



**VERGİ KAPASİTESİ VE KAMU KURUMLARI: BALKAN ÜLKELERİ VE
TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Nurullah SÖNMEZ

Eskişehir 2023

**VERGİ KAPASİTESİ VE KAMU KURUMLARI: BALKAN ÜLKELERİ VE
TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

Nurullah SÖNMEZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Sedef OLUKLULU

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ocak 2023**

ÖZET

VERGİ KAPASİTESİ VE KAMU KURUMLARI: BALKAN ÜLKELERİ VE TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Nurullah SÖNMEZ

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ocak, 2023

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Sedef OLUKLULU

Vergi kapasitesi ve kamu kurumlarının kalitesi üzerinde durulan konulardan biridir. Vergi kapasitesi, ülkelerin vergi toplayabileceği üst sınırı; kamu kurumlarının kalitesi ise bazı göstergeler baz alınarak kurumların hizmet sunumunda gösterdiği etkinlik ve verimliliği ifade etmektedir. Her iki kavram da çeşitli faktörlerden etkilenmektedir. Vergi kapasitesiyle kamu kurumları arasında bir ilişkinin var olması her ikisi açısından bir iyileşme veya kötüleşmenin birbirini etkilemesiyle sonuçlanmaktadır. Ülkeler her iki olguyu iyileştirmek için politikalar üretmektedir. Bu çalışmada, vergi kapasitesi ve kamu kurumlarının kalitesi arasındaki ilişki Türkiye ve Balkan ülkeleri özelinde 2008-2019 yılları arasındaki veriler kullanılarak incelenmiştir. Çalışmada, Dumitrescu & Hurlin (2012) Granger Nedensellik Analizi kullanılmış ve vergi kapasitesi ile kamu kurumlarının kalitesini belirleyen değişkenler arasındaki nedensellik ilişkileri ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Kapasitesi, Kamu Kurumları, Granger Nedensellik Analizi

ABSTRACT

TAX CAPACITY AND STATE INSTITUTIONS: THE CASE OF THE BALKAN COUNTRIES AND TURKEY

Nurullah Sönmez

Department of Public Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Science, January, 2023

Tax capacity and the quality of public institutions is one of the issues that are emphasized. Tax capacity, the maximum limit that countries can collect taxes; the quality of public institutions, on the other hand, expresses the productivity and efficiency of the institutions in the provision of services based on several indicators. Both phenomenons are affected by various factors. The existence of a relationship between tax capacity and public institutions results in an improvement or a deterioration in both, affecting each other. Countries produce policies to improve both notions. In this study, the relationship between tax capacity and the quality of public institutions was examined using the data between 2008-2019 for Turkey and the Balkan countries. In the study, Dumitrescu & Hurlin (2012) Granger Causality Analysis was used and the causality relations between the tax capacity and the variables determining the quality of public institutions were tried to be revealed.

Keywords: Tax Capacity, State Institutions, Granger Causality Analysis.

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın hazırlanmasında güzel dua ve dilekleriyle beni her zaman destekleyen başta aileme, tezin yazım sürecinde bana hep inanan, yorumları, kıymetli eleştiri ve görüşleriyle yol gösteren saygıdeğer hocam Dr. Öğretim Üyesi Sedef OLUKLULU'ya, desteğine başvurduğum değerli hocam Dr. Öğretim Üyesi Süleyman KASAL'A sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Saygılarımla.



06.01.2023

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Nurullah Sönmez

İÇİNDEKİLER

VERGİ KAPASİTESİ VE KAMU KURUMLARI: BALKAN ÜLKELERİ VE TÜRKİYE ÖRNEĞİ.....	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
TEŞEKKÜR	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar/ÇİZELGELER DİZİNİ	x
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xi
KISALTMALAR DİZİNİ	xii
GİRİŞ.....	1
1. VERGİ KAPASİTESİ.....	3
1.1. Vergi Kapasitesi ile İlişkili Kavramlar	4
1.1.1. Vergi	4
1.1.2. Vergilemenin amaçları.....	5
1.1.2.1. Verginin mali amacı	5
1.1.2.2. Verginin mali olmayan amaçları.....	6
1.1.2.2.1. Ekonomik amaçlar.....	7
1.1.2.2.2. Sosyal amaçlar	8
1.1.2.2.3. Diğer amaçlar	8
1.1.3. Vergi gayreti	9
2. VERGİ KAPASİTESİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER.....	12
2.1. Ekonomik Faktörler.....	12
2.1.1. Milli gelir düzeyi.....	12
2.1.2. Gelir dağılımı.....	13

2.1.3.	Kayıt dışı ekonomi.....	14
2.1.4.	Nakdi ekonominin yaygınlaşması	15
2.1.5.	Vergi oranları	15
2.1.6.	Tarım sektörünün ekonomideki yeri.....	18
2.1.7.	Ekonominin dışı açıklığı	18
2.1.8.	Vergi denetimi ve cezaların caydırıcılığı.....	20
2.1.9.	Yabancı sermaye yatırımları.....	21
2.1.10.	Vergi rekabeti.....	23
2.2.	Sosyal Faktörler	25
2.2.1.	Vergi bilinci.....	25
2.2.2.	Vergi ahlakı.....	25
2.2.3.	Vergi afları.....	26
2.3.	Siyasi Faktörler	26
2.3.1.	Karar alma süreçlerine katılım.....	26
3.	KAMU KURUMLARI	27
3.2.	Kamu Kurumlarının Kalitesini Belirleyen Faktörler.....	28
3.2.1.	Hukukun üstünlüğü	28
3.2.2.	Yolsuzluğun kontrolü.....	31
3.2.3.	Ticari dışı açıklık.....	34
3.2.4.	Gelir dağılımı.....	35
3.2.5.	Ekonomik büyüme ve kalkınma	37
3.2.6.	Sağlam vergi Sistemi	39
3.2.7.	Eğitim	40
4.	VERGİ KAPASİTESİ VE KAMU KURUMLARI: BALKAN ÜLKELERİ VE TÜRKİYE ÖRNEĞİ.....	41
4.1.	Literatür Taraması	41
4.2.	Veri Seti ve Yöntem	49

4.3. Analiz	50
4.4. Dumitrescu & Hurlin (2012) Granger Nedensellik Test Sonuçları.....	57
SONUÇ	62
KAYNAKÇA.....	64



TABLÖLAR/ÇİZELGELER DİZİNİ

Sayfa

Tablo 1. 1. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Atılan Adımlar	14
Tablo 1. 2. Dış Ticaret ve Vergi Yükü.....	19
Tablo 2. 1. Türkiye'nin Yolsuzluk Algısı Endeksi (2008-2019).....	33
Tablo 3. 1. Çalışmalarda Kullanılan Yöntemler ve Ulaşılan Bulgular	47
Tablo 3. 2. Değişken Tanımlama Tablosu	51
Tablo 3. 3. Tanımlayıcı İstatistikler	51
Tablo 3. 4. %5 Anlamlılık Seviyesine Göre Korelasyon Katsayıları	53
Tablo 3. 5. Yatay Kesit Bağımlılığı Sonuçları	54
Tablo 3. 6. Levin-Lin-Chu Birinci Nesil Birim Kök Testi Sonuçları	56
Tablo 3. 7. Pesaran İkinci Nesil Birim Kök Testi Sonuçları.....	57
Tablo 3. 8. Vergi Kapasitesi ve Hükümet Etkinliği Granger Nedensellik Sonuçları	58
Tablo 3. 9. Vergi Kapasitesi ve Hukukun Üstünlüğü Granger Nedensellik Sonuçları..	59
Tablo 3. 10. Vergi Kapasitesi ve Yolsuzluk Kontrolü Granger Nedensellik Sonuçları	59
Tablo 3. 11. Vergi Kapasitesi ve Politik İstikrar Granger Nedensellik Sonuçları	59
Tablo 3. 12. Vergi Kapasitesi ve Düzenleme Kalitesi Granger Nedensellik Sonuçları.	60
Tablo 3. 13. Vergi Kapasitesi ve Hukuk Sistemleri ve Mülkiyet Hakları Granger Nedensellik Sonuçları	60
Tablo 3. 14. Vergi Kapasitesi ve Uluslararası Ticaret Özgürlüğü Granger Nedensellik Sonuçları	61
Tablo 3. 15. Vergi Kapasitesi ve Mevzuat Granger Nedensellik Sonuçları	61

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 1.1. İbn-i Haldun Laffer Eğrisi	17
Şekil 2.1. Türkiye’de Hukukun Üstünlüğü.....	30



KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
CADF	: Cross-Sectionaly Augmented Dickey-Fuller (Yatay Kesit Genelleştirilmiş Dickey Fuller)
GSYH	: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
KADİM	: Kayıt Dışı İştihadımla Mücadele Projesi
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü)
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
VEDOP	: Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi

GİRİŞ

Vergi kapasitesi, devletlerin egemenlik gücüne dayanarak topladığı vergilerin üst sınırını ifade etmektedir. Vergiler, her toplumun kendi iç özelliklerine göre farklı şekillerde uygulanmıştır. Günümüzde nakdi ekonominin yaygınlaşması ve dijital çağın da getirmiş olduğu kolaylıklarla birlikte vergiler parasal bir karşılık olarak toplanmaktadır. Geçmişte ise nakdi ekonominin tam olarak gelişmemesinden dolayı vergilerin aynı olarak toplandığı görülmektedir. Her iki durumun varlığı göz önünde bulundurulduğunda, üzerinden vergi alınacak kaynağın sınırsız bir şekilde vergilendirilmesi söz konusu değildir. Bu noktada vergi kapasitesi olarak ifade edilen olgu ortaya çıkmaktadır. Vergi kapasitesi, çeşitli faktörlerden etkilenen ve iyileştirilmesi yönünde adımlar atılması gereken bir konudur. Vergi ödenebilecek kapasitenin üzerinde bir uygulama söz konusu olduğunda vergi gelirlerinin artmaması, hatta azalması durumlarıyla karşılaşılabilir. Bu yüzden dengenin iyi sağlanması gerekmektedir. Ülkemizde vergi kapasitesinin artırılması için kalkınma planlarında ve uygulamaya geçirilen projelerde bu konuya yer verilmektedir.

Hizmet sunumunda, kamu kurumları ve özel sektör kurumları bir arada bulunmaktadır. Kamu kurumları, kamu kaynağı kullanarak hizmet sunumu gerçekleştiren birimlerdir. Özel sektör kurumları ise kendi kaynaklarını kullanarak belli bir ücret karşılığında hizmet sunmaktadır. Kamu kurumlarının, sunduğu hizmetin niteliği itibarıyla kalitesi göz önünde bulundurulmaktadır. Sunulan hizmetin kalitesi aynı zamanda kurumsal kalitenin de göstergesidir. Kamu kurumlarının kalitesi birçok değişkenden etkilenmektedir. Kamu kurumlarının kalitesinin iyi olması, devlete olan güvenin artmasına ve refah seviyesinin yükselmesine katkı sağlayacaktır.

Vergi kapasitesi ve kamu kurumların kalitesi arasında ilişkiyi inceleyen literatürde çalışmalar bulunmaktadır. Vergi kapasitesinin iyileştirilmesiyle kamu kurumlarının kalitesinin artması beklenmektedir. Kamu kurumlarının kalitesinin artırılmasıyla da vergi kapasitesinin iyileşeceği düşünülmektedir. İfade edildiği gibi kamu kurumlarının kalitesinin artırılmasıyla devlete olan güvenin artması ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun artması beklenmektedir. Böylelikle vergi kapasitesi etkin bir şekilde kullanılmış olacaktır. Aynı şekilde vergi kapasitesinin artırılmasıyla birlikte toplanan vergi miktarı artarak kamu kurumlarının kalitesinde ve sundukları hizmetlerde nicelik ve nitelik olarak

bir iyileşme beklenmektedir. İki olgunun birbirini etkileme derecesi net olmamakla birlikte çeşitli değişkenler yardımıyla arasındaki ilişki incelenebilmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde, vergi kapasitesi kavramı açıklanmış ve vergi kapasitesini etkileyen faktörler incelenmiştir. İkinci bölümde, kamu kurumları ile ilgili bilgi verilerek kamu kurumlarının kalitesini etkileyen faktörler açıklanmıştır. Son bölümde, literatürde hâkim olarak kullanılan vergi kapasitesi değişkeni ve kamu kurumlarının kalitesini belirleyen değişkenler, Türkiye ve seçilen Balkan ülkeleri özelinde 2008-2019 arasındaki periyotta incelenmiştir. Verilerin analiz edilebilmesi ve aralarında herhangi bir nedensellik ilişkisinin var olup olmadığı Dumitrescu & Hurlin Nedensellik Analizi ile araştırılmıştır. Sonuç kısmında, çalışma genel olarak değerlendirilmiş, analizden elde edilen bulgular ışığında bazı çıkarımlarda ve politika önerilerinde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1. VERGİ KAPASİTESİ

Vergi, insanların mülkiyet haklarına doğrudan müdahaleye sebep olan bir araçtır. Bu aracın gereğinden fazla kullanılmasının kişinin üzerindeki baskının artmasıyla sonuçlanması muhtemeldir. Bu durumda toplumsal birtakım tepkilerle karşılaşılması için vergilemeye ilişkin temel göstergelerden biri olan vergi kapasitesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Vergi kapasitesi, bir ülkenin zaman içinde değişen belirli makroekonomik, demografik ve kurumsal özellikleri dikkate alınarak ampirik olarak tahmin edilebilen tahmini vergi/gayri safi yurtiçi hasıla oranını ifade etmektedir (Bayraktar, Le, & Moreno-Dodson, 2012). Bir başka tanıma göre ise vergi kapasitesi, milli gelirin harcanabilir gelirin üzerindeki kalan kısmını ifade etmektedir (Saraçoğlu, 2004). Vergi kapasitesi, belli bir zaman dilimindeki vergilendirilebilir ekonomik potansiyel olarak tanımlanmıştır (Eroğlu, 2018). Vergi kapasitesinin bu şekilde farklı tanımlarını yapmak mümkündür.

Devletin egemenlik gücüne dayanarak vergi toplaması vergilendirme yetkisini kullandığı anlamına gelmektedir. Vergilendirme yetkisi, kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması için gerçek ve tüzel kişilerden alınmak üzere konulan yükümlülükler üzerindeki kullandığı yetkiyi ifade etmektedir (Çağan, 1982). Vergilendirme yetkisinin kullanımıyla alakalı tartışmalar esasında vergi olgusu kadar eskiye dayanmaktadır. Bazı halk hareketlerinin kaynağı olarak vergilendirme yetkisi ve bunun sınırı gösterilmektedir.¹ Bir ülkede bulunan vatandaşların asgari geçim düzeyleri üzerinde kalan kısmı vergilendirme yetkisinden dolayı vergilendirilebilir. Ancak ifade edilen düzey vergi kapasitesini oluşturduğundan vergilendirme yetkisinin de sınırını belirlemektedir. Çünkü bir ülkede bulunan insanların her birisinin hayatlarını idame ettirecekleri asgari tutar, yaşam tarzları ve alışkanlıkları farklıdır. Bu durumda vergi kapasitelerinin de kişiden kişiye değişmesi beklenmelidir. Başka bir konu vergilerin arttırılmasıyla elde edilecek olan gelirin her zaman arttırılamayacağıdır. Çünkü bir ülkenin vergi kapasitesi o ülkeye ilişkin vergilendirilebilir gelirin üst sınırını oluşturmaktadır (Uluatam, 2005). Kapasitenin üzerinde bir vergilendirme gerçekleşmesi durumunda optimal vergilemeden uzaklaşılması beklenir ve bu durumda vergilendirme

¹ Bknz. 1215 yılında imzalanan Magna Carta Libertatum ve 1789 yılında başlayan Fransız ihtilali.

öyle gerçekleştirilmelidir ki maliye politikası amaçları açısından herhangi bir uyumsuzluk meydana gelmemelidir (Demir, 2013). Colin Clark 1945 yılında yapmış olduğu çalışmada optimum vergi oranının %25 olması gerektiğini ifade etmiştir (Clark, 1945). Ülkelerin yapısal farklılıkları, gelişme düzeyleri, hayat standartları, vergiye karşı tutumları ve sosyo-ekonomik açıdan farklılıklarının olması, vergi kapasitesi açısından tartışılan konuların teorik olarak kalmasına sebep olmaktadır (Demir, 2013).

1.1. Vergi Kapasitesi ile İlişkili Kavramlar

1.1.1. Vergi

Geçmişten günümüze devletler egemenlik haklarına dayanarak çeşitli nedenlerle halklarına vergi salmıştır. Verginin ilk örnekleri Sümerlere kadar uzanmakta Antik Mısır, Antik Yunan gibi büyük medeniyetlerde verginin olduğu görülmektedir. İnsanlık tarihi kadar eski olan bu kavram zamanla bir zorunluluk halini almış ve nihayet devletlerin önemli bir gelir kaynağı olmuştur. Kamu harcamalarının finansmanını sağlamak ve borçlanma yoluyla elde edilen gelirin hem anaparasının hem de faizinin geri ödenmesi için başvurulmaktadır. Tanımına bakılacak olunursa vergi,² Şen ve Sağbaş (2015) tarafından, devletin ya da devletten vergilendirme yetkisi almış kamu kuruluşlarının gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki zorlamayla, karşılığı olmaksızın ve nakdi olarak egemenlik gücüne dayanarak talep ettiği ve aldığı ekonomik tutarlar (Şen & Sağbaş, 2016) olarak tanımlanmıştır. Çeşitli vergi tanımları yapmak mümkündür. Buna göre yapılan vergi tanımlarının içinde, zorla tahsil edilmesi, herhangi bir karşılığının olmaması ve kamu harcamalarının finansmanı için toplandığı kavramları bulunmaktadır.

Vergilerin, devletlerin egemenlik gücüne göre alındığı ifade edilse de bunun bir sınırı vardır ve bu sınır da anayasa ve kanunlarla çizilmiştir. 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde;

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir (1982 Anayasası m.73).

² Türk Dil Kurumuna göre vergi, kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para olarak tanımlanmıştır.

verginin salınması anayasal olarak dayanağa kavuşturulmuştur. Ayrıca vergilerin ancak kanunla konulup, değiştirilip ve kaldırılacağı ifade edilerek keyfi vergilendirmenin yolu kapatılmış, vergilendirme yetkisinin de sınırları belirlenmiştir. Anayasa’da ifade edilen bu sınır, vergi kanunlarının oluşturulmasında önemli hale gelmektedir. Örneğin ülkemizde uygulanan gelir vergisi, katma değer vergisi ve daha birçok verginin konusuna giren işlemler, tek tek saymak yoluyla belirtilmiş ve sonradan yapılacak kanun dışı bir düzenleyici işlemle vergi salınmasının önüne geçilmiştir.

1.1.2. Vergilemenin amaçları

Vergiler her ne kadar iktisadi kaynaklar üzerinden alınsa da gösterdiği etki bakımından çeşitli amaçlara hizmet etmektedir. Bilindiği üzere klasik maliyecilerin savunduğu tarafsız vergi anlayışı vergilerin ekonomik aktörlerin davranışları üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmaması gerektiğine karşılık gelmektedir. Buna göre vergiler, insanların davranışlarında bir etkiye sahip olmayarak sadece mali amacını yerine getirmelidir. Verginin mali amacı ise kamu harcamalarının finansmanı için toplanmasını ifade etmektedir. Klasik maliyecilere göre vergi, kamu harcamalarının finansmanından başka bir amaç için alınmamalı ve karar verme mekanizmasında bir etkide bulunmamalıdır. Modern maliyeciler ise vergilerin ekonomiye bir müdahale aracı olarak kullanılması gerektiğini ifade etmektedirler. 1929 Ekonomik Buhranından sonra vergi içinde bulunulan durumdan kurtulmak için kullanılması gereken bir araç halini almıştır. Modern maliyecilere göre vergi, mali amacının yanı sıra mali olmayan amaçlarla da alınabilmektedir. Mali olmayan amaçlar ekonomik, sosyal ve diğer amaçlar olarak sınıflandırılabilir.

1.1.2.1. Verginin mali amacı

Toplumların gelişmesiyle birlikte devletlerin yürütmüş oldukları çalışmalar ve üstlendikleri yükümlülüklerde bir artış meydana gelmekte, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi içinse devletler gelire ihtiyaç duymaktadır (Yıldırım, 2020). Devletlerin çeşitli gelir kalemleri olmakla birlikte bu kalemler içindeki en büyük payı vergiler oluşturmaktadır. Kamu harcamalarının finansmanı için alınan vergiler sürekli bir gelir kaynağı olarak devlet hazinesinde toplanmaktadır. Kamu harcamalarının giderek artması bunların finansmanını sağlayacak kaynakların da arttırılması ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi için farklı gelir kalemlerinde artış

sağlanabileceği gibi, temel gelir kaynağı olan vergilere yenilerinin eklenmesi ya da halihazırda toplanan vergilerin yapısında değişiklikler yapılması yolu izlenebilmekte verginin yalnızca bu amaç için toplanması ise verginin mali amacı olarak ifade edilmektedir (Taş, 1994).

Verginin mali amacını ne ölçüde yerine getirdiği vergi gelirleriyle kamu harcamalarının karşılanma derecesiyle ortaya konmaktadır. Bunun için vergi gelirlerinin kamu harcamalarına oranlanması ve elde edilen oranın yorumlanması gerekmektedir. İfade edilen oran %100 ne kadar yaklaşırsa vergilemenin mali amacına da o kadar hizmet ettiği yorumu yapılabilmektedir (Şen & Sağbaş, 2016). Bu oranın yüksek çıkabilmesi bazı konularda iyi bir seviyede olunması ile sağlanabilir. En başta vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması, vergi kanunlarının uygulanmasında teknik ve idari kabiliyetin yüksek olması, mükelleflerin iyi bir vergi bilinci ve ahlakına sahip olması, vergi kayıp ve kaçaklarının en az seviyede olması ve bununla birlikte vergiye gönüllü uyumun olması, kayıt dışılığın azaltılarak sistem dışı kalan gelirin dahil edilmesi ve son olarak vergi kapasitesinin tam olarak kullanılması gerekmektedir (Şen & Sağbaş, 2016).

