. Objektif Vergi Yüküne Yönelik Literatür

Uluslararası literatürde vergi yükü ile ilgili çalışmaların önemli bir bölümünü objektif vergi yüküne yönelik çalışmalar oluşturmaktadır. Objektif vergi yüküne yönelik çalışmalara Tablo 3.1.1'de yer verilmiştir.

**Tablo 3.1.1. Objektif Vergi Yükü Literatürü**

Yazar	Yıllar	Yöntem	Ülke	Bulgular	Benzerlikler	Farklılıklar
Stankevičius, Vasiliauskaite (2014) <sup>53</sup>	2005-2012	Spearman katsayısı ve Regresyon Analizi Nitel yöntem	AB Ülkeleri	2005-2012 yılları arasında AB ülkelerinde farklı ekonomik kalkınma seviyeleri olması durumunda vergi yükü ile kayıt dışı ekonomi düzeyi arasındaki ilişkiyi analiz eden çalışma, kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiyi olumsuz etkilediği bulunmuştur. Kayıt dışı ekonominin kaldırılmasıyla kayıtlı ekonomide üçte bir oranında faaliyet artışı sağlanacağı, ülkedeki kayıt dışılık ile vergi oranı arasındaki ilişkinin güçlü olduğu da bulgular arasındadır.	Toplam vergi yükü	
Morar <sup>54</sup> (2015)	2013-2014	Eurostat verileri ile Toplam Vergi Yükü Endeksi ile (Tax-to—GDP ratio) Analiz		2013 yılı için GSYİH'nın %7,1'i, 2014 yılında ise bütçe dengesi GSYİH'nın %1,4'ü ve personel maliyetlerinin GSYİH'nın %7,0'ı olacağı bulunmuştur.	Toplam vergi yükü	
Strlko55, Široký (2015)	2007-2014	Çek İstatistik Kurumu verileri Karşılaştırmalı Analiz	AB ve Çek Cumhuriyeti	2007-2014 döneminde Çek Cumhuriyeti'nde net geliri yüksek olan hanelerin, düşük gelirli hanelere kıyasla indirimli KDV oranına tabi mal ve hizmet satın alma ve KDV'den muaf mallar için önemli ölçüde daha fazla harcama yaptıkları tespit edilmiş ve KDV'nin gerilemesi varsayımı doğrulanmıştır.	Bireysel vergi yükü	

53 Evaldas Stankevičius – Asta Vasiliauskaite, "Tax burden level leverage on size of the shadow economy, cases of EU countries 2003-2013", *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 156 ( 2014 ) 548 – 552

54 Ioan Dan Morar, "Taxation: Effects and influences", *Procedia Economics and Finance*, 32 ( 2015 ) 1622 – 1627.

55 Regina Strlko – Jan Široký, "Changes In The Vat Burden On Expenses Of Selected Households In The Czech Republic (2007-2014)", *Law And Economics Review*, 6 (3), (2015), 189-202.

Tablo 3.1.1. devam

Saraç (2015) <sup>56</sup>	1969 2013	Markov rejim değişim tekniği Doğrusal olma- yan ekonometrik analizi	Türkiye	Dolaylı vergi yükünde yükündeki artışın ekonomik büyümeyi pozitif etkilediği, fakat dolaysız vergi yükündeki artışın büyümeyi negatif etkilediği tespit edilmiştir.	Toplam vergi yükü	
Demir, İ.Cemil (2016) <sup>57</sup>	2015 2016	Ordered probit regresyon	Türkiye	Katlanılabilir vergi yükünün Türkiye'de 1410 vergi mükellefiyle yapılan anket verileriyle ölçüldüğü çalışmada, katlanılabilir vergi yükünün %12,91 ile yaklaşık %13 bulunurken aynı dönemdeki toplam vergi gelirlerinin GSMH'ya oranının %26 olduğu ve objektif vergi yükünün bu anlamda ödemeye razı olunan vergi yükünün 2 katı olduğu bulunmuştur.	Toplam vergi yükü	Katlanılabilir (mükelleflerin ödemeye razı olduğu) vergi yükü
Kargı ve Yaygır (2016) <sup>58</sup>	1996 2014	GİB verileri ile Analiz	Türkiye	GV tahsilatının neredeyse %90'ının ücretlerden oluştuğu, vergi rekabetinin vergi yükünün dolaylı vergiler üzerine kaymasına neden olduğu ve vergi adaletsizliği yarattığı sonucuna varılmıştır.	Toplam vergi yükü	
Demir ve Sever (2017) <sup>59</sup>	1980 2014	Panel Veri Analizi	11 OECD Ülkesi	Kısa dönemde toplam, dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerindeki artış GSYH'yi olumsuz etkilerken uzun dönemde dolaysız vergi gelirlerindeki artış GSYH'yi olumsuz etkilemektedir.	Toplam vergi yükü	
Karayılmazlar ve Göde (2017) <sup>60</sup>	1965 2015	Vektör Hata Düzeltilme Modeli (VECM)	Türkiye	Vergi yükündeki ve yurtiçi tasarruflardaki artışın ekonomik büyümeyi pozitif etkilediği ancak tasarruflardaki artışın etkisinin istatistiki açıdan anlamlı bulunmadığı açıklanmaktadır.	Toplam vergi yükü	
Organ ve Ergen (2017) <sup>61</sup>	1980 2015	Eşbütünleşme ve Granger Nedensellik	Türkiye	Vergi yükü ve ekonomik büyüme arasında eşbütünleşme ilişkisi ve vergi yükünden ekonomik büyümeye tek yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.	Toplam vergi yükü	
Çelikay (2017) <sup>62</sup>	1924 2014	ARDL Sınır Testi	Türkiye	Kişi başına düşen GSYİH'da %1'lik bir artışın uzun dönemde vergi yükünü %0,07 pozitif yönlü etkisi bulunurken kısa dönemde istatistiki olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir.	Bireysel vergi yükü	ARDL Sınır Testi
Kılıçaslan ve Yavan (2017) <sup>63</sup>	1965 2013	OECD verileriyle analiz	OECD ülkeleri ve Türkiye	1965-2013 yılları arasında bireysel vergi yükü OECD ortalaması 2013'de %8,77 iken Türkiye ise %4,07 ile en düşük dördüncü ülke konumundadır. Ayrıca, Türkiye'nin toplam vergi yükü %29,3 ile olan OECD ortalamasının (%34,2) altında olduğu görülmektedir.	Bireysel ve toplam vergi yükü	

56 Taha Bahadır Saraç, "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği", Maliye Dergisi Sayı 169, Temmuz-Aralık (2015), 21-35.

57 İhsan Cemil Demir, "Katlanılabilir Vergi Yükü Ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma", AKÜ İİBF Dergisi - Cilt: XVIII Sayı: 2 Yıl: Aralık (2016), 79-87. *Journal of Economics and Administrative Sciences*- Volume: XVIII Issue: 2 Year: December (2016), 79-87.

58 Veli Kargı - Tacim Yaygır, "Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yükü", *International Journal of Public Finance*, Vol./Cilt: 1 | Issue/Sayı: 1 | (2016), 1 - 22.

59 Murat Demir - Erşan Sever, "Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi", Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Mayıs (2017), 9 (2), 51-66

60 Ekrem Karayılmazlar - Bilal Göde, "Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt-Sayı: 10 (4), Ekim (2017), 131-142.

61 İbrahim Organ - Eren Ergen, "Türkiye'de Vergi Yükünün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Bir Çalışma", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Mayıs (2017), Sayı 27.

62 Ferdi Çelikay, "Milli Gelirin Vergi Yükü Üzerindeki Etkileri: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı ile Türkiye Üzerine Bir İnceleme (1924-2014)", *Sosyoekonomi*, Vol. 25(32), 169-188.

63 Harun Kılıçaslan - Serkan Yavan, "Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırma", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (2017) 13/13, Sayı 2. *The International Journal of Economic and Social Research*, (2017), Vol. 13, Year 13, No. 2.