Verginin mali amacını yerine getirmesi yukarda ifade edilen kavramların iyileştirilmesi ile mümkündür. Bunların yanında vergi otoritelerinin çağdaş vergi uygulamalarını yakından takip etmesi, verginin tahakkuku ve tahsili arasında geçen sürenin azaltılarak enflasyonist etkiden kaçınılması ve en az maliyetle verginin toplanması yine verginin mali amacıyla yakından ilgili konulardır. Özetle kamu harcamalarının finansmanı için toplanan vergiler, vergilemenin mali amacını ifade etmekte ve bu amacın en etkili şekilde yerine getirilmesi bazı konuların yerine getirilmesi ile mümkün olmaktadır.

1.1.2.2. Verginin mali olmayan amaçları

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için kullanılan başlıca kaynaklardan biridir. Vergilerin bu özelliği ifade edildiği üzere onun mali amacını karşılamaktadır. Klasik maliye anlayışına göre vergilerin tarafsız olması ve yalnızca kamu harcamaların finansmanı için alınması gerektiği 1929 Buhranı ile birlikte değişmiş ve vergilerin ekonomiye bir müdahale aracı olarak kullanılması söz konusu olmuştur. Keynes, “İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi” kitabıyla devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini ifade etmiştir. Diğer bir ekonomik yaklaşım olan Arz Yönlü iktisatçılar, ekonomiye müdahale yoluyla toplam arzın arttırılabileceği ve bunun da vergi

indirimleri kullanılarak gerçekleştirilebileceğini savunmaktadırlar. Arz yanlı iktisadın bu savı Haldun-Laffer Eğrisi olarak bilinen eğriyle ortaya konmaya çalışılmıştır. Buna göre vergi indirimleri ile ekonomide toplam arz arttırılmakta ve bununla birlikte vergi gelirlerinde artış yaşanmaktadır (Timur, 2011). Verginin ekonomiye müdahale aracı olarak kullanılmasıyla birlikte vergilerin mali olmayan amaçları ortaya çıkmıştır. Mali olmayan amaçlar ekonomik, sosyal ve diğer amaçlar olarak ifade edilmektedir.

1.1.2.2.1. Ekonomik amaçlar

Vergilerin bir devletin en önemli gelir kaynağı olması ve gayri safi yurt içi hasıladan aldığı pay ekonomik birimler üzerindeki etkisini ortaya koymaktadır. Ekonomik aktörler birçok faktörü göz önünde bulundurarak yatırım, tasarruf ya da harcama kararlarını vermektedirler. Bunlarla birlikte devletler, kaynakların dağıtımını daha verimli hale getirmek, bölgeler arası gelir eşitsizliklerinin azaltılmasını sağlamak, gelirin ve servetin yeniden dağıtılmasını tesis etmek, ekonomik büyüme ve kalkınmayı desteklemek ve istihdamın yönlendirilmesi için vergileri ekonomik amacına uygun olarak kullanmaktadırlar.

Vergiler ekonomik birimlerin tercihlerini etkilemede önemli bir araçtır. Ekonomideki aktörlerin tasarruf etme yönündeki kararları vergilerin türüne göre farklılaşmaktadır (Turhan S. , 1993). Ülkemizde uygulanan vergilere bakıldığında tasarrufları etkileme açısından kişisel gelir vergisi önemli bir etkiye sahiptir. Gelir vergisi oranının artmasıyla tasarruf edilecek gelirin azalması dolayısıyla tüketime ayrılan payın artması beklenebilir. Tasarruf edilecek gelirin yatırım kanalları için kullanılması bakımından faydasının azalması mükelleflerin tercihlerinde tüketime yönelmesiyle sonuçlanmaktadır (Akman, 2011).

Maliye politikasının bir aracı olarak vergiler makroekonomik bir amaç olan ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı etkilemektedir. Kamu gelirlerinin gayri safi yurtiçi hasıladaki payının boyutu ekonominin üretim hacmini, ekonomik faaliyetleri ve refah seviyesini etkilemektedir (Akıncı, 2019). Ekonomik büyümenin ve kalkınmanın olumlu bir şekilde desteklenmesi verginin ekonomik amacına işaret etmektedir. Ekonomik büyüme ve kalkınma için devletler, vergi indirimleri yoluyla tasarrufları arttırma ve böylece yatırımlara yönlendirilecek tutarın artmasını, insanların çalışma arzusunu arttıracak şekilde vergi indirimleri ile ekonomiye daha fazla katkı sağlamasını, kayıp ve kaçakların en aza indirilmesi ve sistem dışı gelirin vergi indirimleri yoluyla dahil edilerek

ekonomik büyümeye etkisinin arttırılmasını ve vergi sistemi ile vergi idaresinin etkinliği arttırılarak mükelleflerin vergiye uyumunu arttırması gerekmektedir (Siverekli, 2003). Vergiler ekonomideki aktörlerin yatırım, tasarruf ve tüketim tercihlerini etkilemesi açısından önemlidir. Ekonomik büyümenin sağlanması için tasarrufları arttırıcı vergi politikaları ve bu tasarrufların yatırımlara yönltilmesini sağlamak verginin ekonomik amacıyla ilgilidir. Vergi politikası araçlarından faydalanılarak gelir dağılımının sağlanması ve farklı gelir grupları arasındaki farkın kapatılması ile vergiler ekonomik kalkınmaya katkı sunmaktadır (Şaşmaz & Yayla, 2019).

1.1.2.2.2. Sosyal amaçlar

Vergi toplumsal konuların düzenlenmesinde bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. Verginin sosyal açıdan değerlendirilmesinde ilk olarak ifade edilebilecek kişi Adolph Wagner'dir (Beşel, 2015). Wagner'e göre toplumda gelir ve servet açısından oluşabilecek eşitsizlik ve adaletsizliklerin düzeltilmesinin verginin kullanımıyla mümkün olacağı ifade edilmiştir (Aytaç, 2005). Toplumda gelir ve servet açısından daha yüksek bir seviyede olanların vergilendirilmesinde daha yüksek oranlar uygulanabilir böylelikle ifade edilen eşitsizliklerin ve adaletsizliklerin düzeltilmesi sağlanabilir. Sosyal olarak her toplumun birbirinden farklı olması beklenen bir durumdur. Sosyal eşitsizliklerin ortadan kaldırılması ya da etkisinin azaltılması vergi politikalarının sosyal politika duyarlılığına bağlı olmakta, tersi durumun gerçekleşmesi halinde ise vergilemeden kaynaklı olarak sosyal dengesizliklerin artması beklenmektedir (Karabacak, 2012). Vergiler bir ülke sınırından ziyade küresel olarak farklı sosyal konular olan iklim değişikliği, nüfusun hızlı bir şekilde yükselişi, şehirleşme ve teknolojik atılımlar, zararlı madde kullanımıyla mücadele etmenin yanı sıra istihdamın ve sosyal adaletin sağlanmasında önemli bir role sahiptir (Şen & Sağbaş, 2016).

1.1.2.2.3. Diğer amaçlar

Vergiler yukarda ifade edildiği üzere birçok amaç için bir politika aracı olarak kullanılmaktadır. Çeşitli ekonomik alanların desteklenerek üretimin arttırılması, ithalat-ihracat davranışlarının etkilenmesi, yabancı sermaye yatırımlarının cezbedilmesi, çevre kirliliğinin önlenmesi, aile ve nüfus planlaması gibi örnekleri çoğaltılabilecek amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlar farklı devletler tarafından farklı sonuçlar elde etmek için

kullanılabilir. Vergilerin sayılan amaçlarını gerçekleştirmesi de uygulama zamanı ve hali hazırdaki kapasiteyle ilgilidir.

1.1.3. Vergi gayreti

Vergi gayreti, vergi kapasitesi ile karıştırılan bir kavramdır. Vergi gayreti, bir ülkenin fiili vergi rasyosunu ifade etmektedir (Berksoy, 1982). Bir başka deyişle fiili gelir ile vergi kapasitesi arasındaki orandır. Yani vergi gayreti vergi kapasitesini içine alan ve ondan türeyen bir kavramdır. Vergi gayretinin ülke tarafından bilinmesi vergi politikası açısından önemlidir çünkü bu veriyi bilmek ülkeye vergi gelirlerini arttırıp arttıramayacağı konusunda izin vermektir (Pessino & Fenochietto, 2010). Bazı ülkeler daha düşük seviyede vergi toplama yoluna gidip vergi kapasitelerinden uzaklaşmaktadır. Ülkelerin bu politikasında ekonomide daha az büyüklükte bir kamu kesiminin olması isteği yatabilir. Bahsedilen kavram her ne kadar formüle edilse de vergi gayretini tam anlamıyla ölçmek zordur. Vergi gayreti, yapısal faktörlerin öngördüğü gibi, vergi gelirlerinin olağan seviyesinin potansiyel vergiden hangi ölçüde saptığını ölçmektedir (Yohou & Goujon, 2017). Vergi gayreti, çeşitli faktörler yardımıyla tahmin edilmekte bu faktörler ülkeden ülkeye farklılık arz etmektedir. Buna göre, ülkedeki vergi gayretini etkileyen faktörler; kişi başına düşen gelir düzeyi, gelir dağılımı, sektörel yapı ve gelişmişlik düzeyi, enflasyon düzeyi, ekonominin dışa açıklık düzeyi, kayıtdışı ekonominin boyutu, vergi tarifeleri ve vergi oranları, seçim ekonomisi, vergi kanunları, vergi idaresinin durumu ve vergi psikolojisi olarak sıralanabilir (Çelik H. , 2006). Sayılan bu faktörlerin kendi içinde hesaplanıp tahmin edilmesi güçlüğü vergi gayretinin tahmin edilmesini doğru orantılı olarak eklemektedir.

Vergiler, devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için başvurduğu bir finansman aracıdır. Vergi alınan kimseler, ekonomik faaliyetleri sonucunda vergi ödemek durumunda kalmakta ve bu durumda verginin üzerlerinde bir yük olması kaçınılmaz olmaktadır. Mükellefler bu yükten vergiden kaçınarak, vergi kaçırarak, istisna ve muafiyetler gibi yolları kullanarak ödeyecekleri vergileri azaltabilmekte ya da hiç ödememe yoluyla kurtulabilmektedir. Başka bir yol ise hükümetler tarafından kanunla uygulanan, verginin hiç alınmamasını ya da kısmen alınmasını sağlayan vergi aflarıdır. Genel anlamda af uygulaması kaynağını 1982 Anayasası'nın 87. Maddesinden almaktadır. Bu maddeye göre:

Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; bütçe ve kesinhesap kanun tekliflerini görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilânına karar vermek; milletlerarası andlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir (1982 Anayasası m. 87).

vergi aflarını çıkarma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yapılacak oylamada beşte üç çoğunluğun kararı ile uygulanabilmektedir.

Vergi aflarının çağrıştırdığı olumsuz anlamı gidermek için varlık barışı, yapılandırma gibi farklı ve daha olumlu ifadeler kullanılmaya çalışılmaktadır (Göde, 2021). Böyle olmasının sebebi vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin tepkisini daha az çekmek olarak düşünülebilir. Vergi afları ekonominin daraldığı zamanlarda piyasayı yeniden hareketlendirmek amacıyla kullanılabilir (Edizdoğan & Gümüş, 2013). Ayrıca vergi afları oy kaygısıyla gelecekte gerçekleşecek seçimlerde oy maksimizasyonu amacıyla da kullanılabilir. Türkiye Cumhuriyeti tarihine bakıldığında birçok vergi affının uygulandığı görülmekte, gerçekleştirilen vergi aflarının kamu gelirlerinde bir ivme kazandırmadığı ve afların uygulanmasındaki temel sebebin iktisadi kaygılar değil siyasi beklentiler olduğu düşünülmektedir (Göde, 2021). Vergi afları her ne kadar kısa dönemde iyi bir gelir kaynağı olarak görülse de uzun dönemde vergiye gönüllü uyumu bozmaktadır (Çetin, 2007). Vergiye gönüllü uyumun bozulmasıyla vergi gayretinin, böylelikle de vergi kapasitesinin olumsuz etkilenmesi beklenmektedir. Vergi verme konusundaki istekli olan mükelleflerin vergi affı geleceği yönündeki beklentileri gönülsüz olmalarına, vergilerini ödememelerine tüm bunların olması ülkedeki vergi kapasitesine etki etmektedir.

Vergi gayreti ile ilgili olarak literatürde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Lotz ve Morss (1967), yaptıkları çalışmada gelişmekte olan ülkelerin vergi gayretini ölçmeye çalışmışlardır. Çalışmada vergi gayretini etkileyen değişkenlerden birisini ekonomik kalkınma seviyesi olarak belirlemişlerdir. Ekonomik kalkınma seviyesini belirlemek için yüksek oranda okur yazarlık, monetizasyon seviyesi ve güçlü ve kaliteli bir hukuk sistemini kullanmışlardır. İfade edilen değişkenlerin vergi kapasitesini arttıracaklarını ifade etmişlerdir. Bununla birlikte kişi başına düşen gelirin ekonomik kalkınmanın bir belirleyicisi olduğunu belirtmişler ve vergi kapasitesiyle kişi başına düşen gelirin doğru yönlü bir ilişkisinin olduğunu belirtmişlerdir. Vergilendirilebilir kapasiteyi arttıracak ikinci değişken olarak dış ticaret oranlarını kullanmışlardır. Dış ticaret hareketlerinin, iç

piyasadaki ticaret hareketlerinin vergilendirilmesinden daha kolay olduğunu ve bu göstergenin şehirleşme, endüstrileşme ve tarımsal açıdan gösterge olduğunu ifade etmişlerdir (Lotz & Morss, 1967). Gupta (2007) tarafından yapılan çalışmada gelişmekte olan ülkelerde vergi geliri gayretinin belirleyicileri incelenmiştir. Buna göre kişi başına düşen gelir, tarımın gayrisafi yurtiçi hasıladan aldığı pay ve ticari açıklığın gelir performansı üzerinde güçlü belirleyiciler olduğu ifade edilmiştir. Yabancı yardımlar her ne kadar gelir performansını olumlu etkilese de yabancı borçların önemli bir etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Kurumsal faktörler açısından bakıldığında yolsuzluğun ve politik istikrarın gelir performansı açısından önemli olduğu ifade edilmiştir. Son olarak gelir kaynağı olarak mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere birincil olarak bağlı olan ülkelerin düşük bir gelir performansına sahip olduğu ifade edilmiştir (Sen Gupta, 2007). Bird ve Vazquez (2008), gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler özelinde yolsuzluk ve hesap verebilirlik değişkenlerinin vergi gayreti üzerine etkisini inceleyen bir çalışma ortaya koymuşlardır. Çalışmada, yüksek gelirli ülkelerin kurumsal kalitesini yükselterek vergi performanslarını arttırabileceği, yalnızca arz faktörlerinin değil, yolsuzluk ve hesap verebilirlik gibi talep faktörlerinin de vergi gayretinin üzerinde etkisinin olduğu ortaya konmaya çalışılmıştır (Bird, Martinez-Vazquez, & Torgler, 2008). Mahdavi (2008), 43 gelişmekte olan ülke için vergi gelirinin kompozisyonu ve seviyesini 1973-2002 yılları arasında incelemiştir. Sonuç olarak vergilerin gayrisafi yurtiçi hasılaya oranı yüksek olan yerlerde uluslararası ticaret sektörünün büyüklüğünün, şehir nüfusunun yüzdesinin, yetişkin okur yazarlığının ve kişi başına düşen gelirin yüksek olduğunu ifade etmiştir. Bunlarla birlikte, yaşlı nüfus yüzdesi, nüfus yoğunluğu, parasallaşma derecesi ve enflasyon oranındaki artışın daha düşük vergi/GSYİH oranı ile ilişkili olduğunu tespit etmiştir (Mahdavi, 2008).

Vergi gayreti ile ilgili yapılan bu çalışmalarda özet olarak kişi başına düşen gelirin yüksek olması, hesap verebilirlik ve yolsuzluk gibi değişkenlerin vergi gayreti üzerinde etkisinin olduğu, ticaret açıklığının yüksek olması, okur yazarlık oranının yüksek olması ve ekonomik kalkınma düzeyinin yüksek olması gibi değişkenlerin vergi gayretini ne yönde ve nasıl etkileyeceği tartışılmıştır. Çalışmanın konusunu oluşturan vergi kapasitesinin yukarıda ifade edilen göstergelerle ilişkilendirilmesi durumunda, vergi gayretinin vergi kapasitesiyle doğrudan ilişkili bir kavram olmasından dolayı vergi gayretinde gözlemlenen etkinin vergi kapasitesinde de oluşacağı, böylelikle herhangi

birisinin seviyesinin arttırılmasına yönelik olarak alınacak kararın her ikisi üzerinde olumlu etkiye sebep olması beklenmektedir.

Vergi kapasitesinin dolayısıyla vergi gayretinin arttırılması, karar alıcıların uygulayacakları politikalarda tutarlılıklarına bağlı olmaktadır. Örnek vermek gerekirse bir tarafta dış ticaret üzerindeki vergi kapasitesini arttırıcı adımlar atılırken diğer tarafta yatırım ve büyümeyi cezalandırıcı politikaların uygulanması sonucun olumsuz olmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu yönde alınacak olan kararların dengeli, tutarlı ve etkisinin anlık değil yıllara sarıh olacak bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin literatürde yer alan çalışmalara dayanılarak okur yazarlık oranlarının artması, vergi kapasitesi ve dolayısıyla vergi gayreti üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu bilinmektedir. Eğitim alanında yapılacak iyileştirmeler uzun dönemde etkisini ortaya koyacağından bu alanda yapılacak reformların kısa dönemli değil uzun dönemli planlanması gerekmektedir. Bunlarla birlikte, yolsuzluk ve hesap verebilirlik göstergelerinin de vergi gayretini etkilediği bilinmektedir. Burada ifade edilen göstergelerin iyileştirilmesinin temelinde hukuk kurallarının etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Hukukun üstünlüğüne önem verilmemesi her kesimin olası ihtilafta kendi kurallarını oluşturmaya eğilmesi, teamüllere göre hareket edilmesi, vergisel açıdan kayıp ve kaçakların meydana gelmesi ve örneği arttırılabilecek daha birçok olayın meydana gelmesine sebep olabilir. Bu yüzden hukukun üstünlüğü istikrarın sağlanması açısından önemlidir. Döngü olarak bakıldığında, hukukun üstün olduğu bir toplumda istikrarın olması, istikrarın olduğu yerde ekonomik güvenin olması, ekonomik güvenin olmasıyla yolsuzluğun azalması ve hesap verebilirliği arttırması, yatırım ve üretim alanının güçlenmesi, buradan da vergi kapasitesini ve vergi gayretini arttırması beklenebilir.

2. VERGİ KAPASİTESİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

2.1. Ekonomik Faktörler

2.1.1. Milli gelir düzeyi

Bir devletin vergi alabilmesindeki temel etmenlerden birisi ülkede gerçekleştirilen katma değer ve bu değer oluşturduğu milli gelirdir. Milli gelir, bir ülkedeki vergi gelirlerinin elde edilmesinde önemli faktörlerden bir tanesidir (Eroğlu, 2018). Milli gelirin arttırılması yönünde atılacak destekleyici adımların esasında doğrudan vergi gelirlerini arttırması beklenebilir. Milli gelirdeki bir artışla kişi başına düşen gelir artmakta, artan gelir sonrasında asgari olarak geçimini sağlayan kişinin, gelirinin kalan

kısının vergilendirilmesi imkânı doğmaktadır. Bu da potansiyel olarak vergi kapasitesine etki etmektedir. Ekonomik olarak gelişmiş bir ülkede vergi gelirleri ile milli gelir yakından ilişkili olmakta, ekonomideki bir iyileşmeyle vergilerin milli gelir içindeki oranının yükseldiğini ifade etmek mümkün olmaktadır (Ekici, 2009).