Tablo 3.1.1. devam

Ondetti (2017) <sup>64</sup>	Tarihsel Analiz (Nitel Yöntem)	Meksika	Çalışma, Latin Amerika ülkeleri arasında Meksika'nın hafif vergiye sahip olmasının ülkenin petrol zenginliğiyle birlikte siyasi faktörlerin, özellikle de özel sektörün vergileri artırma girişimlerine gösterilen şiddetli ve sürekli direnişin bir sonucu olduğunu vurgulamaktadır.	Toplam vergi yükü
Çelikay (2018) <sup>65</sup>	EşbütünleşmeGranger Nedensellik ve Panel Hata Düzeltme Modeli	Türkiye (81 il)	Vergi yükü ve ekonomik büyüme hızı arasında uzun dönemli bir ilişki tespit edilmiştir. Vergi yükünden ekonomik büyümeye doğru nedensellik ilişkisine ulaşılrken aynı zamanda vergi yükünün kısa dönemde ekonomik büyümeyi olumsuz, uzun dönemde ise olumlu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.	Toplam vergi yükü
Medina and Schneider (2018) <sup>66</sup>	Döviz Talebi Yaklaşımı (CDA) ve Yapılan-dırılmış Hibrit Modele Dayalı Tahmin Prosedüründe Çoklu Göstergeli Çoklu Nedenler (MIMIC) Ekonometrik Analiz	158 ülke	1991'den 2015'e kadar 158 ülkenin kayıt dışı ekonomisinin ortalama büyüklüğü yüzde 31,9'dur. En büyükleri yüzde 60,6 ile Zimbabve ve yüzde 62,3 ile Bolivya'dır. En düşük oranlar yüzde 8,9 ile Avusturya ve yüzde 7,2 ile İsviçreydi. Ek sağlamlık testleri ayrıca çoğu durumda ticari açıklık, işsizlik oranı, kişi başına düşen GSYİH, hükümet büyüklüğü, mali özgürlük ve yolsuzluğun kontrolünün istatistiksel olarak oldukça anlamlı olduğunu açıkça göstermektedir.	Toplam vergi yükü
Ay ve Haydanlı (2018) <sup>67</sup>	BUMKO verileri	Türkiye	Vergi yükünün çeşitli toplum kesimlerinin vergi politikalarının oluşumunda ne derece etkili oldukları ve bu etkilerin ekonomik, sosyal ve politik sonuçları analiz edilen çalışmada 2008 yılında GV tahsilatının %92'sinin ücretli kesim üzerinde kaldığı görülmektedir.	Ücretliler üzerindeki vergi yükünün yüksek olması (%92)
Tono (2019) <sup>68</sup>	Deneyisel (korelasyonel istatistik) Analizi double		Vergi planlaması, özsermaye ve operasyon nakit akışı, gelir vergisi yükünü sıkıştırma çabasını eş zamanlı olarak etkilediği, vergi planlaması ve eşitliğin, vergi yükünün sıkıştırılması çabalarını kısmen etkilediği, Gelir vergisi yükünün azaltılması çabasında operasyon nakit akışının bir etkisi bulunmamıştır	Sektörel vergi yükü
Koç (2019) <sup>69</sup>	Eşbütünleşme ve Hata Düzeltme Modeli (VEC)	Türkiye	Vergi yükü ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemli ilişki olduğu ve vergi yükündeki artışın ekonomik büyümeyle sonuçlandığı açıklanmaktadır.	Toplam vergi yükü

64 Gabriel Ondetti, "The Power of Preferences: Economic Elites and Light Taxation in Mexico", *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, Universidad Nacional Autónoma de México Nueva Época, Año Lxii, núm. 231, septiembre-diciembre de (2017), 47-76.

65 Ferdi Çelikay, "Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Hızı Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki İller Örneğinde Ampirik Bir Analiz (2005-2014)", *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, (2018), 3(5):37-55.

66 Leandro Medina - Friedrich Schneider, "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?", *IMF Working Paper*, International Monetary Fund, (2018)

67 Hakan Ay - Mehmet Latif Haydanlı, "Kuruluşundan Günümüze Türkiye'de Vergi Yükü ve Gelir Dağılımının Analizi", *Sosyoekonomi*, 26/38, (2018), 53-70.

68 Han Tono, "The Effect Of Tax Planning, Equity And Operation Cash Flow Towards The Effort Of Compressing Income Tax Burden In Property And Real Estate Companies Listed In Stock Exchange Period 2012-2015", *Journal of Life Economics*, Cilt / Volume 6, Sayı / Issue 2, (2019), 151-162.

69 Özgür Emre Koç, "Türkiye'de Vergi Yükü Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi", *Alanya Akademik Bakış Dergisi Alanya Academic Review Journal*, C:3, S:3, (2019), 247-259

Tablo 3.1.1. devam

Çelikay (2019) <sup>70</sup>	1993 2016	Dinamik panel veri tahmin edicileri, LLC Panel birim kök testi, Genelleştirilmiş momentler yaklaşımı (GMM)	34 OECD Üyesi ülke	Araştırma bulgularına göre kişi başına gelir, dış ticaret hacmi, istihdam kapasitesi, işsizlik ve sanayi sektörünün ekonomik payı gibi değişkenler vergi yükünü istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkilemektedir. İşsizliğin vergi yükü üzerindeki olumlu etkisinin arkasında sosyal devlet anlayışının terk edilmemesi yatmaktadır. Böylece kısa vadede işsizlik nedeniyle devletin kamu transfer harcamalarını artıracığı, bu artışın hem orta hem de uzun vadede kamu sektörüne mali yük getireceği ve son olarak vergi yükünde artış olacağı öngörülmüyor.	Bireysel vergi yükü
Xu, Li, Liang and Rahman (2019) <sup>71</sup>	2016 2018	Parametrik olmayan kıyaslama ve yol modeli	Çin (Taizhou şehri)	Kredi sigortası fonundaki 3552 küçük ve mikro işletmenin vergi riski tahsisini ölçen çalışma sonuçları vergi yükünün azaltılması ve küçük ve mikro işletmelerin büyümesinin desteklenmesi için karar desteği sağlarken hükümetin benimsemiş için esnek bir karar verme temeli sağlıyor. Küçük ve mikro işletmelerin büyümesine yardımcı olmak için farklı zamanlarda esnek vergilendirme ve kredi politikasıyla desteklenmektedir.	Sektörel vergi yükü
Filimonova1, IProvornaya1, Shumilova, Zemnukhova (2019) <sup>72</sup>	2010 2017	Kümelendirme Analiz Yöntemi	Rus petrol şirketleri	2010'dan 2017'ye kadar Rus petrol endüstrisi üzerindeki vergi yükünü analiz etmeyi ve temel faktörlerini belirlemeyi amaçlayan çalışmada, şirketler üç kümeye ayrılmış ve her kümeye özel öneriler sunulmuştur. Petrol ve gaz gelirlerinin Rusya federal bütçesinin yapısındaki rolü gösterilmektedir. Analiz, istikrarlı bir düşüş olduğunu gösteriyor. Niteliksel ve niceliksel sonuçlar, Rus petrol şirketlerinin vergi yükünün oldukça farklı olduğunu ve son on yılda sektörün toplam vergi yükünün 2011'de %45'ten 2017'de %38'e düştüğünü göstermiştir.	Sektörel vergi yükü
Özpençe ve Mercan (2020) <sup>73</sup>	1970 2018	VAR analizi ve Granger nedensellik	Türkiye	Vergi yükünün ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediği tespit edilmiştir. Yüksek vergi oranları, yüksek vergi yükünün en önemli nedeni olduğu ve bunu da vergi kaçakçılığını sebep olduğu belirtilmiştir. Ayrıca dolaylı vergi oranlarının yüksek olması düşük gelirli vatandaşların vergi yükünü ağırlaştırdığına dikkat çekilmektedir.	Toplam vergi yükü

70 Ferdi Çelikay, "Dimensions Of Tax Burden: A Review On OECD Countries", *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, Vol. 25 No. 49, (2020), 27-43.

71 Bing Xu - Lili Li - Yan Liang - Mohib Ur Rahman, "Measuring Risk Allocation of Tax Burden for Small and Micro Enterprises", *Sustainability*, (2019), 11, 741; doi:10.3390/su11030741.

72 I. V. Filimonova - I. V. Provornaya - S. I. Shumilova - E. A. Zemnukhova, "Cluster analysis of Russian oil companies based on tax burden parameters", *Journal of Tax Reform*, , 5(1), (2019), 42-56.

73 Özay Özpençe - Nedim Mercan, "The Relationship Between Tax Burden And Economic Growth: Turkey Case", *Journal of Business, Economics and Finance - JBEF*, Vol.9(2), (2020), 143-154



Tablo 3.1.1. devam

Çağdaş (2020) <sup>74</sup>	OECD ve 1965 Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 veri	Türkiye ve OECD ülkeleri	Türkiye ile OECD ülkelerinin vergi yükünün karşılaştırılmış ve toplam vergi yükünün Türkiye ve OECD ülkelerinde genel olarak 1965 yılından 2018 yılına kadar sürekli artış gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. 1965 yılında OECD'de vergi yükünün yüzde 24,9 olduğu, 2018 yılında ise bu oranın yüzde 34,5'a yükseldiği görülmüştür. Türkiye'nin vergi yükünün OECD ortalamasının çok altında kaldığı da ulaşılan bir diğer bulgudur.	Toplam vergi yükü ve OECD ile GİB verileri Analizi	
Dibo (2020) <sup>75</sup>	ARDL (Autoregressive Distributed Lag Models) sınır testi	Türkiye	G-7 ülkeleri kapsamında 1979-2017 dönemine ait vergi yükü, kişi başı milli gelir artışı ve genç yaş bağımlılık oranı göstergelerinin kullanıldığı ARDL sınır testi sonucunda ulusal tasarrufların kişi başı milli gelir artışından pozitif, vergi yükünün artmasından ise negatif etkilendiği tespit edilmiştir.	Toplam vergi yükü	G-7 ülkeleri üzerine analiz
Giday and Tatay (2020) <sup>76</sup>	Eurostat verileri Vergi yükü/GSYİH endeksi		Farklı emeklilik sistemlerine sahip ülkeleri karşılaştıran, vergi yükünün ne ölçüde kullanılabileceğini araştıran çalışmada, Uluslararası kuruluşların kullandığı vergi yükü oranlarının bir yönüyle vergi yükünü tam olarak tahmin edemediği sonucuna varılmıştır. Vergi yükünü ölçmek için yeni endeks önerisinde bulunarak AB'nin 2 numaralı göstergesine ödemeler kategorisinin de eklenmesini önermişlerdir.	Emek (işgücü) vergi yükü	
Aktaş ve Doğan (2020) <sup>77</sup>	OECD istatistik verileri	OECD ülkeleri	OECD ülkeleri içerisinde Türkiye'nin görece daha az (hane halklarının birçoğunda %5'ten daha az) vergi yükü azalışı kaydettiği görülmektedir.	Bireysel vergi yükü	
Akıncı ve Atalay (2021) <sup>78</sup>	Fourier Yaklaşımı	Türkiye	Çalışmada herhangi bir eşbütünlük ilişkisine rastlanmazken, ekonomik büyümeden vergi yüküne tek yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.	Toplam vergi yükü	
Sağdıç ve Aydın (2021) <sup>79</sup>	Eşbütünlük ve Panel VECM dayalı Nedensellik Testi	Türkiye	Hem dolaylı hem de dolaysız vergiler ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemli ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca dolaylı vergiler ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemde çift yönlü, kısa dönemde tek yönlü nedensellik bulunurken, dolaysız vergilerden ekonomik büyümeye kısa ve uzun dönemde tek yönlü nedensellik bulunmuştur.	Toplam vergi yükü	
Cinel (2021) <sup>80</sup>	GİB ve OECD verileri	Türkiye ve OECD ülkeleri	2017 yılında en yüksek vergi yüküne sırayla Fransa (%46,2), Danimarka (%46,0), Belçika (%44,6) en düşük toplam vergi yüküne ise sırayla Meksika (%16,2), İrlanda (%22,8), Türkiye (%24,9) olduğu bulunmuştur.	Toplam vergi yükü	

74 Yüksel Çağdaş, "Türkiye'de Toplam Vergi Yükünün Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırılması", *BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 1/Bahar: (2020), 81-96

75 Mete Dibo, "Vergi Yüğü, Gelir, Genç Bağımlılığı ve Tasarruflar: G-7 Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama", *Journal of Yasar University*, 15/57, (2020), 15-23

76 András Giday – Tibor Tatay, "New Indicator To Measure Tax Burden – Proposal", *Public Finance Quarterly*, (2020/2), 263-283.

77 Emin Efcan Aktaş - Bahadır Sazak Doğan, "Emek Geliri Üzerindeki Vergi Yükünün OECD Ülkeleri İçin Değerlendirilmesi" *Fiscaoeconomia*, Vol.4(2), (2020), 241-286

78 Adil Akıncı - Muhammet Atalay, "Türkiye'de Vergi Yüğü İle Kişi Başına Düşen Gayri Safi Yurtiçi Hasıla Arasındaki İlişki: Fourier Yaklaşımı", *Sayıştay Dergisi*, 32/121, Haziran – (2021), 127-152.

79 Ersin Nail Sağdıç - Duygu Aydın, "Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği (2006-2018)", *International Journal of Public Finance*, Vol. 6 No. 1 (2021), 21 – 46

80 Emek Aşlı Cinel, "Dünyada ve Türkiye'de Toplam Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri", *The Journal of International Scientific Researches*, 6(2), (2021), 182-203.

Tablo 3.1.1. devam

Rudy (2021) <sup>81</sup>	1991-2019	Panel veri Çok fFktörlü Reg-resyon Analizi	121 ülke	Gelişmiş ülkelerde seçim yıllarında hükümetin harcamaları diğer dönemlere göre %0,4 daha yüksektir. Vergilere ilişkin yıllık verilerin analizi, vergi yükündeki düşüşün, 1992-2019'da Ermenistan, Rusya ve Ukrayna'da olduğu gibi, ekonomik ve politik sistemleri gelişen ülkelerde meydana gelebileceğini göstermiştir. Hükümetlerin seçim dönemlerinde vergi araçlarından ziyade parasal ve mali araçları kullanmaya daha yatkın olduğu görülmektedir.	Toplam vergi yükü
Koatsa, Paramaiahb, and Scona (2021) <sup>82</sup>	1988-2017	Lesoto Gelir İdaresi ve Lesoto Merkez Bankası verileri Auto Regressive Distributed Lag (ARDL) Model	Lesoto	Lesoto'da gayri safi yurt içi hasılabın (GSYİH) payı olarak vergi gelirinin ekonomik büyümeye etkisinin araştırıldığı çalışmada, 1988'den 2017 yılları arasındaki verilerden yararlanılmıştır. Çalışmada ekonomik büyüme oranı ve vergi yükü arasında uzun dönemli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.	Toplam vergi yükü
Ömür (2021) <sup>83</sup>	2010-2019	Panel Veri Analizi	Türkiye	Türkiye'nin 7 coğrafi bölgesi ile AB uyum sürecinde oluşturulan yeni bölge sınıflandırmasında yer alan 12 Düzey; 1 Bölgesi, 26 Düzey; 2 Bölgesi ve 81 Düzey; 3 Bölgelerinin 2010-2019 yılları arasındaki vergi yükleri incelenmiş, Düzey 1 bölgelerinden İstanbul'un 2019 yılında % 27.7 ile en yüksek vergi yüküne, Kuzey Doğu Anadolu Bölgesinin ise %5,9 ile en düşük vergi yüküne sahip bölgeler olduğu sonucuna varılmıştır.	Bölgesel vergi yükü
Ma, Leontyeva and Domnikov (2022) <sup>84</sup>	2009-2020	DID modeli	Çin ve dört bölgesi	BT'den (KV'den) KDV'ye geçişin Çin'de tam olarak uygulanması üzerine 2009'dan 2020'ye kadar dört ana bölgedeki vergi yüklerinin değişim eğrilerini karşılaştıran ve BT'den KDV'ye geçişin etkisini analiz etmek için bir DID modeli uygulanan çalışmada, BT'den (KV'den) KDV'ye geçişin Çin'in batı bölgesinin vergi yükü üzerindeki etkisi doğu bölgesine göre önemli ölçüde daha fazladır. Bunun nedeni, batı bölgesindeki BT-KDV'den etkilenmenin yanı sıra, devletin batı bölgesine yönelik nispeten büyük vergi teşviklerine sahip olmasıdır.	Bölgesel vergi yükü
Nacar ve Karabacak (2022) <sup>85</sup>	2006-2019	MRT metodu	Türkiye	2006-2019 dönemi için emek, sermaye ve tüketim üzerindeki efektif vergi yükünü ölçmek için yapılan çalışmada, emek (işgücü) üzerindeki efektif vergi yükünün sermaye ve tüketim üzerindeki efektif vergi yükünden daha yüksek olduğunu göstermektedir.	Emek (işgücü) üzerindeki vergi yükünün yüksek olması

81 K.V. Rudy, "Political tax cycles: Cyclicity of the tax burden in election periods", *Journal of Tax Reform*, 7(2), (2021), 193-205.

82 Nthabiseng Koatsaa - Ch. Paramaiahb - Manaka Scona, "Tax burden and economic growth in Lesotho: An estimate of the optimal tax burden", *Accounting*, 7 (2021) 525-534.

83 Özgür Mustafa Ömür, "Türkiye'de Vergi Yükü Ve Ekonomik Faaliyet Türleri İlişkisi: Panel Veri Analizi İle Bölgelerarası Karşılaştırma", *Sayıştay Dergisi*, Cilt/Volume: 32, Sayı/Issue: 123, Aralık/December (2021), 141-172.