2.1.2. Gelir dağılımı

Gelir dağılımı, bir ülkede vatandaşları en çok ilgilendiren konuların başında gelmektedir. Milli gelir seviyesinin yüksek olması gelir dağılımındaki adaletin yüksek olması ile bir anlama kavuşmaktadır. Ülkeler ekonomik büyümeyi sağlamak amacıyla çeşitli politika adımları atarken gelir dağılımını iyileştirici çözümler üretmesi gerekmektedir. Gelir dağılımının sağlanabilmesi için bu kavramı etkileyen faktörlerin bilinmesi gerekmektedir. Buna göre gelir dağılımı iktisadi büyüme ve kalkınma, küreselleşme, enflasyon, vergi politikası ve faiz gibi değişkenlerle ilişkilidir (Bükey & Çetin, 2017). İfade edilen kavramlardan vergi politikası, gelir dağılımını sağlamada kullanılan etkili bir araçtır. Vergiler, devlet veya devletten vergilendirme yetkisi almış kişilerin egemenlik gücüne dayanarak çeşitli kamu giderlerini finanse etmek amacıyla, vatandaşlarından karşılıksız olarak, bunun yanında kanuna dayalı ve zorla alınan ekonomik tutarlardır (ekodialog.com, 2022). Vergiler, literatürde birçok sınıflandırmaya tabii tutulmakta bunlardan bir tanesi de vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak tasnifidir. Dolaylı vergiler genel olarak harcamalar ve işlemler üzerinden alınmaktayken (Bükey & Çetin, 2017); dolaysız vergiler gelir ve servet üzerinden alınan ve direkt olarak devlete ödenmekte olan vergilerdir (Soydal & Yılmaz, 2009). Dolaylı vergiler vatandaşların ödeme gücünü dikkate almadığı için gelir dağılımını bozucu bir etkiye sahiptir. Verginin asıl amacı her ne kadar mali olarak gelir sağlamak olsa da daha önce ifade edildiği üzere sosyal amacı da bulunmaktadır. Gelir dağılımında adaletin sağlanması sosyal amacın tesis edilmesinin gereğidir. Verginin sosyal amacı, gelir ve servet dağılımında yaşanan dengesizliğin iktisadi açıdan zayıf kesim yararına gelir ve harcama politikaları kullanılarak yeniden dağıtılmasıdır (Ay, 2004). Vergi sistemlerinde mükelleflerin ödeme gücüne daha duyarlı vergilerin gelir üzerinden alınan vergiler olduğu için vergi kompozisyonunda dolaylı vergilerden dolaysız vergilere doğru bir geçiş için adımlar atılması gerekmektedir. Kapsam dışında yer alan gelirlerin potansiyel vergi kapasitesi olduğu düşünülürse gelir dağılımında adalet sağlanırken vergi kapasitesinin de artması beklenebilir.

2.1.3. Kayıt dışı ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, her ülkenin mücadele ettiği önemli konulardan biridir. Kayıt dışı ekonomi, resmi olarak hesaplanmış gayrisafi yurtiçi hasılaya katkı sağlayan tüm ekonomik faaliyetlerin mevcut durumda kayıt altında olmamasıdır (Schneider & Enste, 2000). Kayıt dışı ekonomi ifade edildiği üzere mevcut durumda üretilen ve gayrisafi yurtiçi hasıla içinde yer alması gerekirken çeşitli yollarla dışarda bırakılan değerleri ifade etmektedir. Vergi kapasitesi ile yakından ilgili olan bu kavram mücadele edilmesi gereken temel konuların başında gelmektedir. Nitekim ülkemizde vergi gelirleri açısından aşındırıcı bir etkiye sebep olan kayıt dışı ekonomi olgusuyla mücadele etmek için adımlar atılmıştır. Bu adımlar aşağıdaki tabloda özet şekilde verilmiştir.

Tablo 1. 1. *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Atılan Adımlar*

DÜZENLEMELER	YILLAR
Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi (VEDOP)	1998
Kayıt dışı Ekonomiye Önemli Yönelik Sigorta Politikaları	2000
Kalkınma Planlarında Kayıt Dışı Ekonomi	2000-
AB'ye Katılım Öncesi Ekonomik Programlar	2001
Gelir İdaresi Başkanlığının Kurulması	2005
Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Projesi (KADİM)	2006
Orta Vadeli Programlarda Kayıt Dışı Ekonomi	2006
Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı	2007
Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (5811 sayılı) Uygulamaya Konulması	2008
Tütün ve Tütün Mamulleri Kaçakçılığı Eylem Planı	2011
Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkilerinin Belirlenmesi	2013
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Oluşturulması	2014
Kayıt Dışı Ekonomide E-Dönüşüm	2015
Kredi Kartı Kullanımının Teşvik Edilmesi	-

Not: (Erdinç, 2015)'ten yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele edilmesi ülkelerin potansiyel vergi kapasitesini kullanabilmeleri için önemlidir. Çünkü devlet elde etmiş olduğu gelirlerle kamu hizmetlerinin finansmanını ve devamlılığını sağlamaktadır. Devletler kayıt dışı ekonomi dolayısıyla vergi kapasitesine dahil olması gereken değerlerden vergi alamamakta ve bu

durum gelirlerin azalmasına sebep olmaktadır (Kutbay, 2020). Vergi gelirlerinin azalmasıyla birlikte devlet, harcamaların finansmanı için ya borçlanma yoluna gitmekte ya da mevcut durumda uyguladığı vergilerin oranlarını değiştirmekte ya da yeni oranlar belirlemektedir. Böyle bir durumda kayıtlı ekonomide faaliyet gösteren vatandaşların sistem dışına çıkma yollarını araması, vergi kapasitesi ve dolayısıyla mükelleflerin vergi gayretinde bir azalışa sebep olması beklenmektedir (Kutbay, 2020). Ekonomide kayıt altında faaliyetlerini yürüten kişilerin sistemde kalmalarını sağlayacak politikaların titizlikle uygulanması, kayıt dışı ekonomide bulunmanın maliyetini arttıracak adımların atılması gerekmektedir. Kayıt dışı ekonominin azaltılmasıyla vergi kapasitesinin buna paralel olarak artması ancak o zaman beklenebilir.

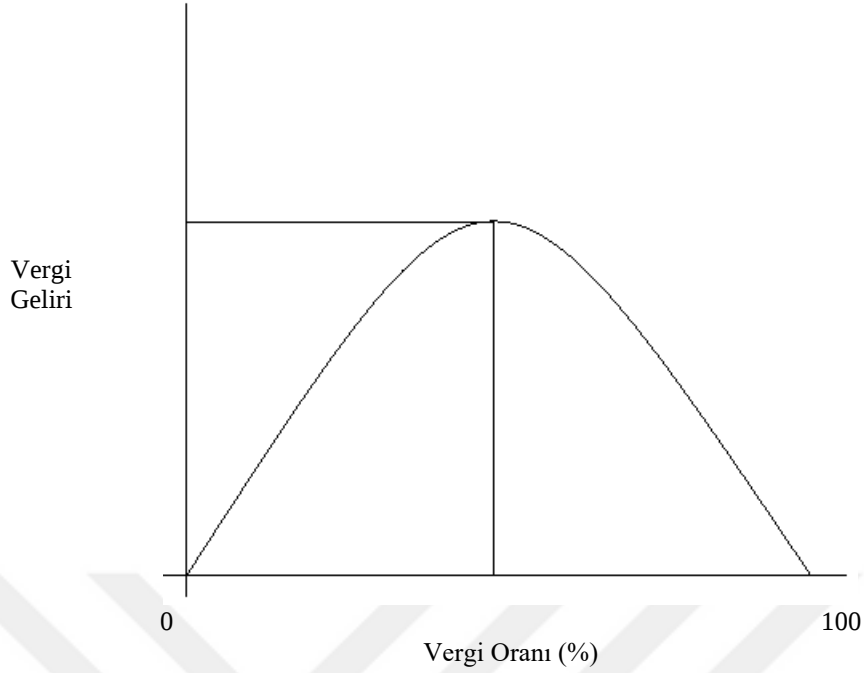
2.1.4. Nakdi ekonominin yaygınlaşması

Verginin ne üzerinden alındığı ve nasıl bir yöntemle tahsil edildiği vergi kapasitesini etkileyen bir konudur. Osmanlı Dönemi'nde uygulanmış olan çeşitli vergiler bulunmaktadır ki bunlar nakdi olarak değil ayni olarak tahsil edilmiştir. Bu vergilere örnek olarak zekât (hem ayni hem nakdi), aşar, haraç, avarız verilebilir (Tekin, 2019). Ayni ekonomiden nakdi ekonomiye geçilmesi, ayni olarak verilmek mecburiyetinde kalınan malzemelerin saklanması, korunması gibi maliyetleri ortadan kaldırmış gerçek vergi kapasitesinin kullanılmasını sağlamıştır. Cumhuriyet dönemiyle birlikte halk üzerinde önemli külfetlere ve tarımsal üretim açısından büyük yüklerle sebep olan ayni vergilerin kaldırılması için, halkın mali durumunu göz önünde bulunduracak şekilde vergi ve oranların belirlenmesi yönünde adımlar atılmıştır (Hakan & Haydanlı, 2018). Böyle bir adımın atılmasıyla nakdi ekonominin yaygınlaşması, vergi gelirini oluşturacak olan unsurların daha açık belirlenmesi ve kavranması, buradan hareketle vergi kapasitesinin daha etkin kullanımı beklenmektedir.

2.1.5. Vergi oranları

Vergiler, üzerinden alındıkları değerin belli bir oranı şeklinde tahsil edilebilmektedir. Vergilerin olmazsa olmaz özelliklerinden biri olan vergi oranları, mükelleflerin mülkiyet haklarına hangi nispette müdahalede bulunulacağını belirlemede temel değişken olduğundan vergi kanunlarımızda mutlaka yer almakta, alt-üst sınırı ve değiştirilmesindeki yetki net olarak belirlenmektedir. Vergi oranlarının belirlenmesi, vergi kapasitesinin optimal biçimde kullanılması açısından önemlidir. Vergi kapasitesi ve

vergi oranları arasındaki ilişkiyi inceleyen Laffer, vergi oranının %0 olması durumunda, vergi tabanının ne kadar geniş olduğu önemli olmaksızın, devletin hiç vergi geliri elde edemeyeceği veya %100 vergi oranının olması durumunda devletin yine vergi geliri elde edemeyeceğini ifade etmiştir (Laffer A. B., 2004). Vergi kapasitesi belirli bir seviyede olan bir toplumda vergi oranlarının sürekli arttırılması kapasitenin ötesine geçileceğinden dolayı vergi gelirlerinde bir azalma beklenmelidir. Laffer, düşük vergi oranlarıyla iş, çıktı ve istihdam faaliyetlerinin arttırılmasının desteklenerek vergi matrahları üzerinde olumlu bir etkiye sahip olunabileceğini ifade etmektedir (Laffer A. B., 2004). Vergi oranlarının arttırılmasının her zaman vergi gelirinde bir artış ortaya koymayacağı Laffer Etkisi olarak bilinse de çeşitli alanlarda gerilemeye yol açacağını ilk ifade eden İslam düşünürü, 13. Yüzyılda yaşamış İbn-i Haldun'dur (Karabulut, 2006). Haldun'a göre (Haldun, 2004), devletin ilk döneminde vatandaşına yüklediği vergiler azdır ve tahsil ettiği vergilerin miktarı çoktur. Vatandaştan alınan vergiler ne kadar az olursa o kadar istekli çalışır, refah ve kalkınmayla birlikte üretim artar. Ülke kalkınıp vergi salacağı mal demeti çeşitlendikçe elde edilen vergi geliri de artar. Ancak vergi oranlarının sürekli arttırılmasıyla tahammül edilebilirlik sınırı aşılar ve vatandaşın çalışma ve üretim açısından isteği yok olur. Böylelikle çalışmak ve üretmek istemeyen vatandaşların ödeyeceği vergiler azalır. Bunun üzerine devleti yönetenler vergi gelirini arttıracaklarını düşünerek vergi oranlarını arttırır ancak toplanabilecek vergi miktarının son sınıra ulaşmasından dolayı hiçbir şey elde edilemez.



Şekil 1.1. İbn-i Haldun Laffer Eğrisi

Vergi oranlarını arttırmak suretiyle vergi gelirlerinin bir yere kadar artacağı daha sonra düşüş eğilimine gireceği grafikten anlaşılmaktadır. Ancak bu etkilerin meydana gelmesinde iki temel kavram ön plana çıkmaktadır. Bunlardan birisi ikame etkisi diğeri ise gelir etkisidir. Arz yanlı iktisatçılar vergi indirimi dolayısıyla ortaya çıkan etkinin ikame etkisi olduğunu ifade etmişler ve gelir etkisini göz ardı etmişlerdir (Doğan, 2006). İkame etkisinin ortaya çıkması grafiğin sağ tarafında gerçekleşmektedir. Buna göre artan vergi oranlarıyla birlikte çalışmanın marjinal maliyetinin artmasıyla boş zamanın marjinal faydasının yükselmesine sebep olması beklenmektedir. Böylelikle vergi oranının artmasıyla insanların çalışmak yerine marjinal faydası yüksek olan boş zamanı tercih etmesi beklenmektedir. İkame etkisinin, böyle bir etki göz önünde bulundurulduğunda genel olarak gelir etkisine göre baskın çıktığı kabul edilmektedir (Kreger, 1990).

Vergi oranları, vergi gelirlerini belirleyen bir araçtır. Yukarıda ifade edilen etkiler ve vergi kapasitesinin birim zamanda sürekli değişime uğramaması nedeniyle bu aracın belli bir nokta sınırı oluşmaktadır. Vergi kapasitesiyle ilişkisi göz önünde bulundurulduğunda ülkelerin optimal vergi oranları belirleme konusunda çalışmalar yapması gerekmektedir.

2.1.6. Tarım sektörünün ekonomideki yeri

Kişi başına düşen gelir, vergi kapasitesini belirleyen önemli değişkenlerden biridir. Buna göre bir ülkede kişi başına düşen milli gelirin yüksek olması, kişilerin tüketimlerini yaptıktan sonra artan kısmın vergilendirilmesi ve kapasiteyi göstermesi açısından dikkate alınmaktadır. Tarımın gayrisafi yurtiçi hasıladan aldığı pay açısından değerlendirilmesinde, tarım alanında faaliyette bulunan işletmelerin küçük olması ve çalışanların aldıkları ücretler, dağınık bir yapıya sahip olmaları sebebiyle karlarının düşüklüğü, diğer taraftan idari zorluklardan kaynaklı olarak vergilendirilmesinin istenen seviyede olmamasından dolayı tarım alanının vergilendirilebilir kapasitesinin düşük olduğu sonucuna ulaşılabilir (Berksoy, 1982). Tarım kesiminin vergilendirilmesi, üretim açısından bir sınırlama etkisi gibi görülmektedir. Tarım sektörünün payının yalnızca vergilendirilebilir kapasiteyi etkilemesi değil bunun yanında vergilendirme istekliliğini de etkilediğine ilişkin gerekçeler bulunmaktadır (Bird, 1976). Tarım sektörünün ağırlıkta olduğu bir ekonomide kişi başına düşen gelirin nispeten az olduğu ifade edilmektedir (Adelman & Morris, 1965).

2.1.7. Ekonominin dışa açıklığı

Ekonominin dışa açıklığı, ihracat ve ithalatın toplamalarının gayrisafi yurtiçi hasılaya oranlanmasıyla ifade edilmektedir. Dışa açıklık oranı diğer ülkelere kıyasla daha yüksek seviyede olan ülkelerin, ürettikleri mal ve hizmetleri uluslararası piyasada alıp satması daha yüksektir (Öztürk, Şaşmaz, Bayar, & Odabaş, 2019). Bilindiği üzere dış ticaret işlemlerinde belli başlı vergiler tahsil edilmektedir. Gümrük vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi, ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, toplu konut fonu, kaynak kullanımını destekleme fonu vb. vergi ve fonlar dış ticaret üzerinden alınmaktadır. Dış ticaretin, ülkelere ek bir vergi kapasitesi oluşturduğu söylenebilir. Dış ticaret üzerinden alınan vergiler ve toplam vergi gelirlerinin yıllar itibarıyla değişimi tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1. 2. Dış Ticaret ve Vergi Yüğü

Yıllar	GSYH Milyon TL	Vergi Gel. Milyon TL	Vergi Yüğü	Dış Tic. Vergi Geliri Milyon TL	Dış Tic. Vergi Yüğü
2008	1.002.756.496	189.980.827	18,9	32.809.510	3,3
2009	1.006.372.482	196.313.308	19,5	28.674.535	2,8
2010	1.167.664.479	235.714.637	20,2	39.563.175	3,4
2011	1.404.927.615	284.490.017	20,2	53.499.747	3,8
2012	1.581.479.251	317.218.619	20,1	55.361.016	3,5
2013	1.823.427.315	367.517.727	20,2	68.335.159	3,7
2014	2.054.897.828	401.683.956	19,5	71.194.130	3,5
2015	2.350.941.343	465.229.389	19,8	83.262.020	3,5
2016	2.626.559.710	529.607.901	20,2	86.365.952	3,3
2017	3.133.704.267	626.082.415	20,0	113.157.304	3,6
2018	3.758.773.727	738.180.401	19,6	138.743.673	3,7
2019	4.317.786.909	820.148.186	19,0	143.584.908	3,3

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tabloya bakıldığında GSYH'nin yıllar itibarıyla arttığı, vergi gelirlerinin de buna paralel olarak eşlik ettiği görülmektedir. Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında ortalama yüzde 17'sini oluşturmaktadır. Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin GSYH'deki payı olarak ifade edilen dış ticaretteki vergi yüğü, ortalama olarak yüzde 3,5 civarındadır. GSYH'nin artış hızıyla karşılaştırıldığında dış ticaret üzerinden alınan vergilerin aynı oranda artmadığı böylelikle bu alandaki vergi kapasitesinin yeterli düzeyde olmadığı söylenebilir. Dış ticaret iç piyasaya göre vergi salınması daha kolay bir alan olduğu için dış ticaretin vergi potansiyelini değerlendirecek politika adımları atılması gerekmektedir.

Literatürde yer alan çalışmalara bakıldığında vergi gelirlerini etkileyen değişkenlerden birisi olarak ekonominin dışa açıklığı ifade edilmektedir. Ekonominin dışa açıklığıyla gelişmekte olan ülkeler gelişmiş olan ülkelere doğru gelirlerini yükseltirler (Gaalya, Edward, & Eria, 2017) ve böylece vergi kapasitelerinin de olumlu yönde etkilenmesi beklenir. Ekonomik olarak dışa açıklık, istatistiksel yönden ve vergi performansının önemli belirleyicilerindendir (Sen Gupta, 2007). Gelişmekte olan ülkeler açısından dış ticaretin vergilendirilmesi iç piyasaya göre daha kolay olmakta, ekonominin dışa açıklığı vergi gelirleri açısından pozitif bir etkiye sahip olmaktadır (Sağdıç, 2019). Vergi reformları yoluyla dış ticaret bozulmadan vergi kapasitesinin artırılması

gerekmektedir. Gelişmekte olan ülkeler açısından dış ticaretin vergilendirilmesi iç piyasaya göre daha kolay olduğundan bu alan değerlendirilmelidir. Nitekim, ekonomisini uluslararası ticarete daha fazla açan ülkeler, daha düşük seviyede dışa açıklığa sahip ülkelere göre bu alanda yapılacak vergisel düzenlemelerin vergi gelirleri üzerindeki pozitif etkisinden daha fazla faydalanmaktadır (Gnangnon & Brun, 2019).

2.1.8. Vergi denetimi ve cezaların caydırıcılığı

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu belirleyen temel etmenler yakalanma, cezaya maruz kalma olasılığının artması ve korku gibi nedenlerdir (Eroğlu, 2018). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, mükelleflerin içsel güdülerinin yanı sıra vergi denetimleri, bunların sıklığı ve vergi cezalarının caydırıcılığı gibi değişkenlere bağlı olmaktadır. Cezaların uygulanması sonucu beklenen etki yapılan faaliyetten mükellefi vazgeçirmek ve hali hazırda uygulanan kurallara uymasını sağlamaktır (Şanver, 2017). Ceza sistemi tarafından öngörülen yaptırımın yerindeliği açısından ana belirleyici, fiillerin gerçekleşmesini önlemedeki etkisi veya bu fiillere karşı bir caydırıcılık oluşturmalarıdır (Üyümez, 2004). Vergi denetimlerinin istenilen düzeyde olmaması durumunda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının azalması beklenebilir. Nitekim ülkemizde yıllardan beri dile getirilen vergi denetim oranı yüzde 2-3 sınırında kalmıştır. Vergi denetimi geçirme ihtimalinin azlığını gören mükelleflerin bu durumdan yararlanması ve vergi kaybına sebep olması muhtemeldir. Denetimlerin yapılma sıklığı ve denetimi yapacak nitelikli personelin yetiştirilmesi, kayıt dışı kalan kaynakların ortaya çıkarılarak vergi kapasitesinin doğru şekilde değerlendirilmesinde önemli bir etkiye sahip olması beklenmektedir.

Vergi kanunları, vergilerin toplanması için temel dayanaklardır. Vergilerin toplanmasında kanunun emrettiğine aykırı hareket edilerek vergi kaybına sebep olunması durumunda vergi cezalarından söz edilmesi gerekmektedir. Vergi cezalarıyla mükellefler hem kanun çerçevesine alınmaya çalışılmakta hem de kanuna aykırı fiilin yapılması durumunda maruz kalacakları külfeti göz önünde bulundurarak işleyecekleri fiilden vazgeçmeleri sağlanmaktadır. Vergi cezalarının mükellefleri caydırıcı yükseklikte ve kesinlikte olmasıyla, vergi kanunlarının tersine hareket etmeyi amaçlayan mükelleflerin yapacakları faaliyetleri gözden geçirmelerinde etkili olması beklenmektedir (Savaşan & Odabaş, 2005). Ancak uygulanan yaptırımlar açısından birtakım problemler de meydana gelebilmektedir. Vergi denetimi sonucunda uygulanacak olan idari veya adli

yaptırımların miktar ve tür yönünden işlenen fiilin, yakalandıktan sonra verilecek olan cezayla uyumsuzluğu yükümlüler açısından vergi cezalarının caydırıcılığını negatif olarak etkilediği ifade edilebilir (Korkmaz, 2016). Başka bir konu ise mükelleflerin ceza alması durumunda; vergi cezalarının katlanacakları maliyetten daha az olması durumudur. Mükellefler, yapacakları yasadışı faaliyet sonucu elde edeceği faydayla alacağı cezayı rasyonel olarak değerlendirerek hareket edebilirler. Becker’a göre, yasadışı faaliyetlerde bulunan kişiler risklerini elde edecekleri gelir ve yaptırıma göre değerlendirmekte ve buna göre fiili yapıp yapmama konusunda karar vermektedirler (Becker, 1968). Buna göre gerçek vergi kapasitesinin ortaya çıkarılması için vergi cezalarının arttırılması gerekmektedir. Vergi cezalarının arttırılmasıyla cezaların da caydırıcılığı artarak hem vergiye gönüllü uyum sağlanıp hem de vergi kapasitesinin potansiyelinin kullanılması beklenmektedir.