84 J. Ma Yu - V. Leontyeva - A.Y. Domnikov, "Analyze the impact of the transition from business tax to VAT on the tax burden of transport enterprises in various regions of China", *Journal of Tax Reform*. ;8(2), (2022), 199-211

85 Birsen Nacar - Yakup Karabacak, "Türkiye'de Emek, Sermaye ve Tüketim Üzerindeki Efektif Vergi Yükü: 2006-2019", *Sosyoekonomi*, Vol. 30(51),(2022), 487-510

Tablo 3.1.1. devam

Rezaei (2022) <sup>86</sup>	Dynamic stochastic general equilibrium (DSGE) model	İran	İşgücü artış hızı olmak üzere tüm demografik değişikliklerin İran ekonomisindeki vergi gelirleri üzerinde önemli bir etkisi olduğu bulunmuştur.	Toplam vergi yükü	Demografik değişkenler
Ahene-Codjoe, Alu and Mehrotra (2022) <sup>87</sup>	Dünya Bankası 2011 Kalkınma Göstergeleri (Tax-to-GDP)	Gana	Sonuçlar, altın ve kakao ihracatının anormal derecede düşük değerli büyüklüğü Gana'nın %25'lik kurumsal gelir vergisi oranına göre vergilendirilseydi, 2011 ile 17 yılları arasında ortalama olarak vergi-GSYİH oranlarının %0,27 artırılabilceğini gösteriyor.	Toplam vergi yükü	
Gómez-Antonio, Arce and Hortas-Rico (2022) <sup>88</sup>	2012 Regresyon 2018 Analizi	İspanya	İspanya'da kültür sektöründe 2012 ve 2018 yıllarında uygulanan 3 KDV reformunun (bir vergi artışı reformu ve iki vergi indirimi reformu) etkinliğini değerlendiren çalışma sonucu, üreticilerin KDV indiriminin %45'ini tüketicilere yansıttığını, 2017'de gösteri sanatlarındaki KDV indiriminin bu kültürel hizmetleri tüketen hane sayısını artırırken 2018'de sinemadaki vergi indiriminin sinemaya giden sayısında önemli bir etkisinin olmadığı, hane başına düşen kültürel harcamaların KDV indirimlerinden sonra arttığı (%35,2) sonucuna ulaşılmıştır.	Sektörel vergi yükü	
Yıldırım ve Kuştepe (2022) <sup>89</sup>	Panel Veri Analizi, GLS Periyot 1990 SUR modeli ve 2017 PCSE cross-sectional covariance metodu	28 OECD ülkesi	Vergi yükü ile işgücüne katılım oranının ters orantılı olduğu sonucuna varılmıştır.	Toplam vergi yükü	
Razin and Schwemmer (2022) <sup>90</sup>	Heckscher-Ohlin Modeli, 2018 Simülasyon Modeli	Almanya ve AB üyesi ülkeler	1995-2018 yılları arasında 20 AB ülkesi için kişi başına düşen savunma dışı hükümet harcamalarını GSYİH yüzdesi olarak ABD ile karşılaştırması sonucu, AB harcamalarının her yıl ABD harcamalarını önemli ölçüde aştığını gösteriyor ve bu da AB refah devletinin çok daha cömert olduğunu gösteriyor.	Toplam vergi yükü	
Gülşen ve Yıldırım (2022) <sup>91</sup>	Statik ve 2002 Dinamik 2019 Panel veri Analizi	12 Avrasya ülkesi	Sabit etkiler modelindeki vergi yükünün güçlü negatif etkisi ve ticari açıklığın pozitif etkisinin diğer katsayılar arasında öne çıktığı sonucuna varılmıştır.	Toplam vergi yükü	Avrasya ülkeleri

86 Ebrahim Rezaei, "Demographic Shifts And Tax Burden In The Iranian Economy: A Macrosimulation Approach", *Journal of Research in Economics, İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 6 / Iss ue Sayı: 1 March, Mart (2022), 61-82.

87 Ama A. Ahene-Codjoe, Angela A. Alu - Rahul Mehrotra, "Abnormal pricing in international commodity trading: Evidence from Ghana", *International Economics* 172 (2022) 331-348.

88 Miguel Gómez-Antonio, Ignacio del Moral Arce, Miriam Hortas-Rico, "Are VAT reforms an effective tool for promoting culture? A quasi-experiment in Spain", *Journal of Policy Modeling* 44 (2022), 1016-1040.

89 Batuhan Yıldırım - Yeşim Rabia Kuştepe, "Analysis of the Relationship Between Tax Burden and Labor Force Participation Rates in OECD Countries", *Trends in Business and Economics*, 37(2), (2023), 91-97 | doi: 10.5152/TBE.2022.221122

90 Assaf Razin and Alexander Schwemmer, "Ageing and Welfare State Policy: A Macroeconomic Perspective", *Journal of Government and Economics*, 5 (2022), 1-12.

91 Mustafa Alpin Gülşen - Mustafa Yıldırım, "Vergi Yüğü Ve Büyüme İlişkisi: Avrasya Ülkeleri-2002-2019 Dönemi", *ASEAD*, 9/ 1 (2022), 234-251.

Tablo 3.1.1. devam

Gözen (2022) <sup>92</sup>	Panel Eş bütünleşme 2004 ve 2020 Nedensellik	Türkiye 81 il	Panel eşbütünleşme testi sonucunda vergi yükü ile ekonomik büyüme arasında eşbütünleşme ilişkisi bulunmuştur. Nedensellik testi sonucunda panel geneli için vergi yükünden ekonomik büyümeye ve ekonomik büyümeden de vergi yüküne doğru nedensellik ilişkisi bulunmuş, il bazında ise bu durumun üç ilde geçerli olduğu belirlenmiştir.	Toplam vergi yükü
Krajňák, Krzikallová and Friedrich (2022) <sup>93</sup>	1993 Çek İstatistik Ofisi verileri	Çek Cumhuriyeti	Çek Cumhuriyeti'nde 1993-2020 yılları arasında işgücü üzerindeki vergi yükü ile sihirli dörtgen göstergeleri arasındaki ilişkiyi değerlendiren çalışmada gayri safi yurt içi hasılanın artışıyla emek üzerindeki örtülü vergi oranı arasında güçlü korelasyon olduğu bulunmuştur.	Emek (işgücü) vergi yükü
Ergen ve Tepekule (2022) <sup>94</sup>	Panel eşbütünleşme testi 2008 Pesaran (2006) CCE testi	Avrupanın üst gelir grubuna sahip 13 ülkesi	İçsel büyüme modeli çerçevesinde varlığı ifade edilen vergi yükü ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin ülkelerin tamamında içsel büyüme teorilerinin geçerli olduğu ve vergilendirme ile büyüme arasında ilişki olduğu; Belarus, Hırvatistan, Polonya, Rusya ve Türkiye'de bu ilişki yönünün pozitif, Macaristan ve Ukrayna'da ise negatif olduğuna ulaşılmıştır.	Toplam vergi yükü
Akkoç, Gemicioğlu ve Kızıllırmak (2023) <sup>95</sup>	2004 TÜİK istatistik verileri	Türkiye	Türkiye'de dolaylı vergilerin hane halkı gelir ve harcamaları içindeki paylarını hesaplamak ve harcama ve gelir yöntemine göre KDV, ÖTV için artan oranlılığı ölçen çalışmada harcama yöntemine göre KDV'nin artan oranlı olduğunu gösterirken gelir yöntemine göre azalan oranlı olduğu ortaya çıkmıştır. ÖTV'nin ise her iki yönteme göre de artan oranlı olduğu belirlenmiştir.	Bireysel vergi yükü
Önder (2023) <sup>96</sup>	Panel eşbütünleşme veri analizi	Kırılgan beşli ülkeleri (Brezilya, Hindistan, Güney Afrika, Endonezya, Türkiye)	Değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisinin varlığı tespit edilmiştir. Panel genelinde, vergi yükü ile ekonomik büyüme arasında uzun dönem katsayılarının istatistiksel olarak anlamlı ve negatif olduğu bulunmuştur. Türkiye ve Güney Afrika'da vergilerle ekonomik büyüme arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Türkiye'de vergi yükünün artması ekonomik büyümeyi artırmaktadır.	Toplam vergi yükü
Ardalan, Kessing, Qari and Zoubek (2023) <sup>97</sup>	Finansal piyasa olay çalışması	100 farklı belediyenin Frankfurt Stock Exchange'deki Alman borsasında piyasa kapitalizasyonu ile Frankfurt Stock Exchange'deki Almanya'da yerel kurumlar vergisi yükünün önemli bir kısmının yabancı yerleşiklere vergi yükünü göstermekte ABD'de ise firma sahiplerinin devlet kurumlar vergisi yükünü kısmen üstlendiği tespitlerine ulaşılmıştır.	Bölgesel vergi yükü	

92 Serhat Gözen, "Vergi Yükü Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 2004-2020 Türkiye Örneği", *Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10, (2022), 62-69.