2.1.9. Yabancı sermaye yatırımları

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte ülkeler yabancı sermaye yatırımlarını çekmeye çalışmaktadır. Mobilitesi yüksek olan sermaye, ülkeleri sosyal, siyasi, ekonomik ve daha birçok yönden etkilemektedir. Yabancı sermaye yatırımları, portföy yatırımları ve doğrudan yabancı yatırım olarak ikiye ayrılmaktadır. Portföy yatırımları, finansal işlemler yoluyla ya da borsada işlem gören hisse senetlerine yapılan yatırımı ifade etmektedir. Doğrudan yabancı yatırım ise fiziki olarak ülkede bir yatırımın yapılması, mevcut bir üretim tesisinin alınarak kapasitesinin arttırılması vb. yollarla yapılan yatırımları ifade etmektedir (Bal & Göz, 2010).

Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeleri tercih etmesinde çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler literatürde birçok çalışmada kullanılmaktadır. Buna göre, politik istikrar, yolsuzluk, ekonomik özgürlük, vergi, hukuki, kurumsal ve bürokratik kalite, kültürel yakınlık ve ahlaki yakınlık olarak ifade edilmektedir (Bayar & Öztürk, 2016). Bunlara ek olarak doğrudan yabancı sermaye yatırımları üzerinde, gayri safi yurt içi hasıla ve dışa açıklık değişkenlerinin pozitif etkisi; cari işlemler dengesi ve enflasyon değişkenlerinin ise negatif etkisi bulunmaktadır (Basar & Tosunoğlu, 2006). Bu faktörlerden ele alınacak olan değişken, konu bağlamında vergi oranlarıdır.

Vergi oranları uluslararası rekabet oluşturma açısından ülkeler tarafından kullanılan bir argümandır. Kurumlar vergisi oranları yabancı sermaye yatırımları

açısından önemli bir maliyet kalemidir. Yatırımı yapacak olan sermayedarların amaçları maksimum kar elde etmek olduğundan bu oranları göz önünde bulundurmaktadır.

Literatürde çeşitli çalışmalarda kurumlar vergisi oranları ile yabancı sermaye yatırımlarının etkilenip etkilenmediği veya yabancı sermaye yatırımları ile kurumlar vergisi tahsilatının nasıl etkilendiği araştırılmaya çalışılmıştır. Sarısoy ve Koç (2010) tarafından yapılan çalışmada, 21 OECD ülkesi için 1981-2008 yılları arasındaki veriler analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucuna göre, doğrudan yabancı sermaye yatırımları yapıldıkları ülkenin kurumlar vergisi gelirleri üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Hükümetler, kurumlar vergisi oranlarını kullanarak sermaye için ülke içi yatırımı cazip hale getirmeye çalışmaktadır. Vergi rekabeti dolayısıyla, tamamıyla açık olan ekonomilerde mobilitesi yüksek olan sermayenin çekilmesi için vergi oranlarının sıfıra doğru gitmesi eğilimi bulunmaktadır (Bénassy-Quéré, Fontagné, & Lahrière-Révil, 2005).

Mahmood ve Chaudhary (2013), doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini inceleyen bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışmada, yabancı sermaye yatırımları ile kişi başına düşen gayri safi yurt içi hasıla vergi gelirleri üzerinde pozitif ve önemli bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Mahmood & Chaudhary, 2013).

Tutgun (2019), Türkiye'nin 1974-2016 yılları arasındaki verilerini kullanarak doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının vergi gelirleri üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmanın sonucunda hem kısa hem de uzun dönemde yabancı sermaye yatırımlarının vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tutgun, 2019). Yabancı sermaye yatırımları ekonomik bir potansiyel oluşturduğundan dolayı, atılacak politika adımlarıyla daha cazip hale getirilmesi gerekmektedir.

Andrejovská ve Puliková (2018), vergi gelirlerinin ekonomik belirleyicileri üzerine bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada 28 AB üyesi ülke makroekonomik göstergeleri göz önünde bulundurularak incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda gayri safi yurt içi hasıla, istihdam oranı ve doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının vergi gelirleri üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan çalışmalara bakıldığında yabancı sermaye yatırımlarının vergi gelirleri üzerinde olumlu etkisinin olduğu sonucuna varıldığı görülmektedir. Gelen yatırım ile birlikte kurumlar vergisinin kapasitesinin ve genel gelirler içerisinde buradan sağlanan gelirin payının artması beklenmektedir. Ancak yabancı sermaye yatırımlarının her zaman

vergi gelirlerini arttırması beklenmemelidir. Yabancı sermaye çekilmesi için indirimi sağlanan kurumlar vergisi oranının hem kapasitesi hem de sağladığı gelir düşecektir. İfade edilen olumlu ve olumsuz durumların üstesinden gelinebilmesi için doğru politika adımlarının atılması gerekmektedir.

2.1.10. Vergi rekabeti

Vergi rekabetinin dar tanımı, her hükümetin devlet hazineleri arasında gelirin yeniden tahsis edilmesi olarak tanımlanabilir (Wilson & Wildasin, 2004). Vergi rekabetinin geniş anlamda tanımı yatay ve dikey vergi rekabeti olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yatay vergi rekabeti aynı düzeydeki idari birimlerin birbirleri arasındaki vergi rekabetini ifade ederken; dikey vergi rekabeti ise farklı düzeydeki idari birimlerin birbirleri arasındaki rekabeti ifade etmektedir. Vergi rekabetinin vergisel açıdan birçok yönü bulunmakla beraber burada yalnızca vergi kapasitesi ile olan ilişkisi ifade edilmektedir.

Küreselleşmeyle birlikte sermaye akışlarının mobilitesi artmıştır. Ülkeler yabancı sermaye kaynaklarını kendilerine çekebilmek için vergi avantajları uygulamaktadır. Ekonomik olarak dışa açıklık seviyesi yüksek olan ülkeler, yabancı sermaye açısından tercih edilmekte ve böylelikle vergi geliri açısından artışlar meydana gelmektedir (Çalcalı & Altınar, 2019). Öte yandan küreselleşmeyle birlikte çok uluslu şirketler ortaya çıkmıştır. Çok uluslu şirketler vergi avantajlarından yararlanmak amacıyla farklı ülkelerde faaliyette bulunabilmektedir. Dışa açık bir ekonomide yatırım açısından cazip hale gelebilmek için vergi avantajları uygulanmakta, bu durum vergi rekabeti olgusunu ortaya çıkarmaktadır. Vergi rekabeti, çeşitli alanlarda rekabet edebilmek ve bu gücünü yükseltmek amacıyla, ülkelerin hareket kabiliyeti yüksek olan yetişmiş insan gücü ve sermaye için kendilerini tercih edilebilir duruma getirmesidir (Aktan & Vural, 2004). Ancak bu avantaj her zaman vergi kapasitesini arttırıcı yönde etki etmeyebilir. Ekonominin dışa açıklık seviyesinin artması durumunda, ekonomik işlemlerin çeşitleri artmakta, bununla birlikte vergi rekabeti olarak anılan olgu ortaya çıkmaktadır (Dökmen, 2012). Vergi rekabeti söz konusu olduğunda ülkeler vergi oranlarını indirmek yoluyla sermayeyi çekebilmekte ancak bu yolla vergi gelirleri ve elde edilecek olan kapasitesinin azalmasıyla karşılaşılabilir.

Vergi rekabeti ile ilgili teorik modellerden birisi olan ayakla oylama modeli vergi kapasitesi ile ilişkilendirilebilecek bir konudur. Tiebout (Tiebout, 1956) tarafından ortaya atılan bu teoriye göre, çeşitli varsayımlar öne sürülmektedir. Bunlar;

- Seçmenlerin kendi tercihlerini en iyi karşılayan yerleri tercih etmeleri ve tamamıyla mobil oldukları varsayılmaktadır.
- Seçmenlerin gelir ve harcamalar arasındaki farklılıkları tümüyle bildikleri ve bunlara tepki vermesi beklenmektedir.
- Seçmenlerin tercih edebilecekleri birçok topluluk bulunmaktadır.
- Topluluklardaki istihdam olanakları nedeniyle ortaya çıkan kısıtlamalar göz önünde bulundurulmaz ve seçmenlerin tümünün temettü gelir elde ettiği kabul edilmektedir.
- Kamu hizmetleri dolayısıyla dışsallıkların topluluklar arasında ortaya çıkmayacağı varsayılmaktadır.

Bu varsayımların gerçekleşmesi durumunda aynı düzeydeki idareler arasında seçmenlerin cezbedilmesi için daha çok kamu hizmeti ve daha avantajlı vergi oranları uygulanabilir. Seçmenlerin mobilitesinin yüksek olmasından dolayı bulunduğu topluluktan ayrılarak kendisi için faydası daha yüksek olan yeri tercih etmesi beklenebilir. Böylelikle kendi topluluğuna daha fazla seçmeni çeken idarenin vergi toplama ve buna ilişkin kapasitesinin artması beklenmektedir. Vergi rekabeti ile ilgili ifade edilen bu teorinin günümüzün küreselleşen ve birbirine entegre olmuş dünyasında, çalışan hareketliliğinin yaygınlaşması, vergi kolaylığı sağlayan yerlere yatırımların kaydırılması gibi örnekler verilebilir. Gelişmekte olan ülkeler açısından bakıldığında, vergi kapasitesi, vergi gayreti ve vergi toplayacakları halk kitlesi sınırlı olduğu için vergi rekabeti konusuna önem vermeleri gerekmektedir (Öz & Yaraşır, 2010). Vergi rekabetiyle ortaya çıkan *dibe doğru yarış*³ sarmalına girilmeden gerekli düzenlemelerle, vergi kapasitesini arttırıcı politikalar uygulanmalıdır.

³ Dibe doğru yarış, bir ülkenin vergi matrahını kendisine çekmeye çalışırken, karşılıklı olarak vergi oranlarını indirmelerinden dolayı, vergiyle finanse edilen kamu hizmetlerinin düşük arzını ifade etmektedir (Genschel & Schwarz, 2011). Vergi oranlarının karşılıklı olarak indirilmesiyle hem vergi gelirleri azalmakta hem de kamu harcamaları istenilen düzeyde yapılamamaktadır.

2.2. Sosyal Faktörler

2.2.1. Vergi bilinci

Mükelleflerin elde etmiş olduğu gelirleri vergi otoritesi önünde beyan etmesi gerekmektedir. Vergilerin beyan edilmesinden ödenmesine kadar geçen süre bir süreç olduğundan mükelleflerin bu noktada vergisel farkındalığı önem kazanmaktadır. Mükelleflerin vergi vermeleri yönündeki algısının geliştirilmesi vergi bilincini yükseltecek çalışmalara bağlıdır (Sürmen, 1992). Vergi bilinci, bir verginin farkında olmayı ve buna bağlı olarak verginin eş zamanlı bir şekilde alınmasını ifade etmektedir (Dornstein, 1987). Vergi bilinci, mükelleflerin vergiye ilişkin farkındalığı, kanunlar hakkındaki bilgileri ve müeyyideleri hakkındaki bilgisi ve bunlara karşı tutumlarını ifade etmektedir. Buna göre vergi bilincinin eğitim hayatında çocuklardan başlanarak toplumun tüm kesimine yayılması, vergi ödeyen bir neslin edinilmesine katkı sağlayacaktır. Böylelikle vergi kapasitesinin de artması açısından olumlu bir etkiye sahip olması beklenmektedir.

2.2.2. Vergi ahlakı

Vergi kapasitesinin arttırılmasında sosyal boyut olarak önemli kavramlardan birisi vergi ahlâkıdır. Vergi kapasitesinin arttırılmasını sağlamak için, sistem dışında yer alan mükelleflerin cezalarla, vergi aflarıyla ya da vergi kaçırma davranışı içinde bulunanlar sistem içine çekilmeye çalışılmaktadır (Tosuner & Demir, 2007). Literatürde, vergi ahlakının analiz etmenin neden önemli olduğu ve insanların neden vergi ödediği araştırılmakta ve vergi ödeme isteklerindeki ihtimallerden birisi olarak insanları caydırıcı bir politika izleyerek vergilerini ödemeye zorlamak olarak ifade edilmiştir (Torgler, 2003). Ancak vergi ahlakının içsel bir davranış olduğu göz önünde bulundurulursa vergilerini herhangi bir baskı ve zorlama olmadan ödeyen mükelleflerin, vergi ahlakı açısından yüksek bir potansiyele sahip oldukları söylenebilir. Vergiye gönüllü uyumları yüksek olan bu mükelleflerin vergi ahlaklarının da yüksek olduğu ifade edilebilir. Nitekim, çoğu araştırmacı vergiye gönüllü uyumun yüksek derecede olduğu toplumların vergi ahlakıyla açıklanabileceğini savunmaktadır (Torgler & Schneider, 2007). Vergi ahlakının ve vergiye gönüllü uyumun arttırılması yönünde adımlar atılarak vergi kapasitesinin artması beklenmektedir.

2.2.3. Vergi afları

Mükelleflerin ellerinde olmayarak vergilerini zamanında ödeyememesi ya da ödemek istememesinden kaynaklı olarak vergiler kimi zaman tahsil edilememektedir. Vergilerin tahsilinin gerçekleştirilmesi için vergi afları gibi yollara başvurulmaktadır. Vergi affı, kişilerin ve firmaların herhangi bir cezai müeyyideye maruz kalmadan vergilerin ve cezaların bir bölümünü ya da tamamını ödemesine izin vermektedir (Alm, Martinez-Vazquez, & Wallace, 2009). Günümüzde varlık barışı olarak adlandırılmakta olan vergi afları, çeşitli oran ve matrah avantajlarıyla mükelleflerin istifadesine sunulmaktadır. Ancak vergi afları, vergisini zamanında ödeyerek mükellefiyet görevlerini yerine getirenler için bir isteksizlik meydana getirmektedir. Yapılan sık vergi afları mükellefleri vergisini ödememeye ve af beklentisiyle vergisini daha az ödeyeceği beklentisi oluşturmaktadır. Bu da vergiye gönüllü uyumu azaltarak vergi kapasitesinin azalmasına sebep olmaktadır. Vergi aflarıyla birlikte mükellef gruplarının vergi ödeme konusundaki tutumları olumsuz etkilenmekte, daha az vergi ödemek amacıyla vergiden kaçınma yollarını aramaya sevk etmekte ve sonuç olarak vergi ahlakı yüksek bireyleri olumsuz etkilemektedir (Edizdoğan & Gümüş, 2013). Vergi kapasitesinin artmasını sağlamak için vergi ahlakını önemli düzeyde etkileyen vergi aflarının düzenlenme sıklığı azaltılmalı, vergisini zamanında ödeyen mükellefler vergi afları yoluyla cezalandırılmamalıdır. Aflarla ilgili T.C. Anayasası'nın 169. Maddesinde yer alan “münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılamaz...” hükmünün benzeri olacak bir hüküm, en az orman suçları kadar önemli olan vergiler için de Anayasa çalışmaları içerisinde yer alması önemli bir gelişme olacaktır (Edizdoğan & Gümüş, 2013).

2.3. Siyasi Faktörler

2.3.1. Karar alma süreçlerine katılım

Vatandaşların karar alma süreçlerine dahil edilmesi, kendilerini yönetimin bir parçası olarak görmesinde olumlu bir etki sağlaması beklenmektedir. Vergi kanunları da dahil olmak üzere tüm kanun ve kuralların oluşturulması sürecinde katılımın sağlanması, oluşturulacak düzene uyum açısından katkı sağlayabilir. Politik karar alma süreçlerine katılımının olması, vatandaşların vatandaşlık duygusunun gelişmesine ve alınan kararlarının uygulanması açısından bir etki oluşturmaları beklenmektedir (Torgler & Schneider, 2007). Vergi kanunları oluşturulurken muhatabı olacak olan mükellefler ve meslek mensuplarının fikirlerinin alınması, uygulanacak kuralın benimsenmesine ve

vergiye gönüllü uyumu arttırmasına katkı sağlaması beklenebilir. Bireylerin vergilerini ödemesi karşılığında oy verme yoluyla politik karar alma süreçlerine katılım sağlamasıyla aksi durumdakine göre vergiye gönüllü uyum daha fazladır (Feld & Tyran, 2002). Toplumların demokratik anlayışları ve kültürleri birbirinden farklı olduğu için karar alma süreçlerine katılım açısından farklı etkiler bulunmaktadır. Vergiye gönüllü uyum davranışının sosyal normlar tarafından etkilenmesi ve toplumsal uyum normlarının ülkeden ülkeye farklılık göstermesiyle, vergiye gönüllü uyum arasında bir bağlantı bulunmaktadır (Alm, McClelland, & Schulze, 1999). Karar alma süreçlerine katılımda sosyal normları göz önünde bulundurarak seçmenlerin tercih ettikleri yönde karar alması ve vergi açısından aldıkları kararlarla gönüllü uyumun artması sağlanmalıdır. Karar alma süreçlerine katılımın artması ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasıyla vergi kapasitesinin olumlu etkilenmesi beklenmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU KURUMLARI

3. KAMU KURUMLARI

Bir ülkede vatandaşların hizmete ulaşabilmesinde özel sektör ve kamu sektörü birlikte yer almaktadır. Özel sektör tarafından üretilmeyecek olan kamu hizmetleri, devletin elde etmiş olduğu gelirleri kullanarak vatandaşlarına sunmasıyla gerçekleşmektedir. Bu kamu hizmetini de kamu kurumları aracılığıyla yerine getirmektedir. Kamu kurumları, “teknik nitelikli kamu hizmetlerini yürüten ve merkezi idare dışında teşkilatlandırılmış kamu tüzel kişileridir (Orak, 2012)”. Kamu kurumları, hizmet yerinden yönetim kuruluşları olarak kabul edilmektedir. Bu kuruluşlar, merkezden ayrı hareket ederek kamu hizmeti üretmektedirler. Kamu hizmeti veya faaliyeti, diğer idare birimlerinden ayrıştırılıp tüzel kişiliğe sahip bir kuruluş ile sunularak şahsileştirilmekte ve idareden ayrı olarak hizmet üretmesiyle kamu kurumu olmaktadır (Ağar, 2006). Kamu kurumlarının, yapısı itibarıyla diğer kamu kurumlarından ayrı hareket etme özelliği bulunmaktadır. Buna göre kendilerine ait mal varlıkları bulunmakta ve kendi adına karar alabilme yeteneğine sahip olabilmektedir. Bu da kamu hizmetlerinin sunumu açısından hızlı ve etkili kararlar alınmasında önemli rol oynamaktadır. Bakıldığında kamu kurumları ile diğer devlet idareleri aynı amaca hizmet etmek üzere çalışmaktadır. Ancak kamu kurumları, diğer idare kuruluşlarından ayrı olarak belli bir

hizmetin üretilmesinde ve sunulmasında kullanılan yapı konumundadır. Kamu kurumları sundukları hizmet açısından kaliteyi ön planda tutmak ve vatandaşların beklentilerini karşılamak durumundadır. Nitelikli hizmet sunumu için kamu kurumlarının kalitesinin artırılması yönünde adımlar atılması gerekmektedir. Kamu kurumlarının kalitesini belirleyen faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

3.2. Kamu Kurumlarının Kalitesini Belirleyen Faktörler

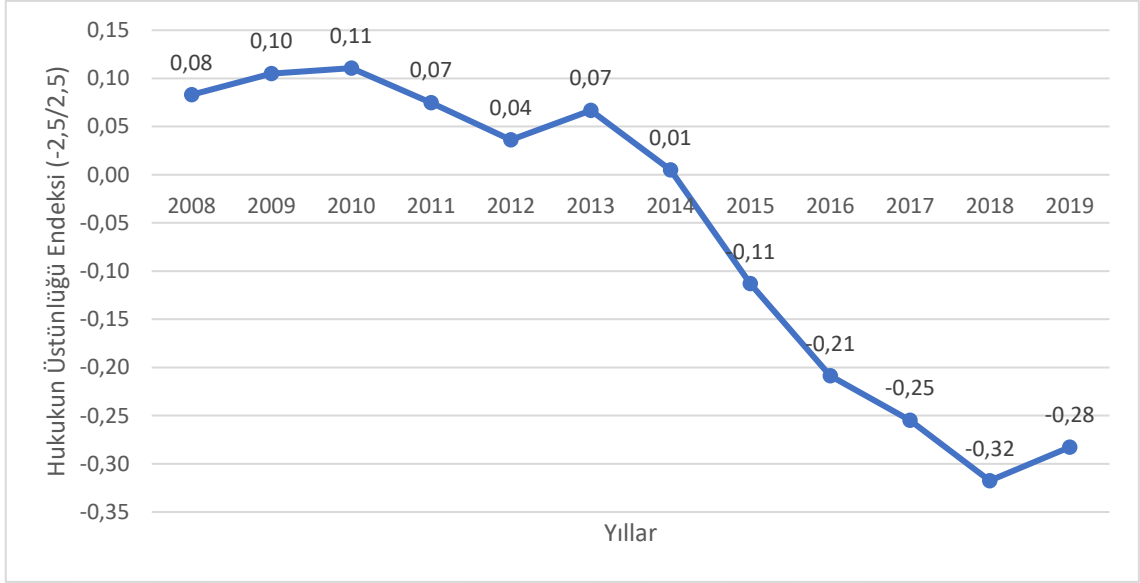
3.2.1. Hukukun üstünlüğü

İnsanların ve devletin uymak zorunda olduğu kurallar bulunmaktadır. Bu kurullar parlamentolar tarafından oluşturulmakta ve bu kurallara herkesin uyması beklenmektedir. Bu kurallara uyulması ile bir düzen oluşması, vatandaş ve devlet arasındaki güven ilişkisinin artması söz konusu olacaktır. Hukukun üstünlüğünün sağlandığı devletlerde ifade edilen güven ilişkisi ve huzur ortamı tesis edilmiş olacaktır. Hukukun üstünlüğü, herhangi bir ayırım yapılmaksızın vatandaşların ve kendilerini yönetenlerin iltimasa tabi olmadan yasalara uyması olarak tanımlanmaktadır (Toprak, 2015). Hukukun üstünlüğü, yasaları uygulayan bağımsız ve tarafsız hakimlerin varlığı ile mümkün hale gelmektedir. Bir ülkede güçlülerin adaleti mevcutsa hukukun üstünlüğünden söz etmek mümkün değildir. Verilen örnekte devlet ve vatandaş ilişkilerinde eşitsizlerin eşit olması durumu sağlandığında ancak hukukun üstünlüğü sağlanmış olacaktır.