93 Michal Krajňák - Kateřina Krzikallová - Václav Friedrich, "Does Political Orientation Affect Economic Indicators In The Czech Republic?", *Journal of Policy Modeling*, 44 (2022) 1219-1231

94 Eren Ergen - Umut Tepekule, "Vergi Yükü Ekonomik Büyüme İlişkisinin Westerlund Ve Edgerton (2007) Panel Eşbütünleşme Testi İle Analizi", *Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi (USSMAD)*, 2/1, (2022), 34-48

95 Uğur Akkoç - Selçuk Gemicioğlu - Burçin Kızıllırmak, "Türkiye'de Dolaylı Vergi Yükü ve Dolaylı Vergilerin Artan Oranlılığı", *Sosyoekonomi*, 31(55), (2023), 321-346

96 Ferid Önder, "Vergi Yükü İle Ekonomik Büyüme İlişkisinin Panel Ekonometrik Analizi", *Sakarya İktisat Dergisi*, 12/3, (2023), 384-397.

97 Aria Ardalan, Sebastian G. Kessing, Salmal Qari and Malte Zoubek, "Does capital bear the burden of local corporate taxes? Evidence from Germany", *Journal of Government and Economics* 9 (2023), 1-5.



Objektif vergi yüğü ile ilgili Tablo 3.1.1.'de yer verilen çalışmalar daha önce de değinildiğı üzere alanda öne çıkan yedi ana başlık etrafında toplanarak daha kategorik bir hale getirilerek konunun anlaşılması kolaylaştırılmıştır. Çalışmada objektif vergi yüğü literatürünün ardından subjektif vergi yüğü literatürüne değinilmiştir.

Objektif vergi yüğü ile ilgili uluslararası literatürden ilk vergi yüğü çalışmalarının mikro ekonomik ölçekte (gelir sınıfları, tipik vergi mükellefi) yapılan objektif vergi yüğü tahminlerinden oluştuğı söylenebilir. Vergi yüğü çalışmalarının, hesaplanabilme ve veriye ulaşım kolaylığının artması (sektörel, bölgesel, ulusla-

rarası karşılaştırmalar vb.) ile birlikte mikro ekonomik ölçekten makroekonomik ölçeye doğru bir yol izlediğı de anlaşılmalıdır. Yine literatürden vergi yüğü ile ilgili yapılan çalışmaların genellikle objektif vergi yüğü üzerine odaklandığı da anlaşılmalıdır.

Aşağıdaki Tabloda (Tablo 3.2.1.) subjektif vergi yüküne yönelik literatüre yer verilmiştir.

### 3.2. Subjektif Vergi Yüküne Yönelik Literatür

Ulusal ve uluslararası literatürde subjektif vergi yüküne yönelik yapılan çalışmalar Tablo 3.2.1'de derlenmiştir.

**Tablo 3.2.1: Subjektif Vergi Yükü Literatürü**

Yazar	Tarih	Yöntem	Örneklem	Bulgular	Benzerlikler	Farklılıklar
Eralp, Şahin ve Çağdaş (2020) <sup>98</sup>	2013 ve 2015	OLS ve Mekansal Ekonometrik Modeller (SAR, SEM ve SARMA)	Türkiye	2013 ve 2015 yılları için uygulanan tüm modellerde vergi yükünün mutluluk düzeyi üzerinde negatif etkisi olduğu tespit edilmiştir.	Subjektif vergi yüğü	Vergi yüğü- mutluluk düzeyi ilişkisi
Ünal (2021) <sup>99</sup>		Keşif analizi k-means kümeleme yöntemi	OECD ülkeleri	Meksika, Kolombiya, Kore, Kosta Rika ve Türkiye'nin her iki analizde de diğer ülkelerden ayrıştığı bu ülkelerle ortak özelliğinin az vergi yüğü oranı ve fazla kayıt dışılık oranı olduğu bulunmuştur. Analiz sonucundan bu ülkelerde subjektif vergi yükünün yüksek olduğu çıkarılmaktadır	Subjektif vergi yükünün yüksekliği	
Kurucan ve Zarplı (2022) <sup>100</sup>		Ağırlıklı ortalama, t-testi ve ANOVA analizleri	Trabzon ili	Nesnel (objektif) vergi yüğü istatistiki verileri ile Trabzon'da yaşayanların algıladıkları vergi yükünün zıt olduğu buna da millî gelirin düşüklüğü, vergi yüğü dağılımı ve kamu hizmetlerinden memnuniyetsizliğin neden olduğu bulunmuştur.	Subjektif vergi yükünün yüksekliği	Objektif ve Subjektif vergi yüğü karşılaştırması
Püren ve Yücedoğru (2022) <sup>101</sup>	2022	Keşifsel Nitel Analiz (İçerik Analizi)	Türkiye	Mükelleflerin hissedilen vergi yükleri üzerinde; vergi adaleti, hükümete duyulan güven ve risk algısı unsurlarının etkili olduğu enflasyonun ise mükelleflerin gelirleri üzerindeki azaltıcı etkisinden dolayı yanlış anlaşıldığı ve vergi gibi algılandığı sonucuna ulaşılmıştır		Subjektif vergi yüğü üzerinde etkili faktörlerin literatür ve nitel analiz sonuçlarıyla karşılaştırılması

**Kaynak:** Tarafımdan düzenlenmiştir.

98 Anıl Eralp - Serdar Şahin - Yüksel Çağdaş, " Vergi Yüğü Ve Mutluluk İlişkinin Mekânsal Ekonometrik Modellerle Analizi", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16/4, (2020), 870-890.

99 Selcan Ünal, "K -Means Kümeleme Algoritması İle Oecd Ülkelerinin Vergi Yüğü Ve Kayıtdışı Ekonomi Analizi", *Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 2/2, Aralık (2021), 1-15.

100 Hakan Kurucan - Semra Altıngöz Zarplı, "Objektif Vergi Yüğü ve Algılanan Vergi Yüğü İlişkisi: Trabzon İli Örneği", *Anadolu Strateji Dergisi (ASAM)*, 4/2, (2022), 85-98.

101 Serap Püren - Recep Yücedoğru, "Türkiye'de Hissedilen Vergi Yüğü Unsurlarını Anlamak: Nitel Bir Analiz", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 8 (2), (2022), 83-106.

#### 4. Vergi Yükü Literatürünün Değerlendirilmesi

Literatürden vergi yükü ile ilgili ilk çalışmaların, 1919 yılında İngiltere’de Herbert Samuel’in gelir sınıfları (temsili vergi mükellefi) üzerine yaptığı çalışma ile Colwyn Komitesinin yaptığı çalışmalar olduğu anlaşılmaktadır. İngiltere’nin ardından ABD’ de ise vergi yükü ile ilgili ilk çalışmaların 1935-1936 yıllarında yapıldığı ve İngiltere ile paralel olarak temsili vergi mükellefi çalışmalarından oluştuğu görülmektedir. Türkiye’de ise ilk vergi yükü çalışmaları ile ilgili tam bir fikir birliği olmasa da 1930’lu yıllarda çalışmalara başlandığı ancak İngiltere ve ABD’de yapılan vergi yükü çalışmaları gibi kapsamlı çalışmalara ise 1950’li yıllarda geçildiği ve yine bu çalışmaların da temsili vergi mükellefi üzerine yapıldığı anlaşılmaktadır.

Objektif vergi yükü literatüründen ilk vergi yükü çalışmalarının objektif vergi yükünü oluşturan matematiksel olarak hesaplanabilen gelir grupları üzerine olduğu anlaşılabilmektedir. Bu çalışmalara<sup>102</sup> çalışması temsili veya tipik vergi mükellefi üzerine yapılan çalışması örnek verilebilmektedir. Türkiye’de de çalışmaların aynı paralelde yürütüldüğü ve ilk vergi yükü çalışmasının gelir grupları üzerindeki vergi yükü hesaplamalarından oluştuğu da anlaşılmaktadır. İlk vergi yükü çalışmalarından sonra vergi yükü çalışmalarına meslek grupları, sektörler (tarım, turizm vs.) ya da bölge üzerine çalışmalara devam edildiği görülmektedir. Meslekler, sektörler yada bölgeler üzerine yapılan çalışmaların ardından toplam vergi yükü ile kişi başına düşen vergi yükü hesaplamalarıyla sürdürülmüştür

Tablo 3.1.1. ve Tablo 3.2.1.’de görüldüğü üzere literatür incelemesine konu edilen çalışmalardan 28 makalenin toplam vergi yükü, 6 makalenin bireysel vergi yükü, 4 makalenin emek (ücret) üzerindeki vergi yükü, 4 makalenin sektörel vergi yükü, 3 makalenin bölgesel vergi yükü ve son olarak 4 makalenin ise subjektif vergi yükü konusundan oluştuğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda uluslararası literatürden araştırmacıların genellikle objektif vergi yüküne odaklandığı bunun temel nedeninin ise ölçülebilir ve veriye ulaşma kolaylığından kaynaklandığı söylenebilir. Vergi yükü çalışmaları mikro düzeyde tahmini hesaplardan zamanla makro düzeye doğru yol izlediği de söylenebilir. Bu anlamda altı kategori altında incelenen makale-

lerin önemli bir bölümünün (45/49) objektif vergi yükü üzerine olduğu yukarıdaki tablolardan açıkça anlaşılmaktadır. Vergi yükünün bu yönüne ait çalışmaların ise genellikle toplam vergi yüküne ait olduğu (45/28) da yine tablolardan açıkça görülebilmektedir.