Hukuk kuralları onları oluşturanlardan bağımsız düşünülmediği takdirde bir anlam bulmaktadır. Çağdaş ve demokratik yönden gelişmişlik ve modern anlamda bir devlet olmanın temel belirleyicilerinden biri olarak hukukun üstünlüğü kabul edilmektedir (Ünlü & Bozkuş, 2021). Modern devlet olarak tanımlanan devletlerde hukukun üstünlüğünün sağlandığı ifade edilmektedir. Hukukun üstünlüğünün sağlanmasıyla yolsuzluğun azalması, kamu kurumlarının vatandaş odaklılığı ve verimliliği, devlete ve yargıya güven, vatandaşlar arasındaki düzen, ekonomik güvenilirlik ve mülkiyet güvencesi gibi örneği çoğaltılabilecek modern devletin sağladığı özellikler yaygınlaşacaktır. Ayrıca küreselleşmenin meydana getirdiği etkileşimle ekonomik olarak birlikte hareket etme söz konusu olmaktadır. Ekonomik sistemin düzgün çalışabilmesi, bu sistemin ihtiyaçlarının göz önünde bulundurulmasına bağlıdır ve hukukun üstünlüğü tesis edilerek ekonomik gelişmelere uygun hukuk kurallarının düzenlenmesi gerekmektedir (Baykal, 2008). Günümüzün ekonomik güvenin önemli olduğu küreselleşen dünyasında ve hukukun üstünlüğü ile sağlanacak olan güvencenin ekonomik güvene de katkı yapması beklenmektedir (Ünlü & Bozkuş, 2021). Örnek vermek

gerekirse, yabancı sermaye yatırımları bir ülkenin kalkınmasında önemli bir role sahiptir. Yatırımcılar, yatırım yapacakları ülkeleri birçok yönüyle değerlendirmekte ve buna göre yatırım kararı almaktadır. Yatırım yapacakları ülkede oturmuş bir hukuk sisteminin olmaması veya olsa bile hukukun üstün olmadığı bir yere yatırım yapmak konusunda çekincelere sahip olabileceklerdir. Çünkü hukukun üstünlüğü olmadığından yapılan yatırımın da hukuki yönden bir güvenceye sahip olmadığı düşünülecektir.

Hukukun üstünlüğü soyut bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünya bankasının önemli göstergelere ilişkin yapmış olduğu derecelendirmede hukukun üstünlüğü de ölçülmeye çalışılmıştır. Dünya Bankası tanımlamasına göre hukukun üstünlüğü, toplumun kurallara uyma algısı, sözleşmelerin uygulanma kalitesi, mülkiyet hakları, polis ve mahkemeler gibi suç ve şiddet ile ilgili değişkenleri içermektedir. Hukukun üstünlüğü endeksi -2,5 ile 2,5 arasında bir değer olarak belirlenmiştir. Bu değer 2,5'e yaklaşması durumunda hukukun üstünlüğünün yüksek; -2,5'e yaklaştığında hukukun üstünlüğünün düşük olduğu kabul edilmektedir (World Bank, 2020). Çalışmanın zaman sınırlamasına uygun olarak Dünya Bankası verilerinden hareketle hukukun üstünlüğü grafiği oluşturulmuştur. Buna göre aşağıda yer alan grafikte, Türkiye'de hukukun üstünlüğü en azından 2008-2014 döneminde sıfır değerinin üzerindeyken 2014 yılından sonra sıfırın altında değerler almıştır. Uç değerlere uzaklığına bakıldığında, Dünya Bankası'nın ölçeklendirmesine göre hukukun üstünlüğünün ülkemizde geliştirilmesi yönünde önlemlerin alınması gerekmektedir. Hukukun üstünlüğünün etkilemiş olduğu alanlar göz önünde bulundurulduğunda önem verilmesi gereken bir konu olduğu söylenebilir. Hukukun üstünlüğüne önem veren ülkelerde, birçok alanda bunun yansıması görülmektedir. Hukukun üstünlüğünün makroekonomik göstergeler açısından değerlendirildiği bir çalışmada, hukukun üstünlüğünü ön planda tutan ekonomilerin olumlu sonuçlar elde ettiği, geri planda tutan ekonomilere ise bazı külfetler yüklediği ifade edilmiştir (Ünlü & Bozkuş, 2021).



Şekil 2.1. *Türkiye’de Hukukun Üstünlüğü*

Kaynak: Dünya Bankası verilerinden yararlanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Kurumların kalitesi, birçok yönden değerlendirilen bir konudur. Kurumların kalitesinin belirlenmesinde dikkate alınan etkenlerden birisi de hukukun üstünlüğü değişkenidir. Kamu kurumlarının kalitesinin belirleyicilerinden olan hukukun üstünlüğü çalışmalarda değişken olarak kullanılmıştır (Islam & Montenegro, 2002). Hatta kamu kurumlarının kalitesini belirlemesi açısından iyi bir ölçüm aracı olduğu ifade edilmiştir (Butkiewicz & Yanikkaya, 2006). Her iki kavram da birbirleriyle etkileşim halindedir. Yüksek kurumsal kalitenin varlığı hukukun üstünlüğünü arttırıcı bir etkiye sahip olabilmektedir (Bruno, 2008). Kamu kurumları yaptıkları iş ve işlemlerde hukuka ve hukukun emrettiği kurallara uymak zorundadır. Kamu kurumlarının yaptığı işlemlerin hukuka uygun olması ve yapılan işlemlerin kanunlara dayanması hukukun üstünlüğünün bir gereğidir. Hukukun üstünlüğünün tesis edilmesi ile kamu kurumlarının yapmış olduğu işlemlerin de sınırları belirlenmiş olur. Böylelikle kurumsal kalitenin olumlu etkilenmesi beklenmektedir.

Mülkiyet hakkı ve sözleşme yapma özgürlüğü bir haktır. Mülkiyet ve sözleşmeden doğan haklar açısından daha fazla güvence sağlayan yüksek kurumsal kalitenin varlığı hem uzmanlaşmayı hem de yatırımları teşvik etmesi beklenmektedir (Chong & Zanforlin, 2000). Çünkü yatırımların yapılması için kamulaştırma riskinin olmamasına dair

güvencelerin ve sözleşmeden doğan hakların uygulanmasında, hukuk kurallarının işletilmesi hukukun üstünlüğü ve kurumsal kalitenin varlığı ile mümkündür. Bunun için de birbirini etkileyen iki kavramın geliştirilmesi gerekmektedir.

3.2.2. Yolsuzluğun kontrolü

Yolsuzluk, ülkelerin ekonomik gelişmişliğine bakılmaksızın gerçekleşebilecek olumsuz bir durumdur. Yolsuzluk, sözlük anlamıyla bir görevi veya bir yetkiyi kötüye kullanma olarak tanımlanmıştır⁴. Sözlük anlamından başka literatürde yolsuzluğun tanımlaması yapılmıştır. Dünya Bankası'na göre yolsuzluk, kamu kurumlarının (gücünün) özel çıkar sağlamak amacıyla kullanımı olarak tanımlanmıştır (World Bank, 2022). Bilindiği üzere kamu kurumları hizmet üretim ve sunumunda kamu görevlilerini istihdam etmektedir. Kamu görevlilerinin gerçekleştirecekleri işlemlerden çıkar sağlamak amacıyla her türlü eylem yolsuzluk tanımına uymaktadır. Başka bir tanıma göre yolsuzluk, özel çıkarlar için emanet edilmiş gücün istismar edilmesi olarak tanımlanmıştır (Transparency.org, 2022). Aynı zamanda yolsuzluğun güveni zedelediği, demokrasiyi zayıflattığı, ekonomik gelişmeyi durdurduğunu, eşitsizliği, yoksulluğu, sosyal bölünmeyi ve çevre krizlerini daha da kötüleştirdiği ifade edilmiştir. Bu tanıma göre, kamu gücünün kullanımı kendi çıkarları doğrultusunda hareket edenlerin belli alanlarda tahribatlara sebep olmasıyla sonuçlanmaktadır. Liyakate ve belli bir eğitim düzeyine sahip olmayan, eşit şartlara tabi olmadan atanan ya da istihdam edilenlerin bulundukları yerlerin gereğini yapamamaları ve çıkarları doğrultusunda hareket etmelerinden kaynaklı olumsuz durumların meydana gelmesi muhtemeldir.

Yolsuzluk esasında kapsamlı bir çalma faaliyetidir. Yolsuzlukla mücadele edilmesinde sorunun kaynağının bulunması ve üzerine gidilmesi gerekmektedir. Tanzi'ye göre yolsuzluğa neden olan birtakım unsurlar bulunmaktadır. Tanzi bu unsurları doğrudan ve dolaylı unsurlar olarak ikiye ayırmıştır. Doğrudan etki eden unsurlar, düzenlemeler ve yetkiler, karmaşık vergi sistemleri, kamu harcama kararları, piyasa fiyatlarının altında mal ve hizmetlerin kamu tarafından sağlanması, kamu çalışanlarının ekonomik kararlar üzerindeki takdir yetkisi, siyasi partileri finanse etme ihtiyacı; dolaylı olarak etki eden unsurlar, bürokratik kalite, kamu ücretlerinin seviyesi, hem içsel hem de dışsal olarak kurumsal kontroller, ceza sisteminin ciddiyeti, kuralların, kanunların ve

⁴ TDK, sözlüğünden yararlanılmıştır. Erişim tarihi: 03.08.2022.

süreçlerin şeffaflığı ve ülkenin lideri tarafından sağlanan iyi örnekler olarak ifade edilmiştir (Tanzi, 1999). İfade edilen doğrudan ve dolaylı unsurlar yolsuzluğa katkıda bulunmaktadır. Bu unsurların yolsuzlukla mücadelede göz önünde bulundurularak sorunun kaynağında çözülmesi için stratejiler geliştirilmesi gerekmektedir. Yolsuzluğun kontrol altına alınmasıyla birlikte kamu kurumlarına olan güvenin artması, kurumsal kalitenin yükselmesi ve ekonomik güven ve refah ortamının sağlanması beklenmektedir. Ayrıca yolsuzluk tarafında yapılan iyileştirmeler güvenli bir yatırım ortamı sağlayacağından ekonomik büyümeye de olumlu bir etki bırakabilmektedir.

Kamu kurumlarının kalitesini belirleyen önemli değişkenlerden biri olan yolsuzluk kavramı, ülkelerin gelişmesi ve sosyal refahın artmasının önündeki en büyük engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu görevlilerinin bulundukları konumun gücünü kullanarak belli kesimlere, karşılığını alarak imtiyaz tanımları aynı zamanda ahlaki bir sorundur. Kamu kurumlarında çalışanların kamu gücünü kendi menfaatlerine kullanmasıyla ortaya çıkan ahlaki ve etik başarısızlık durumu yine yolsuzluğun başka bir boyutu ve tanımıdır (Martinez Vazquez, Arze, & Boex, 2006). Kurumların daha kaliteli bir seviyede olmasına engel olan bu durum, mücadele edilmesi gereken bir konudur. Alınan önlemlerin kapsayıcı olması ve eğitim yoluyla herkese ulaşılması gerekmektedir.

Yolsuzluğun yaygın olduğu kamu kurumları ve idarecilerinde, kurumların ve ürettikleri hizmetlerin kalitesi düşme eğilimi gösterir. Yolsuzluğun artmasıyla kamu kurumlarına olan güven azalır. Böylelikle yolsuzluğu yapanlar kazanırken ülke ekonomisi ve kamu kurumları kaybeder.

Yolsuzluk, yasa dışı faaliyet olarak gerçekleştirildiğinden dolayı açıktan yapılması pek olası değildir. Bir ülkedeki yolsuzluk seviyesinin ölçülmesi de bu yüzden zordur. Dünya Bankası ve Uluslararası Şeffaflık Örgütü, yolsuzlukla alakalı ölçümleri gerçekleştirmişlerdir. Bu ölçümü ise yolsuzlukla ilgisi olabilecek değişkenleri kullanarak yapmaktadırlar. Ülkelerin yolsuzlukla alakalı tahminleri yolsuzluk algısı endeksi yardımıyla görülebilmektedir. Yolsuzluk algısı endeksi 0-100 arası bir değer almaktadır. 2008-2011 yıllarında endeks 0-10 arası değerler alırken (Tablo buna göre düzenlenmiştir.) 2012'den sonra ölçüm yöntemi değiştirilerek 0-100 arası değerlendirme ölçeği kullanılmaya başlanmıştır. Endeks, 0 değerine yaklaştıkça yolsuzluk algısının bozulduğunu yani kötüleştiğini; 100 değerine yaklaştığında ise yolsuzluk algısının iyileştiğini ifade etmektedir.

Ülkemizin yıllar itibarıyla yolsuzluk algısı endeksi tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2. 1. Türkiye'nin Yolsuzluk Algısı Endeksi (2008-2019)			
YILLAR	TÜRKİYE'NİN YOLSUZLUK ALGISI ENDEKSİ	SIRALAMADAKİ YERİ	ÖLÇÜME DAHİL EDİLEN TOPLAM ÜLKE SAYISI
2008	40,6	58	180
2009	40,4	61	180
2010	40,4	59	178
2011	40,2	61	183
2012	54	49	176
2013	50	53	177
2014	64	45	175
2015	42	66	167
2016	75	41	176
2017	81	40	180
2018	78	41	180
2019	91	39	180

Kaynak: Uluslararası Şeffaflık Örgütü, <https://www.transparency.org/en/cpi/> Erişim

Tarihi: 07.08.2022

Tabloya bakıldığında Türkiye'nin yolsuzluk algısı endeksi 2008 yılında 40,6 olarak ölçülmüş, 180 ülke içerisinde ise sıralaması 58 olarak gerçekleşmiştir. 2008-2011 yılları arasında ortalama endeks puanı 40 olarak gerçekleşmiş sıralamadaki yeri nispeten kötüleşmiştir. 11 yıllık periyotta ülke sıralaması olarak en kötü seviyeye 2015 yılında ulaşılmıştır. Ancak bu yıldan sonra ülkemizin yolsuzluk algısı endeksi sürekli iyileşme kaydetmiş ve ülke sıralaması içerisinde en iyi konuma erişmiştir.

Yolsuzluğun tanımında geçen çeşitli unsurların kötüleşmesini önlemek, ekonomik ve daha birçok yönden güvenilir bir ortama sahip olmak, yatırımlar için cazibe merkezi haline gelmek ve kamu kurumlarının kalitesinin artırılması için yolsuzluk seviyesini düşürücü önlemlerin alınması gerekmektedir.

3.2.3. Ticari dışa açıklık

Küreselleşme olarak adlandırılan olgu, 1980'li yıllardan itibaren önem kazanan konulardan bir tanesi olmuştur. Ülkelerin birbirlerine olan entegrasyonu bu dönemde daha da artmıştır. Sermayenin ve iş gücünün hareketliliği ülke sınırları içinde kalmayarak uluslararası bir boyut kazanmıştır. Aynı zamanda ülkeler arasında yapılan anlaşmalarla sınır ve gümrük serbestliği sağlanarak ticari olarak entegrasyon hız kazanmıştır. Bu noktada bir ülkenin ticaret açıklığı ya da dışa açıklığı kavramı ortaya çıkmaktadır. Ticari dışa açıklık, ülkelerin birbirleri arasında yapmış oldukları ticari ilişkilerin hangi oranda esneklik veya zorluk çıkaran uygulamalara sahip olduğunu ifade etmektedir (Saçık, 2009). İthalat ve ihracat alanında yapılan düzenlemelerin küresel sisteme entegre olunmasında kolaylık sağlaması ülkelerin ticari dışa açıklığını arttırıcı bir durumdur.

Kaliteli kamu kurumlarının varlığı ekonomik gelişme ve sosyal refahı desteklemektedir. Ticari açıklık, kurumlar ve ekonomik büyüme üzerine Hadhek ve Mrad (2015) tarafından yapılan bir çalışmada, bir ülkenin kaliteli kamu kurumlarına sahip olması ekonomik gelişme ve ticari dışa açıklık üzerinde belirleyici bir rol oynadığı ifade edilmiştir (Hadhek & Mrad, 2015). Bilindiği üzere ihracat ve ithalat işlemleri yurtiçi yapılan işlemlere göre daha karmaşıktır ve bürokratik olarak birtakım süreçlerden geçmektedir. Bu işlemlerin yönetilmesinde kamu kurumlarının potansiyelini kullanması dışa açıklık önündeki engellerin kaldırılması olarak görölmektedir. Düşük kaliteye sahip kamu kurumları ikili ticareti azaltmakta, böylelikle uluslararası işlemlerdeki belirsizlik ve riskler artmaktadır (Anderson & Marcouiller, 2002). Düşük kaliteye sahip kamu kurumlarında rüşvet ve yolsuzluk yapılması riski yüksek olduğundan ticari açıklık da bu tür davranışlardan dolayı olumsuz etkilenmektedir. Lavalée (2006) tarafından kurumsal benzerlik, kurumların niteliği ve uluslararası ticaret üzerine yapılan çalışmada, kamu kurumlarının kaliteli olduğu bir ülkenin, karşılıklı ticaretinde risklerin ve maliyetlerin azaldığı, daha az yolsuzluk ile daha fazla kontrolün olmasının ihracatı arttırdığı ifade edilmiştir (Lavallée, 2006). Ticari açıklık ile kamu kurumlarının kaliteli olması arasında bir ilişki bulunmakta, her ikisi de birbirini etkilemektedir. Ayrıca bir başka boyut olarak ticaret açıklığının yüksek olması kamu kurumlarının kalitesini olumlu yönde etkilemekte ve ekonomik büyümeye de katkı sağlamaktadır. Ticaret açıklığının pozitif etkisiyle ve kamu kurumlarının kalitesinin yüksek olmasıyla ekonomik büyüme de olumlu etkilenmektedir (Dollar, 1992).

Günümüz dünyasında küreselleşme ile sınırların ortadan kalkması ve ticari olarak liberalleşme çabaları tüm ülkeler açısından söz konusu olmuştur. Ülkelerin ticaret hacimlerini arttırarak ekonomik olarak gelişme göstermeleri hedeflenmektedir. Bu aşamada yolsuzluk ve rüşvet gibi davranışların yaşanabileceği kamu kurumları ön plana çıkmaktadır. Kamu kurumlarının kalitesini belirleyen değişkenlerden birisi olarak yolsuzluk, kontrol altına alınmalı ve ticari dışı açıklık açısından bir sorun olmaktan çıkarılması için düzenlemeler yapılmalıdır. Böylelikle zincirleme olarak ticari açıklığın artması sağlanabilir, yolsuzluk azaltılabilir ve sonuç olarak kamu kurumlarının kalitesi arttırılabilir.

3.2.4. Gelir dağılımı

Gelir dağılımı, bir ülkede üretilen hasılanın üretime katılanlar arasında ya da daha teknik bir tabirle üretim faktörleri arasında dağıtılması olarak tanımlanmaktadır. Gelir dağılımının sağlanması gelişmiş ülkeler de dahil olmak üzere tüm ülkelerin ortak problemidir. Gelir dağılımı bazı faktörlerden etkilenmektedir. Bu faktörler küreselleşme, üretim yöntemlerinin teknolojiyle birlikte değişmesi, kurumsal kalitenin seviyesi vb. şeklinde ifade edilebilir. Gelir dağılımının eşit olarak dağılmadığı toplumlarda bir kesim refah ve zenginlik içinde yaşarken diğer taraf tam tersi bir durum içerisinde yer almaktadır. Bu eşitsizliğin ortadan kalkması için ifade edilen faktörlere uygun politikaların üretilmesi gerekmektedir. Böylelikle ekonomik olarak refah içinde olan bireylerin kurumlara ve politika yapıcılara olan güveninin sağlanması ve istikrarlı bir büyümenin de desteklenmesi temin edilmiş olacaktır.

Kurumsal kalitenin arttırılmasıyla gelir dağılımının olumlu bir şekilde etkilenmesi beklenmektedir. Oluşturulan kuralların sürekli değişikliğe uğraması ya da bunlara uyulmaması, kuralların uygulanmasında herhangi bir sınırın çizilmemesi, mülkiyet haklarının güvence altına alınmaması ve yolsuzluk gibi problemler kurumların kalitesine etki etmekte, dolayısıyla hizmet sunumuna ve kaynakların kullanımına etki etmektedir (Chong & Calderon, 2000). Kamu kurumları kendilerine çizilen sınırlar dahilinde yaptığı işlemlerde etkin olmaktadır. Yukarıda ifade edilen nedenler kurumsal kaliteyi olumsuz yönde etkilemektedir. Politik kurumlar ve demokrasi toplumda gelir dağılımını etkilemekte, gelir-servet dağılımı ve politik kurumlar toplumun ne kadar demokratik olacağına rol oynamaktadır (Zhuang, de Dios, & Martin, 2010). Kurumların kalitesi

görüldüğü üzere demokrasi ve gelir dağılımını etkilemekte ve toplumsal açıdan bir etki oluşturmaktadır. Daha iyi kurumlara ve daha güvenli mülkiyet haklarına sahip olan ülkeler, fiziksel ve beşerî sermayeye daha fazla yatırım yaparak daha yüksek düzeyde bir gelir elde etmek için bu faktörleri daha verimli kullanması beklenmektedir (Acemoglu, Johnson, & Robinson, 2001).