Literatür incelemesinden objektif vergi yükünü, toplam vergi yükü olarak ele alan çalışmaların sıklıkla ekonomik büyümeyi konu ettikleri ve sonuç olarak vergi yükünün ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkide bulunduğunu ortaya koyan çalışmalar olduğu gibi Türkiye için pozitif etkisini de gösteren çalışmalar olduğu tespit edilebilmektedir. Ayrıca, literatürde yer alan diğer bir toplam vergi yükü çalışmalarının OECD/ AB ülkeleri ve Türkiye ile karşılaştırmalı çalışmalardan oluştuğu ve karşılaştırma sonucunda Türkiye’nin vergi yükünün OECD ve AB ülkelerinin altında kaldığı da inceleme sonucundan anlaşılmaktadır.

Emek (işgücü) üzerindeki vergi yükü çalışmaları ise işgücü üzerindeki vergi yükünün sermaye ve tüketim, üzerindeki vergi yükünden çok daha fazla olduğu sonucuna ulaşılan çalışmalardan oluşmaktadır. Diğer vergi yükü çalışmalarına göre sayıca az çalışılan alan olan bölgesel vergi yükü çalışmalarında Türkiye’nin en yüksek vergi yüküne sahip ilinin %27,7 oranıyla İstanbul, en düşük bölgenin ise Kuzey Doğu Anadolu Bölgesi (%5,9) olduğu tespit edilirken Çin’deki bir çalışmaya göre bölgenin vergi yükü üzerinde vergi teşviklerinin önemli ölçüde etkili olduğu tespit edilmiştir. Sektörel vergi yükü çalışmaları için kültürel harcamalar üzerinden yapılan çalışmanın sonuçları, kültür harcamalarına yapılan vergi indirimlerinin kültürel harcamaları artırdığını göstermektedir. Bu anlamda vergisel indirimlerin o alandaki vergi yükünü hafiflettiği ifade edilebilmektedir. Bireysel vergi yükü çalışmalarının ise, kişi başına düşen GSYİH’yı ele aldıkları ve Türkiye için kişi başına düşen GSYİH’daki bir artışın kısa dönemde vergi yükü üzerinde anlamlı bir ilişki bulunmasa da uzun dönemde (0,07) oranında pozitif etkilediği tespit edilmiştir.

Son olarak subjektif vergi yüküne yönelik çalışmaların ise il düzeyinde, Türkiye genelinde ve OECD ülkeleri çapında yapıldığı bu çalışmaların ortak noktasının subjektif vergi yükünün objektif vergi yükünden yüksek olmasıdır. İl düzeyinde yapılan çalışma sonuçları, Trabzon’da hissedilen vergi yükünün milli gelir düzeyi, gelir dağılımı ve kamu hizmetlerinden memnuniyet düzeyleri nedeniyle yüksek olduğu tespit edilmiştir. Yine, Türkiye’de hissedilen vergi yükü üzerine yapılan

102 Samuel, “The Taxation of”, 143-182.

çalışmada hissedilen vergi yükü yüksekliğine; mükelleflerin vergi adaleti, hükümete duyulan güven ve risk algısı ile enflasyon algısının neden olduğu anlaşılmaktadır. OECD ülkeleri ile Türkiye karşılaştırmalı çalışmalar ise, Türkiye'nin az vergi yükü oranı ve fazla kayıt dışılık oranından dolayı yüksek subjektif vergi yüküne sahip olduğunu göstermektedir. Vergi politikaları ile amaçlanan etkilere ulaşabilmek için vergiye karşı olumlu ya da olumsuz tepkilerin yönetilebilmesi için vergilerin sosyal ve psikolojik yönünün de dikkate alınması oldukça önemlidir. Bu bağlamda, araştırmacıların vergi yükünün mali yönüne gösterdiği ilgi kadar sosyo-psikolojik yönüne de ilgi göstermesi gerekmektedir. Ancak bu şekilde subjektif (hissedilen) vergi yükünü etkileyen faktörler somutlaştırılabilecek ve bu unsurların göz önünde bulundurulması ile daha doğru maliye politikaları oluşturulmasına katkı sağlanabilecektir.

Bu nedenle alanda son yıllarda yapılan çalışmaların, vergi yükünün subjektif yönünü de dikkate alan çalışmalara doğru bir yol izlediği söylenebilir. Bu çalışmaların sadece teorik ya da sadece nicel içerikli çalışmalardan daha karmaşık ilişkilerin ortaya konulması için birden fazla yöntemden yararlanan daha kapsamlı ve farklı analizlerin yapıldığı çalışmalara doğru kaydığı da görülmektedir<sup>103</sup>. Çalışmanın sistematik literatür incelemesinden objektif vergi yükünün subjektif vergi yüküne göre daha fazla çalışıldığı ve subjektif vergi yüküne yönelik çalışmalarda genellikle teorik ya da nicel yöntemlere başvurulduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle subjektif vergi yükü çalışmalarından oluşan literatürde görülen bu eksiklik üzerine son yıllarda karma yöntemli ve daha kapsamlı çalışmalar yapılma-ya başlandığı ancak hâlâ istenilen seviyeye ulaşmadığı anlaşılmaktadır. Yapılan bazı çalışmalar, vergi adaleti algısı, hükümete duyulan güven düzeyi, risk algısının da vergi yükünün hissedilme derecesi üzerinde etkili olduğunu vurgulamakta ve vergi yükünün yüksek hissedilmesine neden oldukları yönündeki literatürü de desteklemektedir (Püren, 2022)<sup>104</sup>. Bu bağlamda litera-

türün yapılan çalışma sonucuyla örtüştüğü ifade edilebilmektedir.

## Sonuç

Araştırmanın literatür incelemesinden alandaki vergi yükü çalışmalarının önemli bir bölümünün hesaplanabilme kabiliyetinin kolaylığı nedeniyle nicel yöntemli çalışmalardan oluştuğu görülmüştür. Subjektif vergi yükünün ise literatürde hesaplanabilme zorluğundan ya da imkânsızlığından dolayı araştırmacılar tarafından çok tercih edilmediği ve az sayıdaki bu çalışmalarda genellikle teoriden ibaret olduğu anlaşılmaktadır. Çalışma, birbirinden farklı nicel ve nitel yöntemli çalışma sonuçlarının belirli indeksler üzerinden hesaplanmasının yeterli olmadığı vergi yükünü nicel ve nitel yöntemlerin bir araya getirilerek daha geniş bir perspektiften ele alan karma yöntemli çalışmalara ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Alanyazında hâlâ gizemini koruyan vergi yükü üzerinde etkili yapıların teorinin dışına çıkılarak daha karmaşık yapı ilişkilerine odaklanan çalışmalarla somut bir şekilde ortaya konularak bu yapıların etkilerini nicel analizlerle tespit edecek çalışmalara ihtiyaç olduğu görülmektedir. Bu bağlamda vergi yükü ile ilgili bu literatür incelemesi, konuyla ilgili hala net bir şekilde ortaya konulamayan konuların tespit edilerek az çalışılmış ya da hiç çalışılmamış bu boşluklara dikkat çekmeyi böylece gelecekte yapılacak çalışmalar için araştırmacılara yol göstermeyi hedeflemektedir. Sistematik literatür incelemesiyle politika yapıcılarının vergi politikası oluştururken daha doğru maliye politikaları oluşturmasını sağlayan göstergelerden biri olan vergi yükünün her iki yönünü ele alan daha somut çalışmalara ihtiyaç olduğu ortadadır.

Vergi yükü çalışmalarının sistematik literatür incelemesi sonucunda genellikle objektif vergi yükü üzerine olduğu subjektif vergi yükü üzerine az sayıda çalışma yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu durum da vergi yükünün subjektif özellik içeren hissedilen vergi yükü üzerine etkili olan unsurların göz ardı edilmesine ve vergi yükünün doğru şekilde tespit edilememesine neden olmaktadır. Bu nedenle yapılan literatür incelemesi ile vergi yükü çalışmalarının eksik yönlerine dikkat çekilerek ileride yapılacak çalışmalara yön göstermek amaçlanmıştır. Karmaşık yapılar üzerine daha fazla ve kapsamlı çalışma yapılmasına ihtiyaç olduğu görülmüştür. Vergi yükü unsurlarına yönelik son yıllarda yapılan kapsamlı ve karma yöntemli çalışmalarda vergi adaletinin vergi yükünü etkileyen en önemli

103 Çalışmanın kalitesini düşürmemek adına tezler, kitaplar, bildiri sunumları vb. yayınlara bu çalışmada yer verilmemiştir. Ancak, vergi yükü çalışmalarının son yıllarda karma yöntemli araştırmalara doğru kaydığı ancak bu çalışmaların yetersiz olduğu görülmektedir. Karma yöntemli vergi yükü çalışmalarına ait en kapsamlı çalışmalardan biri olan Serap Pürene ait Doktora tez çalışması bu çalışmalara örnek verilebilir. Ayrıntılı bilgi için Bknz. Serap Püren, "Türkiye'de Objektif ve Subjektif Vergi Yükünün Değerlendirilmesi", Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD. Doktora Tezi, (2023).

104 Püren, "Türkiye'de Hissedilen Vergi Yükü

unsurlardan olduğu ve bu anlamda literatürü de desteklediği anlaşılmaktadır. Son yıllarda yapılan çalışmalar, vergilerin adil olduğu algısının, subjektif (hissedilen) vergi yükünün mükellefler tarafından daha hafif hissedilmesine neden olurken vergilerin adaletsiz olduğu algısının ise daha yüksek hissedilmesine neden olduğunu göstermiştir. Bu bağlamda subjektif (hissedilen) vergi yükü unsurlarından vergi adaletinin hissedilen vergi yükünün ağır/hafif algılanmasında en önemli rolü üstlendiği anlaşılırken hükümete duyulan güven düzeyi ve risk algısının da etkili diğer unsurlar olarak öne çıktığı söylenebilmektedir. Ancak bu çalışmaların hâlâ yeterli düzeyde olmadığı ve vergi yükünü etkileyen unsurlar ile bu etkileri ölçen ve somut şekilde ortaya koyan daha fazla çalışmaya ihtiyaç olduğu açıktır.

## Kaynakça

### 1. Kitaplar

- Akdoğan Abdurrahman, *Kamu Maliyesi Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2017.
- Aktan Coşkun C. - Hilmi Çoban, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, (Der.: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural), Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.
- Demir İhsan Cemil, *Türkiye’de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*, Afyonkarahisar, Dora Basım Yayın Dağıtım, 2013.
- Edizdoğan Nihat vd., *Kamu Maliyesi*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010.
- Erdem Metin vd., *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.
- Korkmaz Esfender, *İktisadi Gelişme ve Mali Sistem*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- Merriam Sharan B. *Qualitative Research A Guide to Design and Implementation*, Third Edition, (Çev.Ed: Selahattin Turan), Nitel Araştırma Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber, Üçüncü Basımdan Çeviri, Ankara, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti, 2018.
- Smith Stephen, *Taxation A Very Short Introduction*, Oxford University Press, 2015.
- Şen Hüseyin - İsa. Sağbaş, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Ankara, Barış Arıkan Yayınları, 2017.
- Pehlivan Osman, *Kamu Maliyesi*, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2016.

### 2. Makaleler

- A. Ahene Ama -Codjoe - Angela A. Alu - Rahul Mehrotra, “Abnormal pricing in international commodity trading: Evidence from Ghana”, *International Economics* 172, (2022), 331-348.
- Akıncı Adil - Muhammet Atalay, “Türkiye’de Vergi Yükü İle Kişi Başına Düşen Gayri Safi Yurtiçi Hasıla Arasındaki İlişki: Fourier Yaklaşımı”, *Sayıştay Dergisi*, 32/121, Haziran - (2021), 127-152.
- Akkoç Uğur -Selçuk Gemicioğlu - Burçin Kızılırmak, “Türkiye’de Dolaylı Vergi Yükü ve Dolaylı Vergilerin Artan Oranlılığı”, *Sosyoekonomi*,31(55), (2023), 321-346
- Aktaş Emin Efecan - Bahadır Sazak Doğan, “Emek Geliri Üzerindeki Vergi Yükünün OECD Ülkeleri İçin Değerlendirilmesi” *Fiscaoeconomia*, Vol.4(2), (2020), 241-286
- Antonio Miguel Gómez - Ignacio del Moral Arce - Miriam Hortas-Rico, “ Are VAT reforms an effective tool for promoting culture? A quasi-experiment in Spain”, *Journal of Policy Modeling* 44 (2022), 1016-1040.
- Ardalan Aria - Sebastian G. Kessing - Salmai Qari - Malte Zoubek, “ Does capital bear the burden of local corporate taxes? Evidence from Germany”, *Journal of Government and Economics* 9 (2023), 1-5.
- Arsan H. Üren, “1956’da Türkiye’de Zirai Sektör Üzerindeki Vergi Yükü”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 14/2, (1959) (Erişim 12.11.2019).
- Arsan, H. Üren, *Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme*, (Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1975), 12.
- Ay Hakan - Mehmet Latif Haydanlı, “Kuruluşundan Günümüze Türkiye’de Vergi Yükü ve Gelir Dağılımının Analizi”, *Sosyoekonomi*, 26/38, (2018), 53-70.
- Browning, Edgar K. “The Burden of Taxation”, *Journal of Political Economy*, The University of Chicago Press, 86/4, (Aug, 1978), 649- 671
- Cinel Emek Aslı “Dünyada ve Türkiye’de Toplam Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri”, *The Journal of International Scientific Researches*,6(2), (2021), 182-203.
- Cronin Patricia - Frances Ryan - Michael Coughlan, “Undertaking a literature review: a step-by-step approach”, *British Journal of Nursing*, (2008), Vol 17, No 1.
- Çağdaş Yüksel “Türkiye’de Toplam Vergi Yükünün Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırılması”, *BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 1/Bahar: (2020), 81-96
- Çelikay Ferdi “ Milli Gelirin Vergi Yükü Üzerindeki Etkileri: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı ile Türkiye Üzerine Bir İnceleme (1924-2014)”, *Sosyoekonomi*, Vol. 25(32), (2017), 169-188.
- Çelikay Ferdi “Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Hızı Üzerindeki Etkileri:Türkiye’deki İller Örneğinde Ampirik Bir Analiz (2005-2014)”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, (2018), 3(5):37-55.