Gelir dağılımındaki eşitsizlik devletlerin müdahale etmesi gereken konulardan birisidir. Bu eşitsizlik her ne kadar tam ve doğru olarak ölçülmesi mümkün olmasa da çeşitli göstergeler kullanılarak hesaplanmaya çalışılmaktadır. Literatürde gelir eşitsizliğinin sayısal gösterimi “Gini Katsayısı” olarak ifade edilen sayıyla yapılmaktadır. Gini katsayısı sıfır ile bir arasında bir değer almakta sıfıra yaklaşıldıkça gelirin eşit dağıldığı; bire yaklaşıncaya gelirin dağılımında eşitsizliğin arttığı kabul edilmektedir.

Gelir dağılımı ile kurumların kalitesi arasında bir ilişki olduğundan daha önce bahsedilmişti. Bu ilişki literatürdeki kimi çalışmalarda farklı değişkenler ele alınarak incelenmiştir. Buna göre, Chong ve Calderon (2000) yaptıkları çalışmada kurumsal kalitenin düşük olduğu ülkelerde gelir eşitsizliği ile kurumsal kalite arasında pozitif bir ilişki olduğunu; kurumsal kalitenin yüksek olduğu ülkelerde gelir dağılımı ile kurumsal kalite arasında negatif yönlü bir ilişki olduğunu ifade etmiştir. Kamu kurumların kalitesini belirleyen faktörlerden biri olan yolsuzlukla gelir dağılımı arasındaki ilişkiyi inceleyen bir başka çalışmada (Li vd., 2000), gelir dağılımının eşit olmadığı gelişmemiş ülkelerde yolsuzluğun gelir eşitsizliğindeki düşük bir artışla, büyüme oranlarında ise daha büyük bir düşüşle ilgili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Yine başka bir çalışmada gelir eşitsizliği ve kamu kurumlarının kalitesi araştırılmış ve daha iyi kaliteye sahip kamu kurumları ile gelir dağılımı arasında çift yönlü nedensellik olduğunu ve ikisinin de birbirini etkilediği sonucuna ulaşmışlardır (Chong & Gradstein, 2007). Avcı ve Mukiyen Avcı (2017), OECD ülkelerinde gelir eşitsizliği ve kamu kurumlarının kalitesi arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmada, kamu kurumlarının kalitesini arttıran gelişmelerin gelir eşitsizliği üzerinde olumlu bir etkiye sahip olacağı ve kamu kurumlarının kalitesini arttırmak için yapılan düzenlemelerin gelir eşitsizliğinin azaltılmasında katkısının olacağını ifade etmişlerdir (Avcı & Mukiyen Avcı, 2017).

Gelir eşitsizliği tüm devletlerin önemle üzerinde durması gereken konuların başında gelmektedir. Aynı zamanda kamu kurumlarının kalitesi de vatandaşların hizmete erişimi için dikkate alınmalıdır. Buna göre, ifade edilen çalışmaların ortak paydası kamu

kurumları ile gelir eşitsizliği arasında bir ilişkinin varlığıdır. İki kavram da birbirinden etkilenmekte ve vatandaşların refahı açısından gösterge oluşturmaktadır. Her ikisinin de iyileştirilmesi atılacak doğru politika adımlarıyla mümkün olacaktır.

3.2.5. Ekonomik büyüme ve kalkınma

Ekonomik büyüme ve kalkınma bir ülkenin nicelik ve nitelik olarak hangi seviyede olduğunu gösteren temel göstergelerdendir. Ekonomik büyüme ve kalkınma ile ilgili literatürde birçok çalışma gerçekleştirilmiş ve aralarındaki fark açıklanmaya çalışılmıştır. Aralarındaki farkın bilinmesi karar alıcılar tarafından atılan adımların hangi amaçla yapıldığının anlaşılmasında önem arz etmektedir. Ekonomik büyüme, bir ülkenin bir yıldan diğer yıla, vatandaşların kişi başına düşen gelirindeki artış ya da gayri safi yurt içi hasılanın reel olarak artmasıyla; ekonomik kalkınma, ekonomik büyümeyle birlikte yaşanan genişlemenin, ülkedeki katma değer oluşturan süreçlerle desteklenerek vatandaşların refahını arttırmasıdır (Sinanoğlu, 2022). Tanımdan anlaşılacağı üzere, ekonomik büyüme nicel olarak iyileşmeyi ifade ederken, ekonomik kalkınma daha kapsamlı ve nitel olarak ifade edilebilecek iyileşmeleri ifade etmektedir. Esasında ekonomik kalkınma, ekonomik büyümeyi de içerisine alan bir kavramdır. Ekonomik olarak büyüyen bir ülkenin her zaman kalkındığı söylenemez. Çünkü yalnızca nicel olarak bir gelişme sağlanmıştır.

Ekonomik büyüme ve kalkınma ile kamu kurumları arasındaki inceleyen çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Genel olarak çalışmalarda ekonomik kalkınma ve büyümenin kurumların kalitesi ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Aron (2000) tarafından yapılan bir çalışmada kamu kurumlarının kalitesi ile yatırım ve büyüme arasında bir bağlantı olduğunu, ancak bu ilişkinin çok güçlü olmadığı ifade edilmiştir (Aron, 2000). Law vd. (2013), 60 ülkeyi kapsayan kurumlar ve ekonomik kalkınma üzerine yaptıkları çalışmada, çift yönlü bir nedensellik olduğunu ve daha iyi kurumsal kalite, yüksek gelirli ülkelerde ekonomik kalkınmayı desteklerken, ekonomik kalkınmanın düşük gelirli ülkelerde kurumsal kaliteyi artırma eğiliminde olduğunu ifade etmişlerdir (Law, Lim, & Ismail, 2013). Kurumların kalitesinin geliştirilmesi kişi başına düşen gelir üzerinde istatistiksel olarak önemli ve olumlu bir etkiye sahip olduğu yapılan başka bir çalışmada ifade edilmiştir (Góes, 2016). Acemoğlu ve Robinson (2010), ekonomik büyüme ve kalkınmada kurumların rolü üzerine bir çalışma yapmışlardır. Buna göre kişi başına düşen

gelirdeki ülkeler arasında farklılıkların olmasının temel belirleyicisinin ekonomik kurumlardaki farklılıklar olduğu ifade edilmiştir. Ekonomik kalkınmanın sağlanmasının da bu kurumların yenilenmesi ile mümkün olacağını belirtmişlerdir.

Ekonomik büyüme, ülkelerin üretim kapasiteleri ile yakından ilişkilidir. Üretim kapasitesi ise istihdamın desteklenmesi ve yatırımlar yoluyla artırılabilir. Ülkeler hem iç yatırımlarla hem de ülke dışından gelen yatırımlarla üretim kapasitelerini arttırmaya çalışmaktadır. Yatırımların ve mevcut kurumlarının kalitesi ekonomik büyümeye etki edebilmektedir. Nitekim sabit sermaye yatırımlarında ve kamu kurumlarının kalitesinde ortaya çıkan artışların ekonomik büyüme üzerinde olumlu etkiye sahip olduğu ifade edilmektedir (Teyyare & Sayaner, 2018). Esasında kamu kurumlarının kalitesiyle başlayan zincirleme süreçte, yatırımların artması kaliteli kurumların varlığına bağlı olmaktadır. Kurumsal kalitenin yüksek olmasıyla, yatırımların artması beklenmekte ve dolayısıyla ekonomik büyümeye katkı yapması beklenmektedir (Teyyare & Sayaner, 2018).

Kurumsal kalitenin farklı gelir gruplarına sahip ülkelerde ekonomik büyümeyle olan ilişkisi tartışılmaktadır. Buna göre bir çalışmada (Cengiz & Akın, 2014), alt gelir grubuna sahip ülkelerde kurumsal kalite ile ekonomik büyüme arasında bir ilişkinin olmadığını, orta gelir grubunda yer alan ülkelerde kurumsal kalitenin ekonomik büyümeyi etkilediği ve son olarak yüksek gelir grubuna sahip ülkelerde kurumsal kalite ve ekonomik büyümenin birbirlerini etkilediği sonucuna varmışlardır. Ekonomik büyümenin sağlanması için kurumsal kaliteye önem verilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda kurumsal kalitenin belirleyicileri dikkate alınmalıdır. Örnek vermek gerekirse, idari kalite, hükümetin etkinliği, hukukun üstünlüğü, ifade özgürlüğü ve hesap verebilirlik gibi değişkenler kurumsal kaliteyi etkilemektedir (Doğanay & Değer, 2020).

Her ne kadar kurumsal kalitenin ekonomik büyüme üzerinde etkisi olsa da tek başına ekonomik büyümeyi açıklayacak bir parametre olarak düşünülmemesi gerekmektedir. Çünkü ekonomik büyüme çok yönlü bir kavram olarak karşımıza çıkmakta olumlu ya da olumsuz etkilendiği birçok değişken bulunmaktadır.

Yukarıda bahsedilen çalışmalarda kamu kurumları ile büyüme ve kalkınma arasında bir ilişkinin olduğu çalışmalarla ortaya konmuştur. Ekonomik büyüme ve kalkınma bir toplumun refahı için ne kadar önemliyse bunların geliştirilmesi ve

sürdürülebilirliğinin sağlanması da o kadar önemlidir. Sözü edilen parametrelerin iyi bir konuma gelmesi için kamu kurumlarının kalitesini arttırmak gerekmektedir. Ekonomik büyüme ve kalkınmanın önündeki büyük engellerden biri olan ve kamu kurumlarının kalitesinin belirleyicilerinden biri olan yolsuzlukla mücadele bu noktada önem kazanmaktadır.

3.2.6. Sağlam vergi sistemi

Vergi, kamu hizmetlerinin sunumunu sağlayabilmek için gerekli olan finansmanı sağlamaktadır. Bu finansmanın sağlanabilmesi vergi sisteminin düzenli ve anlaşılabilir şekilde tasarlanması gerekmektedir. Vergi sisteminin karmaşık olması ve anlaşılması konusunda zorluklar yaşanması, vergi tahsilatını zorlaştıracaktır. Kamu kurumlarının kalitesi bu noktada ön plana çıkmakta, sağlam bir vergi sisteminin oluşturulmasında ve mükelleflere anlatılmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Sağlam bir vergi sistemine sahip olan ülkelerin kurumsal kaliteyi olumlu etkilemesi beklenmektedir. Vergi sisteminin iyi bir şekilde tasarlanmasıyla kurumların ihtiyaç duyduğu gelire ulaşması sağlanmakta ve kurumlar ile vatandaşlar arasındaki taleplerin karşılanması için daha iyi bir zemin oluşturmaktadır (Alonso & Garcimartín, 2013). Yeterli vergi gelirine sahip olmayan ülkelerin kamu kurumlarının yapılanmasının ve kalitesinin yetersiz olması beklenmektedir.

Sağlam vergi sisteminin üç temel göstergesi bulunmaktadır. Bunlar, mali yeterlilik, idari uygunluk ve teorik adalet olarak ifade edilmektedir. Punongbayan & Araullo (2016) tarafından yayınlanan rapora göre, mali yeterlilik, gelir elde edilen kaynakların devlet harcamalarını ve diğer kamu ihtiyaçlarını karşılamaya yeterli olması gerektiği anlamına gelmektedir. İdari uygunluk, vergi kanunları ve düzenlemelerin vergi mükellefleri için en az külfetle efektif bir şekilde uygulanması anlamına gelmektedir. Son olarak teorik adalet, sağlam bir vergi sisteminin vergi ödeme gücüne dayalı olması gerektiği ifade edilmektedir (P&A Grant Thornton, 2022).

Sağlam bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için vergi kanunların açık ve anlaşılır düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi karmaşıklığı, vergi hukukundaki karmaşıklıktan dolayı artmaktadır (Saad, 2014). Vergi kanunlarının mükellef ve idare tarafından anlaşılabilirliğinin azalmasıyla vergi karmaşıklığının artması beklenmektedir. Vergi

karmaşıklığına sebep olan başlıca faktörler bulunmaktadır. Bunlar; vergi mevzuatında karmaşıklık, vergi yönetiminde yaşanan karmaşıklık, siyasal süreç ve kamusal karar alma mekanizması, küreselleşmeyle vergi sistemlerinin uyumlaştırılma çabası ve vergi harcamalarıdır (Zeren, 2019). Vergi mevzuatının çok detaylı olması mükellef ve vergi idaresinde yorum farklılıklarına sebep olmaktadır. Vergi yönetimi açısından yaşanan karmaşıklık, vergi idaresinin örgütlenme yapısı, yönetim anlayışı ve vergi politikalarının uygulanmasında kullandıkları araçlardan dolayı yaşanmaktadır (Karabacak, 2013). Siyasi karar alma mekanizmasından kaynaklanan karmaşıklık, vergi kanunların oluşturulması sürecinde meydana gelmektedir. Demokratik siyasal rejime sahip olan ülkelerde vergi sistemlerinin karmaşıklık düzeyinin arttığı belirtilmektedir (Zeren, 2019). Vergi harcamaları vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet ve indirim gibi müesseselerden kaynaklı olarak vergi karmaşıklığına sebep olmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte ülkelerin vergi sistemlerini birbirine entegre etme çabası da vergi karmaşıklığına sebep olmaktadır. Bununla birlikte vergi rekabeti yoluyla sermayenin ülkeye çekilebilmesi için yapılan vergisel düzenlemeler de vergi karmaşıklığına sebep olmaktadır (Zeren, 2019).

Vergi karmaşıklığının artmasıyla birlikte sağlam bir vergi sisteminin meydana gelmesi pek olası değildir. Sağlam bir vergi sisteminin olmaması ise kurumsal kalitenin sürdürülebilirliği önünde bir engel teşkil etmektedir. Bu süreçte birbirinden beslenen iki kavramın birlikte değerlendirilmesi, kamu kurumlarının kalitesinin arttırılmasıyla vergi sisteminin düzgün işleyeceği beklenmektedir. Aynı zamanda sağlam bir vergi sisteminin oluşturulmasıyla kamu kurumlarının hizmet sunması için ihtiyaç duyduğu gelire erişiminin kolaylaşması ifade edilebilir.

3.2.7. Eğitim

Eğitim kurumsal kalitenin belirleyicilerinden biri olarak kabul edilmektedir. Daha eğitimli bir nüfus, daha şeffaf ve dinamik kurumları talep eder ve bu kurumların oluşturulmasına izin verir (Alonso & Garcimartín, 2013). Eğitimli bir nüfusun yetişmesiyle birlikte bilinçlenen bireylerin kamu kurumlarında istihdamı yoluyla kurumsal kalitenin artması beklenmektedir. Konuyu destekler nitelikte olan bir çalışmada Alesina ve Perotti (1996), eğitimin kurumsal kalite üzerinde pozitif bir etkisi olduğunu ifade etmişlerdir (Alesino & Perotti, 1996). Eğitimle birlikte kamu kurumlarında karar alma mekanizmasında yer alan nitelikli personel kaliteli kamu kurumlarının inşasında önemli rol oynayacaktır. Aynı zamanda hizmet sunumu esnasında yetkin ve eğitimli

personel gerçekleştirilen düzenlemelere daha hızlı uyum sağlayıp bu düzenlemelerin hayata geçmesinde daha aktif olacaktır. Ayrıca eğitim kalitesinin ve kamu kurumlarının kalitesinin artırılmasıyla yenilikçi üretim faaliyetlerinin de artması beklenmektedir (Varsakelis, 2006).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

4. VERGİ KAPASİTESİ VE KAMU KURUMLARI: BALKAN ÜLKELERİ VE TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Bu bölümde vergi kapasitesi ve kamu kurumlarının kalitesi arasındaki ilişki Dumitrescu & Hurlin (2012) Granger nedensellik testiyle ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Analiz yapılmaya başlamadan önce değişkenlerin yatay kesit bağımlılıkları test edilmiştir. Yatay kesit bağımlılığı olmayan değişkenler için Levin-Lin-Chu 1. nesil birim kök testi uygulanmıştır. Yatay kesit bağımlılığı olan değişkenler için ise Pesaran (2007) 2. nesil birim kök testi uygulanarak değişkenlerin durağanlıkları araştırılmıştır. Bu testlerden sonra Dumitrescu & Hurlin tarafından geliştirilen Granger nedensellik testi uygulanmıştır. Analizde, vergi kapasitesi ve kamu kurumlarının kalitesini etkilediği literatürdeki çalışmalardan yola çıkılarak belirlenen değişkenler kullanılmıştır. Son olarak, sonuç kısmında vergi kapasitesi ve kamu kurumlarının kalitesi arasındaki ilişki değerlendirilmiş ve politika önerileri sunulmuştur.

4.1. Literatür Taraması

Chigome ve Robinson (2021), vergi kapasitesinin ve vergi gayretinin belirleyicilerini Güney Afrika Kalkınma Topluluğu'na üye olan on üç ülke için 2002-2016 yıllarını kapsayan panel verisiyle ampirik bir çalışmayla ortaya koymuşlardır. Çalışmada değişken olarak, vergi kapasitesi, ekonomik büyüme, ticari açıklık, enflasyon, yabancı yardımlar, finansal derinleşme, nüfus, yolsuzluk, hükümet etkinliği ve politik istikrarı kullanmışlardır. Bağımlı değişkenlerini vergi kapasitesi olarak belirlemişlerdir. Stokastik vergi fonksiyonu ve dengesiz panel verileri kullanılarak vergi kapasitesinin ve vergi gayretinin belirleyicilerini tahmin etmek için çok adımlı bir süreç izlemişlerdir. Çalışmada, zaman içinde değişmeyen ülkeye özgü etkileri yakalamak için vergi gayretinden ayrı olarak rastgele etkileri tahmin etmek için hata terimini çözmüşlerdir. Bununla birlikte, vergi gayretini kısa ve uzun dönemli olarak sınıflandırmışlar ve vergi

gayretinin belirleyicilerini tespit edip on üç ülkeyi vergi gayretine göre sıralamışlardır. Analize göre, finansal derinleşme, ekonomik gelişme ve ticaret açıklığı vergi kapasitesini; yolsuzluk ve enflasyon vergi gayretini etkilemiştir. Sonuçlarda, finansal derinleşmedeki her %1'lik artışın vergi gelirlerini %0,2695 artıracığı, kişi başına düşen gelirdeki her %1'lik değişimin vergi gelirlerini yaklaşık olarak %0,1657 arttıracığı, ticari açıklıktaki her %1'lik artışın ise vergi gelirlerinde %0,2934'lük artış gerçekleştireceği beklenmektedir. Bazı çalışmalara göre nüfusun büyüklüğü ve yabancı yardımların vergi performansını açıklamada önemli değişkenler olduğu kabul edilirken, bu çalışmanın bulgularının aksi yönde olduğu ifade edilmiştir. Bununla birlikte, yolsuzluktaki bir birimlik artışın vergi gayretini %2,2391 oranında azaltacağı beklenmektedir. Ayrıca, enflasyon ile vergi gayreti arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Buna göre enflasyondaki bir birimlik artışın vergi gayretinde $9,24 \times 10^{-9}$ 'luk bir artış yapacağı beklenmektedir. Güney Afrika Kalkınma Topluluğu bölgesinde, vergi idaresinin iyileştirilmesinin vergi politikası reformlarının yerine geçtiğini ifade eden kalıcı bir vergi gayretine sahip olduğu çıkarımını yapmışlardır. Bu çıkarım, vergi mevzuatı çalışmalarının vergi idaresinde önemli ölçüde başarıya ulaştığı, fakat uygulanan vergi politikası açısından sınırlı olduğunu desteklediğini ifade etmektedirler. Ayrıca kalıcı vergi gayreti daha çok vergi politikası ile ilgiliyken geçici vergi gayreti vergi idaresinin konularıyla ilgili olduğu, vergi sistemlerinin yeniden yönlendirilmesi ve yeniden yapılandırılması aracılığıyla Güney Afrika Kalkınma Topluluğunda uzun dönemde vergi gayretinin ele alınmasının önemli olduğunu ifade etmişlerdir (Chigome & Robinson, 2021).

Akanbi (2019) tarafından kamu kurumlarının kalitesi ve vergi kapasitesinin nedensellik ilişkisini inceleyen ampirik bir çalışma yapılmıştır. Daha iyi kamu kurumlarının varlığının daha yüksek bir vergi kapasitesine mi yoksa daha yüksek vergi kapasitesinin daha iyi kamu kurumlarına mı sebep olacağı araştırılmıştır. Sorunun cevabını bulmak için kaynak açısından zengin olmayan 110 ülke, 1996-2017 yıllarını kapsayan panel veri setiyle incelenmiştir. Kamu kurumlarının kalitesini değerlendirmek için hükümet etkinliği, hukukun üstünlüğü, yolsuzluk algıları endeksi, ticaret özgürlüğü ve temel bileşen analizi ile oluşturulmuş on üç kurumsal göstereyi içinde barındıran birleşik kurumsal endeks değişkenleri kullanılmıştır. Diğer değişkenler ise vergi kapasitesi, kişi başına düşen gayri safi yurt içi hasıla olarak belirlenmiştir. Çalışmada vergi kapasitesi kavramı, vergi gelirinin gayrisafi yurtiçi hasılaya oranı olarak ölçülen,

yurt içi geliri arttırma yeteneği olarak tanımlanmıştır. İki adet hipotez belirlenmiş olan çalışmada, vergi kapasitesindeki değişimlerin kamu kurumlarının kalitesinde önemli değişikliğe neden olacağı birinci hipotezken; kamu kurumlarının kalitesindeki değişimlerin vergi kapasitesinde önemli bir değişikliğe sebep olacağı ikinci hipotez olarak kabul edilmiştir. İkinci hipotezin birkaç ampirik çalışmada desteklendiği ifade edilmiştir. Her iki hipotezin de farklı politika sonuçları olacağı belirtilmiştir. Buna göre, birinci hipotezin kabul edildiği durumda düşük kamu kurumu kalitesi ve vergi kapasitesine sahip ülkelerde kısa dönemde vergi kapasitesini arttıracak reform önlemlerinin ilk olarak uygulanmasını; ikinci hipotezin kabul edildiği durumda ise kamu kurumlarının güçlendirilmesine odaklanmanın önemli olduğu ve böylelikle daha yüksek bir vergi kapasitesine ulaşılabileceği ifade edilmiştir. Panel vektör hata düzeltme modeli kullanılarak vergi kapasitesi ve kamu kurumlarının çok geniş bir ülke grubunda birbirine neden olduğu ve birbirini güçlendirdiği sonucuna ulaşılmıştır. Çift yönlü nedensellik sonucuna göre, gelişmekte olan vergi kapasitesi ve güçlendirilen kamu kurumlarının, daha iyi sonuç vermesi için birlikte hareket etmesinin özellikle gelişmekte olan ülkelerde gerekli olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca tepki analizlerine göre, gelişmiş ekonomilerde nedensel etkilerin genellikle her iki yönde de düşük olduğu, gelişmekte olan ülkelerde ise hem vergi kapasitesinin hem de kamu kurumlarının nispeten daha büyük pozitif etkilere sahip olduğu sonucuna varılmıştır. Sonuç olarak çalışmada, vergi kapasitesi ve kamu kurumları arasında uzun dönemde iki yönlü nedensellik ilişkisi olduğu doğrulanmış, bulguların özellikle gelişmekte olan ülkelerde önemli politika çıkarımları olacağı ifade edilmiş, vergi kapasitesi ve kamu kurumlarının kalitesinin düşük olduğu ülkelerin bu kısır döngüden çıkmaları için her şeyi yapmaları ve birden fazla yönden yapılan çalışmaların hem kamu kurumlarının kalitesini arttırması hem de vergi kapasitesinin artması açısından kolaylaştırıcı bir etkiye sahip olacağı belirtilmiştir (Akanbi, 2019).

Iswahyudi (2021), Endonezya özelinde vergi kapasitesi ve kamu kurumları üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, Endonezya'nın zengin bir toplum olma yolculuğuna nereden başlaması gerektiği, bu yolculuğun finansmanı için gerekli olan vergi tahsilatını arttırmada öncelikli olarak kamu kurumlarının iyileştirilmesi mi yoksa, kamu kurumlarının iyileştirilmesini sağlamak için vergi kapasitesinin mi geliştirilmesi gerektiği sorularına cevap aranmıştır. Çalışmada üç adet hipotez belirlenmiştir. İlk hipotez, vergi kapasitesindeki ve ekonomik gelişmedeki değişimlerin kamu kurumlarının kalitesinde önemli bir değişikliğe sebep olmasıdır. İkinci hipotez, kamu kurumlarının

kalitesindeki ve ekonomik gelişmedeki değişimlerin vergi kapasitesinde önemli ölçüde değişikliğe neden olmasıdır. Üçüncü hipotez, vergi kapasitesindeki ve kamu kurumlarının kalitesindeki değişimlerin ekonomik gelişmede önemli bir değişikliğe neden olması şeklindedir. Akanbi (2019)'nin çalışmasına benzer şekilde, kamu kurumlarının kalitesinin ölçülmesinde birleşik kurumsal endeks kullanılmıştır. Bu endeks hükümet ve kurumların kalitesini tahmin etmek için literatürde yoğun bir şekilde kullanılan 13 kurumsal göstergeden türetilmektedir. Değişken olarak kamu kurumlarının kalitesi, vergi kapasitesi ve kişi başına düşen gelir kullanılmıştır. Vektör hata düzeltme modeli kullanılarak vergi gelirleri ve yönetim göstergeleri verileri, 2002-2017 yıllarını kapsayan zaman dilimi için değerlendirilmiştir. Değerlendirme sonucunda ilk olarak, vergi kapasitesinden ve ekonomik gelişmeden kamu kurumlarının kalitesine doğru nedensel bir ilişkinin olmadığı ifade edilmiştir. İkinci olarak, kamu kurumlarından ve ekonomik gelişmeden vergi kapasitesine doğru nedensel bir ilişkinin olmadığı belirtilmiştir. Üçüncü olarak, kısa dönemde kamu kurumlarındaki ve vergi kapasitesindeki değişimler ekonomik gelişmede bir değişikliğe neden olmayabileceği ancak uzun dönemde kamu kurumlarından ve vergi kapasitesinden ekonomik gelişmeye doğru nedensellik ilişkisinin görüldüğü ifade edilmiştir. Sonuç olarak, Endonezya'nın bir ikilem içinde olduğu belirtilmiştir. Buna göre, kamu kurumlarının kalitesinin iyileştirilmesi yolunu seçmek, vergi kapasitesinde iyileştirmelere yol açması ihtimalinin düşük olduğundan dolayı sürdürülebilir olmayacağı, böylelikle iyi kaliteye sahip kamu kurumlarının sürdürülebilirliğinin mali olarak desteklenmesinin yetersiz kalması ihtimali nedeniyle belirsiz olacağı ifade edilmiştir. Diğer taraftan, vergi kapasitesinin iyileştirilmesinin daha kaliteli kamu kurumlarıyla sonuçlanmayabileceğinden güvenilir bir strateji olmayacağı dolayısıyla düşük kaliteli kurumlar tarafından sağlanan eksik destek nedeniyle vergi kapasitesinin arttırılması çabasının etkili olmayacağı belirtilmiştir (Iswahyudi, 2021).

Atsan (2017) yaptığı bir çalışmada, vergi kapasitesinin ve vergi gayretinin belirleyicilerini Türkiye özelinde incelemiştir. Vergi kapasitesini, bir ülkenin gelir seviyesinin vergilendirilebilir kısmını belirlemek için kullanılan oranlardan biri olarak tanımlamıştır. Çalışmanın amacı, Türkiye'nin 1984-2012 yılları arasında vergi kapasitesini ve vergi yükünü hesaplamaktır. Çalışmada bağımlı değişken olarak, vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hasılaya oranı; bağımsız değişkenler olarak ise tarımsal katma değer (GSYH' nin %'si), kişi başına düşen gelir, nüfusun büyüme oranı, dış ticaret yüzdesi, yıllık GSYH büyümesi (%), yolsuzluk endeksi ve bürokrasi etkinliği endeksi

kullanılmıştır. Yöntem olarak çoklu regresyon modelinden yararlanılmıştır. Sonuç olarak, dış ticaretin vergi kapasitesini pozitif yönde etkilediği, tarımsal katma değeri ise negatif olarak etkilediği belirlenmiştir (Atsan, 2017).

Ajaz ve Ahmad (2010), yolsuzluğun ve yönetimin vergi gelirleri üzerindeki etkisini inceleyen bir çalışma gerçekleştirmiştir. Gelişmekte olan seçilmiş 25 ülkenin, 1990-2005 yılları arasını kapsayan panel veri setleri ile yolsuzluk ve yönetim değişkenlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Çalışmada, genelleştirilmiş momentler yöntemi kullanılarak seçilen ülkelerin ilgili yıllardaki durumu analiz edilmiştir. Değişken olarak ekonomik büyüme, ticaret açıklığı, GSYH'nin sektörel bileşimi, enflasyon, yolsuzluk ve yönetim göstergesi kullanılmıştır. Değişkenler, yapısal ve kurumsal olarak ikiye ayrılmıştır. Tarım, kişi başına düşen gelir, ticaret açıklığı ve enflasyon yapısal değişkenlerdir. Yolsuzluk ve yönetim göstergesi kurumsal değişkenlerdir. Çalışmanın sonucunda kurumsal değişkenlerin vergi gelirleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu ifade edilmiştir. Yönetim ve yolsuzluk değişkenleri vergi gelirlerinin iki önemli belirleyicisi olduğu belirtilmiştir. Yolsuzluğun vergi toplamada ters bir etkiye sahip olduğuna, iyi yönetimin ise vergi toplama açısından pozitif bir etkisi olduğu sonucuna varılmıştır (Ajaz & Ahmad, 2010).

Gaspar ve diğerleri (2010) tarafından kamu kurumları, devletin inşası ve vergi kapasitesi üzerine bir çalışma yapılmıştır. Çalışmada Çin, İspanya, Kolombiya ve Nijerya üzerinden vergi kapasitesindeki iyileştirmelerin daha iyi bir devlet kapasitesi geliştirme sürecinin parçası olduğu ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmada, kapsayıcı siyaset, kurucu kurumlar ve güvenilir liderlik, devlet ve vergi kapasitesini inşa etme sürecinde rol oynadığı sonucuna varılmıştır. Siyasi seçkinler ve vatandaşlar arasında açık bir siyasi anlaşmanın devlet ve vergi kapasitesi inşasından önce geldiği İspanya ve Kolombiya örneklerinde kurucu kurumların yer aldığı ifade edilmiştir. Kapsayıcı siyaset, Çin ve Lagos eyaletlerinde vergi kapasitesinin inşasının yeni merkez-çevre anlaşmalarını kolaylaştırdığı belirtilmiştir. Güvenilir liderliğin, dört ülke için de önemli bir parametre olduğu ifade edilmiştir. Vergi ve GSYH düzeylerindeki iyileşmelerin ancak vergi uyumuna ilişkin sosyal normlardaki değişikliklerin eşlik etmesi durumunda sürdürülebileceği belirtilmiştir. Daha yüksek vergilendirmenin hükümet şeffaflığı ve hesap verebilirliği için daha fazla gereksinim oluşturduğu, daha güçlü vergi kapasitesine,

mülkiyet haklarının korunması ve yasal kapasitedeki iyileşmelerin eşlik ettiği ifade edilmiştir (Gaspar, Jaramillo, & Windenger, 2016).

Kurumların kalitesi ve vergi kapasitesi üzerine yapılan çalışmalar farklı argümanlar öne sürülerek açıklanmaya çalışılmıştır. Kiser ve Levi (2015), bir devletin vergi kapasitesinin hükümetin meşruiyetiyle ilişkilendirilebileceğini ileri sürmüştür. Egemenlik alanında etkin, usul bakımından adil olan, mülkiyet haklarının güvenliğini sağlayan hükümetlerin; vatandaşları tarafından otoritesinin kabul edilmesi ihtimali daha yüksek olacaktır. Güvenilir bir hükümet, vatandaşların refahını arttıran hizmetler ve faydalar sağlama konusunda etkilidir. Hükümet ne kadar etkili ve güvenilir olursa meşruiyeti o kadar artar bu yönden güçlü olan hükümetlerin vatandaşlarının vergi verme konusunda daha uyumlu olacağını ifade etmiştir (Kiser & Levi, 2015).

Vergi kapasitesinin kamu kurumlarının kapasitesinin iyileştirilmesinde bir etkiye sahip olduğu farklı bir çalışmada ifade edilmiştir. Brautigam (2008) yaptığı çalışmada, vergilemenin devlet ve toplum ilişkilerini şekillendirmesinin yanı sıra, kamu kurumlarının kapasitesinin artırılması ve güçlendirilmesinde önemli bir etkiye sahip olabileceğini belirtmiştir. Vergi gelirleri aracılığıyla sağlanan finansal desteklerin kamu kurumlarının kapasitesine katkı sağlayarak, kurumların kendi fonksiyonlarını yerine getirmede başarı sağlayacağını ifade etmiştir. Vergilemenin mali fonksiyonu olduğu kadar sosyal fonksiyonlarının da bulunduğu bilinmektedir. Buna göre, devletin ve halkın sosyal yapısı üzerinde gelirin toplanması ve yeniden dağıtılması açısından vergi politikasının önemli olabileceği belirtilmiştir (Brautigam, Fjeldstad, & Moore (Eds.), 2008).

Kurumsal kalitenin bir ülkede çeşitli faktörleri etkilediği ifade edilebilir. Alonso (2007) yaptığı çalışmada, kurumsal kalitenin uzun dönemli ekonomik büyümeyi etkilediğini ifade etmiştir. Kurumların kalitesinin etkinliklerine ve güvenilirliğine bağlı olduğunu, her iki faktörün de mevcut durumdaki eşitsizliklerden etkilenebileceğini ifade etmiştir. Bu eşitsizlikler farklı açılardan kurumsal kaliteyi etkileyebilir. Kamu mallarının sağlanmasını sınırlayabilir, kurumların desteklediği uzun dönemli sözleşmelere olan güveni azaltabilir ve gayri resmî kurumlara başvuruyu teşvik edebilir. Tüm bu faktörler de ekonomik büyüme potansiyelini etkileyebilir. Dikey eşitsizlik kurumsal kaliteyi etkileyebilir ancak yatay eşitsizlik ve sosyal hareketliliğin olmaması da önemli

faktörlerdir. İfade edilen bu iki faktör, dağıtım kalıpları ve kurumsal kalite arasındaki ilişkinin anlaşılması için önemli değişkenlerdir (Alonso J. , 2007).

Riccuiti ve diğerleri (2016) politik kurumların mali kapasiteyi nasıl etkileyeceği üzerine yaptıkları çalışmada, gelişmekte olan ülkelerde ekonomik kalkınmanın yanında devlet oluşumunun mali kapasitenin belirleyicilerinden olduğunu ifade etmişlerdir. Regresyon analizini kullanarak 135 ülkeyi, 1984-1997 yılları arasındaki dönem üzerinden değerlendirmişlerdir. Yürütme organı üzerindeki kısıtlamaların vergi sistemlerinin hesap verebilirliği ve şeffaflığı üzerinde olumlu bir etkisi olacağı fakat vergi sistemlerinin etkinliği üzerindeki etkisinin belirsiz olacağını belirtmişlerdir. Siyasi kurumlar ile mali kapasitenin şeffaflık ve hesap verebilirlik yönleri arasındaki ilişkinin, hukukun üstünlüğü ve bürokrasinin performansı aracılığıyla çalıştığını ifade etmişlerdir. Son olarak mali açıdan yetkin devletler inşa etmenin ana belirleyicisinin yürütmenin takdir yetkisi üzerinde güçlü kontroller ve dengeler sağlayarak uyumlu siyasi kurumların birleştirilmesi olduğunu belirtmişlerdir (Ricciuti, Savoia, & Sen, 2019).

Yapılan çalışmaların daha kolay anlaşılması ve sınıflandırılması için aşağıda tablo şeklinde bir özet düzenlenmiştir.

Tablo 3. 1. Çalışmalarda Kullanılan Yöntemler ve Ulaşılan Bulgular

Yazar	Metot	Örneklem	Değişkenler	Bulgu
Chigome ve Robinson (2021)	Stokastik Sınır Analizi Dengesiz Panel Veri Analizi	Güney Afrika Kalkınma Topluluğuna üye olan 13 ülke, 2002-2016.	Vergi kapasitesi, ekonomik büyüme, ticari açıklık, enflasyon, yabancı yardımlar, finansal derinleşme, nüfus, yolsuzluk, hükümet etkinliği ve politik istikrar.	Finansal derinleşme, ekonomik gelişme ve ticaret açıklığı vergi kapasitesini; yolsuzluk ve enflasyon vergi gayretini etkilemiştir.
Akanbi (2019)	Panel Vektör Hata Düzeltme Modeli, Granger Nedensellik Analizi	Kaynak açısından zengin olmayan 110 ülke, 1996-2017	Hükümet etkinliği, hukukun üstünlüğü, yolsuzluk algıları endeksi, ticaret özgürlüğü, temel bileşen analizi ile oluşturulmuş on üç kurumsal gösterge, vergi kapasitesi ve kişi başına düşen gayri safi yurt içi hasıla	Vergi kapasitesi ve kamu kurumları arasında uzun dönemde iki yönlü nedensellik ilişkisi olduğu ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde önemli politika çıkarımları olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

[**Tablo 3. 1.** (Devam) *Çalışmalarda Kullanılan Yöntemler ve Ulaşılan Bulgular*]

Iswahyudi (2021)	Vektör Hata Düzeltme Modeli	Endonezya, 2002-2017	Birleşik kurumsal endeks (kamu kurumlarının kalitesi), vergi kapasitesi ve kişi başına düşen gelir	Vergi kapasitesinden ve ekonomik gelişmeden kamu kurumlarının kalitesine doğru nedensel bir ilişkinin olmadığı, kamu kurumlarından ve ekonomik gelişmeden vergi kapasitesine doğru nedensel bir ilişkinin olmadığı, kısa dönemde kamu kurumlarındaki ve vergi kapasitesindeki değişimler ekonomik gelişmede bir değişikliğe neden olmayabileceği ancak uzun dönemde kamu kurumlarından ve vergi kapasitesinden ekonomik gelişmeye doğru nedensellik ilişkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Atsan (2017)	Çoklu Regresyon Modeli	Türkiye, 1984-2012	Vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hasılaya oranı, tarımsal katma değer (GSYH' nin %'si), kişi başına düşen gelir, nüfusun büyüme oranı, dış ticaret yüzdesi, yıllık GSYH büyümesi (%), yolsuzluk endeksi ve bürokrasi etkinliği endeksi	Dış ticaretin vergi kapasitesini pozitif yönde etkilediği, tarımsal katma değer ise negatif olarak etkilediği belirlenmiştir.
Ajaz ve Ahmad (2010)	Genelleştirilmiş Momentler Yöntemi	Gelişmekte olan seçilmiş 25 ülkenin, 1990-2005	Ekonomik büyüme, ticaret açıklığı, GSYH'nin sektörel bileşimi, enflasyon, yolsuzluk ve yönetim göstergesi	Kurumsal değişkenlerin vergi gelirleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu ifade edilmiştir. Yönetim ve yolsuzluk değişkenleri vergi gelirlerinin iki önemli belirleyicisi olduğu belirtilmiştir. Yolsuzluğun vergi toplamada ters bir etkiye sahip olduğuna, iyi yönetimin ise vergi toplama için pozitif bir etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.
Gaspar ve diğerleri (2010)	Betimleyici Analiz	Çin, İspanya, Kolombiya ve Nijerya	Vergi kapasitesi, sosyal normlar ve hesap verebilirlik	Daha yüksek vergilendirmenin hükümet şeffaflığı ve hesap verebilirliği için daha fazla gereksinim oluşturduğu, daha güçlü vergi kapasitesine, mülkiyet haklarının korunması ve yasal kapasitedeki iyileşmelerin eşlik ettiği ifade edilmiştir.

[**Tablo 3. 1.** (Devam) *Çalışmalarda Kullanılan Yöntemler ve Ulaşılan Bulgular*]

Kiser ve Levi (2015)	Betimsel Analiz	-	Vergi kapasitesi ve hükümetin meşruiyeti	Güvenilir bir hükümet, vatandaşların refahını arttıran hizmetler ve faydalar sağlama konusunda etkilidir. Hükümet ne kadar etkili ve güvenilir olursa meşruiyeti o kadar artar bu yönden güçlü olan hükümetlerin vatandaşları vergi verme konusunda daha uyumlu olacağı ifade edilmiştir.
Brautigam (2008)	Betimsel Analiz	-	-	Vergilemenin devlet ve toplum ilişkilerini şekillendirmesinin yanı sıra, kamu kurumlarının kapasitesinin artırılması ve güçlendirilmesinde önemli bir etkiye sahip olabileceği belirtilmiştir.
Alonso (2007)	İki Aşamalı En Küçük Kareler Yöntemi	Latin Amerika	Kurumlar, ticaret özgürlüğü, coğrafya, dilsel bozulma, etnik bozulma, nüfus, iç piyasa büyüklüğü, yerel piyasa büyüklüğü	Kurumsal kalitenin uzun dönemli ekonomik büyümeyi etkilediğini ifade etmiştir. Kurumların kalitesinin etkinliklerine ve güvenilirliğine bağlı olduğunu, her iki faktörün de mevcut durumdaki eşitsizliklerden etkilenebileceğini ifade etmiştir.
Ricciuti ve diğerleri (2016)	Regresyon Analizi	135 ülke, 1984-1997	International Country Risk Guide (Hükümetteki yolsuzluk, hukukun üstünlüğü, bürokrasinin kalitesi, sözleşmelerin reddi, kamulaştırma riski).	Gelişmekte olan ülkelerde ekonomik kalkınmanın yanında devlet oluşumunun mali kapasitenin belirleyicilerinden olduğunu ifade etmişlerdir.