- Çelikay Ferdi "Dimensions Of Tax Burden: A Review On OECD Countries", *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, Vol. 25 No. 49, (2020), 27-43.
- Demir, İhsan Cemil "Katlanılabilir Vergi Yüğü Ve Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir Araştırma", *AKÜ İİBF Dergisi* - Cilt: XVIII Sayı: 2 Yıl: Aralık (2016), 79-87. *Journal of Economics and Administrative Sciences*- Volume:XVIII Issue: 2 Year: December (2016), 79-87.
- Demir Murat - Erşan Sever, "Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi", *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Mayıs (2017), 9 (2), 51-66
- Dibo Mete "Vergi Yüğü, Gelir, Genç Bağımlılığı ve Tasarruflar: G-7 Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama", *Journal of Yasar University*, 15/57, (2020), 15-23.
- Eralp Anıl - Serdar Şahin - Yüksel Çağdaş, "Vergi Yüğü Ve Mutluluk İlişkisinin Mekânsal Ekonometrik Modellerle Analizi", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 16/4, (2020), 870-890.
- Ergen Eren - Umur Tepekule, "Vergi Yüğü Ekonomik Büyüme İlişkisinin Westerlund Ve Edgerton (2007) Panel Eşbütünlük Testi İle Analizi", *Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi (USSMAD)*, 2/1, (2022), 34-48.
- Filimonova, I. V. - I. V. Provornaya - S. I. Shumilova - E. A. Zemnukhova, "Cluster analysis of Russian oil companies based on tax burden parameters", *Journal of Tax Reform*, , 5(1), (2019), 42-56.
- Giday András - Tibor Tatay, " *New Indicator To Measure Tax Burden - Proposal*", *Public Finance Quarterly*, (2020/2), 263-283.
- Giles, David E. A. - Patrick J. Caragata, "The learning path of the hidden economy: the tax burden and tax evasion in New Zealand", *Applied Economics*, New Zealand, 33/14, (2001), 1857-1867.
- Gözen Serhat "Vergi Yüğü Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 2004-2020 Türkiye Örneği", *Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10, (2022), 62-69.
- Gülşen Mustafa Alpin - Mustafa Yıldırım, "Vergi Yüğü Ve Büyüme İlişkisi: Avrasya Ülkeleri-2002-2019 Dönemi", *ASEAD*, 9/ 1 (2022), 234-251.
- Herbert Samuel "The Taxation of the Various Classes of the People", *Journal of the Royal Statistical Society*, 82/2, (1919), 143-182.
- Karayılmazlar Ekrem - Bilal Göde, "Vergi Yüğü'nün Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt-Sayı: 10 (4), Ekim (2017), 131-142.
- Kargı Veli - Tacim Yaygır, " Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye'de Vergi Yüğü", *International Journal of Public Finance*, Vol./Cilt: 1 | Issue/Sayı: 1 | (2016), 1 - 22.
- Kılıçaslan Harun - Serkan Yavan, "Türkiye'de Vergi Yüğü'nün Değerlendirilmesi: Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırma", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (2017) 13/13, Sayı 2. *The International Journal of Economic and Social Research*, (2017), Vol. 13, Year 13, No. 2.
- Krajňák Michael - Kateřina Krzkallová - Václav Friedrich., "Does Political Orientation Affect Economic Indicators In The Czech Republic?", *Journal of Policy Modeling*, 44 (2022) 1219-1231
- Koatsaa Nthabiseng - Ch. Paramaiahb - Manaka Scona, " Tax burden and economic growth in Lesotho: An estimate of the optimal tax burden", *Accounting*, 7 (2021) 525-534.
- Koç Özgür Emre " Türkiye'de Vergi Yüğü Ve Ekonomik Büyüme İlişkisi", *Alanya Akademik Bakış Dergisi Alanya Academic Review Journal*, C:3, S:3, (2019), 247-259
- Kurucan Hakan - Semra Altıngöz Zarph, "Objektif Vergi Yüğü ve Algılanan Vergi Yüğü İlişkisi: Trabzon İli Örneği", *Anadolu Strateji Dergisi (ASAM)*, 4/2, (2022), 85-98.
- Machova Zuzana - Milan Kastan, "Tax Burden In EU Countries-A Comparative Study", *Economic Sciences*, (2010), 263-270.
- Machova Zuzana - Igor Kotlan, "The influence of corporate taxation on economic growth: The failure of tax quota?", *Politická ekonomie*, 60/6, (2012), 743-763.
- Musgrave, Richard vd., Musgrave, R. A., Case, K. E., & Leonard, H. (1974). *The Distribution of Fiscal Burdens and Benefits*. *Public Finance Quarterly*, 2(3), 259-311.
- Nacar Birsan - Yakup Karabacak, "Türkiye'de Emek, Sermaye ve Tüketim Üzerindeki Efektif Vergi Yüğü: 2006-2019", *Sosyoekonomi*, Vol. 30(51),(2022), 487-510
- Nunns, James R. - Barbara Atrostic, "Measuring Tax Burden: A Historical Perspective", *National Bureau of Economic Research, Inc.*, (Erişim 25.11.2019).
- Ondetti Gabriel "The Power of Preferences: Economic Elites and Light Taxation in Mexico", *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, Universidad Nacional Autónoma de México Nueva Época, Año Lxii, núm. 231, septiembre-diciembre de (2017), 47-76.
- Organ İbrahim - Eren Ergen, "Türkiye'de Vergi Yüğü'nün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Bir Çalışma", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Mayıs (2017), Sayı 27.
- Ömür Özgür Mustafa, "Türkiye'de Vergi Yüğü ve Ekonomik Faaliyet Türleri İlişkisi: Panel Veri Analizi İle Bölgelerarası Karşılaştırma", *Sayıstay Dergisi*, Cilt/Volume: 32, Sayı/Issue: 123, Aralık/December (2021), 141-172.
- Morar Ioan Dan, "Taxation: Effects and influences", *Procedia Economics and Finance*, 32 ( 2015 ) 1622 - 1627.
- Önder Ferid, "Vergi Yüğü İle Ekonomik Büyüme İlişkisinin Panel Ekonometrik Analizi", *Sakarya İktisat Dergisi*, 12/3, (2023), 384-397.

- Özpençe Özay - Nedim Mercan, "The Relationship Between Tax Burden And Economic Growth: Turkey Case", *Journal of Business, Economics and Finance -JBFE*, Vol.9(2), (2020), 143-154
- Picharles J., *Türkiye Vergi Rejimine Dair Umumi Mütalaalar*, 1, (1937), 13-30.
- Püren Serap - Recep Yücedoğru, "Türkiye'de Hissedilen Vergi Yükü Unsurlarını Anlamak: Nitel Bir Analiz", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 8 (2), (2022), 83-106.
- Ramdhani Abdullah vd., "Writing a Literature Review Research Paper: A step-by-step approach", *International Journal of Basic and Applied Science*, Vol. 03, No. 01, July (2014) 47-56.
- Razin Assaf - Alexander Schwemmer, "Ageing and Welfare State Policy: A Macroeconomic Perspective", *Journal of Government and Economics*, 5 (2022), 1-12.
- Rezaei Ebrahim "Demographic Shifts And Tax Burden In The Iranian Economy: A Macrosimulation Approach", *Journal of Research in Economics, İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 6 / Iss ue Sayı: 1 March, Mart (2022), 61-82.
- Rudy K.V. "Political tax cycles: Cyclicity of the tax burden in election periods", *Journal of Tax Reform*, 7(2), (2021), 193-205.
- Sağdıç Ersin Nail - Duygu Aydın, "Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği (2006-2018)", *International Journal of Public Finance*, Vol. 6 No. 1 (2021), 21 - 46
- Saraç, Taha Bahadır , "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği ", *Maliye Dergisi* Sayı 169, Temmuz-Aralık (2015), 21-35.
- řimková, Nikola "The Hierarchical clustering of tax burden in the EU27", *Journal of Competitiveness*, 7/3, (2015), 95-109.
- Stankevičius Evaldas – Asta Vasiliauskaite, "Tax burden level leverage on size of the shadow economy, cases of EU countries 2003-2013", *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 156 ( 2014 ) 548 - 552
- Staples, Mark – Mahmood Niazi, "Experiences using systematic review guidelines", *The Journal of Systems and Software* 80, (2007), 1425-1437.
- Strílkova Regina – Jan řiroký, "Changes In The Vat Burden On Expenses Of Selected Households In The Czech Republic (2007-2014)", *Law And Economics Review*, 6 (3), (2015), 189-202.
- Tono Han "The Effect Of Tax Planning, Equity And Operation Cash Flow Towards The Effort Of Compressing Income Tax Burden In Property And Real Estate Companies Listed In Stock Exchange Period 2012-2015", *Journal of Life Economics*, Cilt / Volume 6, Sayı / Issue 2, (2019), 151-162.
- Tranfield David - David Denyer and Palminder Smart, "Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review", *British Journal of Management*, Vol. 14, (2003), 207-222.
- Trotman – Dickenson – Irena Donata, "Public Expenditure in Practice: The British Experience", *Economics of the Public Sector*, (1996), 91,169.
- Ünal Selcan "K -Means Kümeleme Algoritması İle Oecd Ülkelerinin Vergi Yükü Ve Kayıtdışı Ekonomi Analizi", *Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 2/2, Aralık (2021), 1-15.
- Wasylenko Michael J. "Taxation and economic development: the state of the economic literature", *New England Economic Review*, issue Mar, (1997), 37-52.
- Yaple Maxine, "The Burden of Direct Taxes as Paid by Income Classes", *American Economic Review*, Vol. XXVI, No.4, December, (1936), 691-710.
- Yıldırım Batuhan - Yeşim Rabia Kuřtepelii, "Analysis of the Relationship Between Tax Burden and Labor Force Participation Rates in OECD Countries", *Trends in Business and Economics*, 37(2), (2023), 91-97 l doi: 10.5152/TBE.2022.221122
- Yu J. Ma -V. Leontyeva - A.Y. Domnikov, "Analyze the impact of the transition from business tax to VAT on the tax burden of transport enterprises in various regions of China", *Journal of Tax Reform*. ;8(2), (2022), 199-211
- Xı Wei - Jun Xu, "A New Perspective on Regional Tax Burden Differences in China", *Journal of Systems Science and Information*, 4/5, (2016), 395.
- Xu Bing - Lili Li, - Yan Liang - Mohib Ur Rahman, "Measuring Risk Allocation of Tax Burden for Small and Micro Enterprises", *Sustainability*, (2019), 11, 741; doi:10.3390/su11030741.

### 3. Tezler

- Püren Serap "Türkiye'de Objektif ve Subjektif Vergi Yükünün Değerlendirilmesi", Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye ABD. Doktora Tezi, 2023.

### 4. Resmi Yayınlar

- Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, 2001.
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), "Tax Burdens: Alternative Measures", *Tax Policy Studies* (2), 2000.
- Kitchenham Barbara, "Procedures for Performing Systematic Reviews", Keele University Technical Report TR/SE-0401 ISSN:1353-7776, 2004, 1-28.
- Kotlikoff,, Laurence J.- Lawrence H. Summers, "Tax Incidence", *NBER Working Paper Series*, 1986.
- Medina Leandro -Friedrich Schneider, "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?", *IMF Working Paper*, International Monetary Fund, 2018.
- Metcalfe, Don - Gilbert E. Fullerton, "Tax Incidence", *NBER Working Paper Series*, (2002), 1-85.