4.2. Veri Seti ve Yöntem

Çalışmada araştırılmak istenen konu vergi kapasitesi ile kamu kurumlarının kalitesi arasında bir ilişkinin var olup olmadığıdır. Bunun için Türkiye'nin de aralarında olduğu seçilmiş Balkan ülkeleri özelinde 2008-2019 yılları arasında kamu kurumlarının kalitesi ve vergi kapasitesi arasındaki ilişki incelenmiştir. Balkan ülkeleri olarak, Arnavutluk, Bosna Hersek, Bulgaristan, Hırvatistan, Yunanistan, Macaristan, Karadağ, Kuzey Makedonya, Sırbistan, Slovenya ve Türkiye seçilmiştir. Kosova da çalışmaya dahil edilmek istenmiş ancak hukuk sistemleri ve mülkiyet hakları, sağlam para, uluslararası

ticaret özgürlüğü ve mevzuat değişkenleri için ilgili dönemde verilerine ulaşılammamış ve analiz kapsamından çıkarılmıştır. Analiz için ülkelerin çeşitli değişkenleri belirlenmiş ve ülkelere ait yıllık veriler dikkate alınmıştır. Literatürde yer alan çalışmalarda kamu kurumlarının kalitesini belirleyen değişkenler, hükümet etkinliği, hukukun üstünlüğü, yolsuzluk kontrolü, politik istikrar ve şiddet/terörizmin yokluğu, düzenleme kalitesi, söz hakkı ve hesap verebilirlik, kamu büyüklüğü, hukuk sistemleri ve mülkiyet hakları, sağlam para ve mevzuat genel olarak kullanılmakta ve çalışmamızda bu değişkenler kamu kurumlarının kalitesini belirleyen değişkenler olarak kullanılmıştır. Analiz için kullanılmış olan veriler, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF), Frasier Institute ve Transparency Agency istatistiklerinden alınmıştır. Ayrıca vergi kapasitesi değişkeni olarak toplam vergi gelirlerinin gayri safi yurt içi hasılaya oranı dikkate alınmıştır. Vergi kapasitesi ve kamu kurumlarının kalitesi arasındaki ilişkinin ortaya konması için ilk olarak, ülkelerde yaşanan herhangi bir gelişmenin diğerini etkileyip etkilemediği test edilmek istenmiş ve yatay kesit bağımlılığı testi yapılmak istenmiştir. Yatay kesit bağımlılığının sonucuna göre verilerin birim kök testi yapılmıştır. Birim kök testlerini ölçmek için Levin-Lin-Chu tarafından geliştirilen 1. Nesil birim kök testi ve Pesaran tarafından geliştirilen CADF (Cross-Sectionaly Augmented Dickey-Fuller) testleri gerçekleştirmiştir. Son olarak vergi kapasitesinden diğer değişkenlere ve diğer değişkenlerden vergi kapasitesine doğru bir nedensellik ilişkisi araştırılmıştır. Panel verileri arasında nedenselliğin var olup olmadığını ortaya koymak için yöntem olarak Dumitrescu & Hurlin (2012) Granger Nedensellik analizi yapılmıştır. Çalışmada yalnızca vergi kapasitesi değişkeni ile diğer değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi araştırılmış, söz hakkı ve hesap verebilirlik ve kamu büyüklüğü ile vergi kapasitesi arasında bir nedensellik analizi yapılamamıştır.

4.3. Analiz

Yatay kesit bağımlılığı, bir ülkede gerçekleşen bir durumdan diğer ülkelerin farklı şekilde etkilenmesi varsayımını baz alarak kullanılan bir testtir (Öztürk & Çoltu, 2018). Yatay kesit bağımlılığının olup olmadığının test edilmesi ve buna göre analize devam edilmesi, analizin sonuçlarına etki etmektedir (Breusch & Pagan, 1980), (Pesaran, 2004).

Diğer testlerin gerçekleştirilmesi ve tutarlı sonuçların alınabilmesi için yatay kesit bağımlılığı testinin uygulanması gerekmektedir. Çalışmada seçilen ülke sayısı 11 (N); ve 12 (T) yıl kullanılmıştır. Yatay kesit bağımlılığını test etmek için Pesaran (2004)

tarafından geliştirilen yatay kesit bağımlılığı testi çalışmada uygulanmıştır. Tercih edilmesinin sebebi belirlenen ülkelerin sayısının zaman boyutundan küçük olmasıdır ($T > N$).

Analiz için belirlenmiş olan değişkenlerin ifade edilmesi için kısa ifadeler kullanılmıştır. Aşağıdaki tabloda özet bir şekilde değişkenler, kısa kodları, zaman serisi ve verilerine nereden ulaşıldığı gösterilmiştir.

Tablo 3. 2. Değişken Tanımlama Tablosu

Değişkenler	Kısa Kod	Zaman Serisi	Yararlanılan Kaynak
Vergi Kapasitesi	Tax	2008-2019	IMF
Hükümet Etkinliği	Gov	2008-2019	Dünya Bankası
Hukukun Üstünlüğü	Law	2008-2019	Dünya Bankası
Yolsuzluk Kontrolü	Corr	2008-2019	Dünya Bankası
Politik İstikrar ve Şiddet/ Terörizmin Yokluğu	Polt	2008-2019	Dünya Bankası
Düzenleme Kalitesi	Quality	2008-2019	Dünya Bankası
Söz Hakkı ve Hesap Verebilirlik	Account	2008-2019	Dünya Bankası
Kamu Büyüklüğü	Govsize	2008-2019	Frasier Institute
Hukuk Sistemleri ve Mülkiyet Hakları	Lawestate	2008-2019	Frasier Institute
Sağlam Para	Money	2008-2019	Frasier Institute
Uluslararası Ticaret Özgürlüğü	Intrade	2008-2019	Frasier Institute
Mevzuat	Bill	2008-2019	Frasier Institute

Tablo 3. 3. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	Min.	Maks.
Tax	132	22,1271	3,2016	15,8587	29,8517
Gov	132	0,2182	0,4298	-0,7432	1,1878
Law	132	0,0914	0,4424	-0,5887	1,1186
Corr	132	-0,0653	0,3787	-0,7265	1,0586
Polt	132	0,0787	0,6349	-2,0091	1,1480
Quality	132	0,3651	0,3186	-0,2899	1,1956
Account	132	0,3011	0,4158	-0,8511	1,0569
Govsize	132	6,4521	0,9095	4,3443	8,2261

[Tablo 3. 3. (Devam) *Tanımlayıcı İstatistikler*]

Lawestate	132	5,6176	0,5960	4,2688	6,6402
Money	132	8,9266	0,6938	7,3378	9,8629
Intrade	132	7,8204	0,4543	6,5319	8,6047
Bill	132	7,2830	0,6293	5,5140	8,3431

Tanımlayıcı istatistik sonuçlarına göre, 2008-2019 yılları arasında toplamda 132 gözlemde vergi kapasitesi en yüksek değerini, 2008 yılında %29,85 oranla Karadağ ülkesinde almıştır. %15,85 oranla en düşük değerini ise 2019 yılında Türkiye’de almıştır. Tüm ülkelerin ortalama olarak vergi kapasitesinin %22 olduğu görülmektedir. Vergi kapasitesinin bu oranda artış göstermesinin sebebi ülkelerin ekonomik kapasiteleri ile üretim kapasitelerinin birlikte artmasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir. Tüm ülkeler açısından değişkenlerin ortalamalarından yararlanılarak bir değerlendirme yapılmıştır. Buna göre Arnavutluk, Bulgaristan, Romanya, Kuzey Makedonya, Slovenya ve Türkiye ülkelerinin vergi kapasitelerinin yıllar itibarıyla ortalaması genel ortalamanın altında kalmaktadır. Bu ülkelerin vergi kapasitelerini arttırmak için adımlar atması gerekmektedir.

Hükümet etkinliği, hukukun üstünlüğü, yolsuzluk kontrolü, politik istikrar ve şiddet/terörizmin yokluğu, düzenleme kalitesi ve söz hakkı ve hesap verebilirlik değişkenleri açısından duruma bakıldığında ortalama olarak diğer ülkelerden daha iyi durumda olan ülke Slovenya’dır. Dünya Bankası’nın kurumsal göstergelerinden olan bu değişkenler, kurumsal kalitenin daha iyi bir noktaya gelebilmesi için diğer ülkelerde geliştirilmelidir. Hukuk sistemleri ve mülkiyet hakları konusunda ortalamanın altında olan ülkeler Arnavutluk, Bosna Hersek, Bulgaristan, Karadağ, Sırbistan ve Türkiye’dir. Kamu büyüklüğü değişkeninin yıllar itibarıyla ortalamasına bakıldığında Arnavutluk, Bulgaristan, Romanya, Karadağ, Kuzey Makedonya, Sırbistan ve Türkiye’nin genel ortalamanın üzerinde ve en üst puan olan 10’a yaklaşmışlardır. Sağlam para değişkeni tüm ülkelerde ortalama çok yakın olmakla birlikte, en yüksek değere sahip üç ülke sırasıyla; Arnavutluk, Slovenya ve Bulgaristan’dır. Uluslararası ticaret özgürlüğü değişkeni değerlendirildiğinde, Arnavutluk, Bosna Hersek, Kuzey Makedonya, Sırbistan ve Türkiye yıllar itibarıyla ortalama olarak genel ortalamanın altında kalmışlardır. Son olarak, mevzuat değişkenine bakıldığında yıllar itibarıyla diğer ülkelerin gerisinde kalan

ülke Türkiye olmuştur. Bu konuda en iyi puana sahip ülkenin Kuzey Makedonya olduğu görülmektedir.

Hem kamu kurumlarının kalitesini hem de vergi kapasitesini etkilediği düşünüldüğünde yolsuzluk kontrolü, 2008-2019 yılları arasında ülkelerde bu alanda bir iyileşmenin yeteri kadar olmadığı görülmektedir. Aynı dönemde hükümet etkinliği, hukukun üstünlüğü, yolsuzluk kontrolü, politik istikrar ve şiddet/terörizmin yokluğu, düzenleme kalitesi ile söz hakkı ve hesap verebilirlik değişkenlerinden az da olsa iyileşme olduğu görülmektedir.

Sağlam para, kendi değerini koruyan ve konvertibilitesi yüksek olan paraya karşılık gelmektedir. Tabloya bakıldığında diğer değişkenlere göre değeri daha yüksek görünmektedir. Ekonomideki gücün önemli göstergesi olan sağlam paranın daha da iyileştirilmesiyle vergi kapasitesinin olumlu etkilenmesi beklenmektedir.

Tablo 3. 4. %5 Anlamlılık Seviyesine Göre Korelasyon Katsayıları

Değişkenler	Tax	Gov	Law	Corr	Polt	Quality
Tax	1,0000					
Gov	0,2485*	1,0000				
Law	0,3835*	0,8862*	1,0000			
Corr	0,2320*	0,8816*	0,9182*	1,0000		
Polt	0,5264*	0,5820*	0,5921*	0,5039*	1,0000	
Quality	0,0890	0,7680*	0,7327*	0,6607*	0,5117*	1,0000
Account	0,4674*	0,7183*	0,7835*	0,6862*	0,7709*	0,6840*
Govsize	-0,6047*	-0,5264*	-0,6901*	-0,6409*	-0,4092*	-0,3489*
Lawestate	0,3203*	0,7530*	0,7611*	0,7553*	0,6401*	0,6895*
Money	0,0332	0,4936*	0,4907*	0,3510*	0,4029*	0,6224*
Inttrade	0,4940*	0,3967*	0,4523*	0,3264*	0,6295*	0,4850*
Bill	0,0447	-0,1227	-0,1404	-0,0943	0,3863*	0,1454
	Account	Govsize	Lawestate	Money	Inttrade	Bill
Account	1,0000					
Govsize	-0,6002*	1,0000				
Lawestate	0,7799*	-0,5504*	1,0000			
Money	0,4596*	0,0957	0,4293*	1,0000		
Inttrade	0,5008*	0,3872*	0,4285*	0,3923*	1,0000	
Bill	0,0317	0,1071	0,1183	-0,0473	0,3991*	1,0000

Tablo 3.4’te değişkenler arasındaki korelasyon ilişkisi gösterilmektedir. Vergi kapasitesi ile hükümet etkinliği, hukukun üstünlüğü, yolsuzluk kontrolü, politik istikrar ve şiddet/terörizmin yokluğu, düzenleme kalitesi, söz hakkı ve hesap verebilirlik, hukuk sistemleri ve mülkiyet hakları, sağlam para, uluslararası ticaret özgürlüğü ve mevzuat arasında pozitif bir korelasyon varken; kamu büyüklüğü ile negatif korelasyon bulunmaktadır. Vergi kapasitesi değişkeni ile en yüksek korelasyona sahip üç değişken sırasıyla politik istikrar ve şiddet/ terörizmin yokluğu, uluslararası ticaret özgürlüğü ve söz hakkı ve hesap verebilirlik değişkenleridir.

Tablo 3. 5. Yatay Kesit Bağımlılığı Sonuçları

Değişkenler	CD-Test	P-Değeri	Corr	Abs (Corr)
Tax	5,20	0,000	0,202	0,420
Gov	-0,75	0,452	-0,029	0,493
Law	0,39	0,697	0,015	0,476
Corr	-1,24	0,215	-0,048	0,491
Polt	0,68	0,496	0,026	0,381
Quality	-0,72	0,473	-0,028	0,462
Account	10,40	0,000	0,405	0,542
Govsize	2,29	0,022	0,089	0,313
Lawestate	-1,74	0,081	-0,068	0,439
Money	7,13	0,000	0,277	0,403
Intrade	11,05	0,000	0,430	0,562
Bill	1,89	0,059	0,074	0,366

Verilerin yatay kesit bağımlılığını test etmek için kullanılan Pesaran (2004) CD testi sonuçları yukarıdaki tabloda verilmiştir. Yatay kesit bağımlılığı, H_0 hipotezi ve H_1 hipotezleri kurularak test edilmiştir. Hipotezler aşağıdaki gibidir.

H_0 : Yatay kesit bağımlılığı yoktur.

H_1 : Yatay kesit bağımlılığı vardır.

Tablodaki her değişken için hesaplanmış olan p-değerine göre değişkenlerin yatay kesit bağımlı olup olmadığı ortaya konmuştur. Buna göre p-değerinin 0,05 değerinden küçük olması durumunda %5 anlamlılık seviyesinde H_0 hipotezi reddedilmektedir (Pesaran, 2004). H_0 hipotezinin reddedilmesiyle yatay kesit bağımlılığının olduğu

söylenmektedir. İfade edildiği üzere yatay kesit bağımlılığının olup olmamasına göre birim kök testlerine geçilmektedir. Test sonuçlarına göre yatay kesit bağımlılığı olan değişkenler sıralanmıştır.

Yatay kesit bağımlılığı p-değerine göre; tax, account, govsiz, money ve intrade değişkenleridir.

Yatay kesit bağımlılığı olmayan değişkenler p-değerine göre; gov, law, corr, polt, quality, lawestate ve bill değişkenleridir.

Yatay kesit bağımlılığı testi sonuçlarına göre vergi kapasitesi, söz hakkı ve hesap verebilirlik, kamu büyüklüğü, sağlam para ve uluslararası ticaret özgürlüğü değişkenlerindeki yaşanan herhangi bir değişiklik diğer ülkelerde bir etkiye sahip olduğu ifade edilebilir. Buna göre diğer değişkenlerde yaşanan bir gelişmenin ülkeleri etkilemediği sonucuna ulaşılabilir.

Buradaki sonuçlardan hareketle yatay kesit bağımlılığı olan değişkenler için Pesaran ikinci nesil birim kök testi uygulanmıştır. Yatay kesit bağımlılığı olmayan değişkenler için ise Levin-Lin-Chu birinci nesil birim kök testi uygulanmıştır. Birinci nesil birim kök testi yatay kesit bağımlılığının olmadığı, panelde yer alan ülkelerde yaşanan herhangi bir gelişmeden diğer ülkelerin aynı seviyede etkilendiğini kabul etmektedir (Göçer, 2013). Bu yüzden yatay kesit bağımlılığı olmayan değişkenler için Levin-Lin-Chu birinci nesil birim kök testi uygulanmıştır. Birinci nesil birim kök testleri Fisher ADF, Breitung, Im-Pesaran & Shin, Fisher PP, Hadri ve Levin-Lin-Chu'dan oluşmaktadır. Testlerde ölçülen olasılık değerinin sıfıra yakın bir değer alması serilerin durağan olduğunu ifade etmekte; bire yakın değer elde edilmesi durumunda birim kökün var olduğunu ifade etmektedir (Çınar, 2010).

Levin-Lin-Chu birinci nesil birim kök testi ile değişkenlerin birim kök içerip içermediğini kontrol etmek için testin kullanmış olduğu hipotezler bulunmaktadır. Hipotezler aşağıdaki gibidir.

H₀: Paneller birim kök içermektedir.

H_a: Paneller durağandır.

Yatay kesit bağımlılığı olmayan tüm değişkenler için birim kök hesaplaması yapılarak değişkenlerin durağanlık sonuçları ortaya konmuştur. Buna göre p-değerinin

0,05 olasılık değerinden küçük olması durumunda H_0 hipotezi reddedilerek alternatif hipotez kabul edilmektedir. Böylelikle değişkenin durağan olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Panel veri analizinde verilerin durağan olması analize devam edilebilmesi ve elde edilecek sonuçların daha güvenilir olması açısından önemlidir. Serilerde durağan olmama durumu bulunuyorsa, durağanlaştırılması gerekmektedir (Turhan & Erdal, 2022).

Tablo 3. 6. *Levin-Lin-Chu Birinci Nesil Birim Kök Testi Sonuçları*

Değişkenler	İstatistik (t)	İstatistik (t*)	P-Değeri
Gov	-7,1942	-3,256	0,0006
Law	-8,3341	-4,4000	0,0000
Corr	-7,0939	-4,3419	0,0000
Polt	-8,9483	-4,7525	0,0000
Quality	-6,9428	-3,028	0,0012
Lawestate	-8,6061	-4,9372	0,0000
Bill	-11,5302	-7,4129	0,0000

Hükümet etkinliği, hukukun üstünlüğü, yolsuzluk kontrolü, politik istikrar ve şiddet/terörizmin yokluğu, düzenleme kalitesi, hukuk sistemleri ve mülkiyet hakları ve mevzuat değişkeni için p-değeri 0,05'ten küçük olduğundan H_0 hipotezi reddedilerek alternatif hipotez kabul edilmiştir. Buna göre test edilen tüm değişkenler seride durağandır.

Panel verilerinin yatay kesit bağımlılığı daha önce test edilmişti. Çıkan sonuçlara göre aşağıda yer alan değişkenlerin yatay kesit bağımlılığı olduğundan Pesaran (2007) tarafından geliştirilen CADF sabitli ve trendli ikinci nesil birim kök testi uygulanmıştır. Bu test, $T > N$ ve $N > T$ şartları altında güvenilir sonuçlar vermektedir (Pesaran M. H., 2007). Testin hipotezleri aşağıdaki gibidir.

H_0 : Seriler durağan değildir.

H_1 : Seriler durağandır.

Pesaran tarafından geliştirilen bu testte değişkenlerin CIPS değerleri panelin geneli için durağanlık sonucunu vermektedir. Pesaran tarafından oluşturulan kritik değer tablosu

yardımıyla CIPS değeri ve kritik değer karşılaştırılması yapılmaktadır. Buna göre, tabloda yer alan kritik değer CIPS değerinden küçük olması durumunda H_0 hipotezi reddedilmekte ve böylelikle H_1 hipotezi kabul edilmekte ve panelin durağan olduğu kabul edilmektedir (Pesaran M. H., 2007). Aşağıda testin sonuçları ve durağanlık sonuçları verilmiştir.

Tablo 3. 7. Pesaran İkinci Nesil Birim Kök Testi Sonuçları

Değişkenler	CIPS Değeri	Kritik Değer (%1)	Kritik Değer (%5)	Kritik Değer (%10)
Tax	-2,893	-3,09	-2,83	-2,69
Account	-1,95	-3,09	-2,83	-2,69
Govsize	-2,304	-3,09	-2,83	-2,69
Money	-2,149	-3,09	-2,83	-2,69
Intrade	-3,225	3,07	-2,82	2,68

Tablo kritik değerleri Pesaran tarafından 2007 yılında yapılmış olan çalışmadan alınmıştır.

Tablodaki değerlerden yola çıkarak CIPS değeri ile %5 anlamlılık seviyesinde kritik değerlerin değerlendirmesi yapılmıştır. Buna göre yatay kesit bağımlılığı altında ilk farkları alınan vergi kapasitesi değişkeni ve uluslararası ticaret özgürlüğü değişkenleri seride durağan olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Söz hakkı ve hesap verebilirlik, kamu büyüklüğü ve sağlam para değişkenlerinin ise durağan olmadığı sonucuna varılmıştır. Durağan olmayan değişkenler ikinci farkları alınarak durağan hale getirilmiştir.

4.4. Dumitrescu & Hurlin (2012) Granger Nedensellik Test Sonuçları

Dumitrescu-Hurlin (2012) testi, tek bir zaman serisine dayalı standart Granger nedensellik testleri ile ilişkili bireysel Wald istatistiklerinin ($W\text{-bar}$) kesit ortalaması alınarak nedensellik ilişkisini araştırmaktadır. Dumitrescu ve Hurlin (2012) tarafından geliştirilmiş olan nedensellik testi, bahsedilen ilişkinin gözlem sayısındaki artışla beraber farklı ülkeler için olumlu çıkarımlar verdiği belirtilmiştir (Çelik & Ünsür, 2020). Uygulanmış olan test yatay kesit bağımlılığının olması ya da olması durumlarının her ikisinde de kullanılabilmektedir. Ayrıca paneldeki serilerin ülke sayısından büyük ya da küçük olması durumunda ($T > N$ veya $T < N$) da güvenilir sonuçlar vermektedir (Çelik & Ünsür, 2020). Çalışmada Türkiye ve 10 Balkan ülkesinin, 2008-2019 yılları arasındaki

vergi kapasitesi değişkeni ve kamu kurumlarının kalitesine etki edecek değişkenler incelenmiştir. Paneldeki 8 değişken ile vergi kapasitesi değişkeni arasındaki nedensellik ilişkisi Dumitrescu & Hurlin (2012) Granger nedensellik testiyle incelenmiştir. Dumitrescu ve Hurlin (2012) nedensellik testi, H_0 ve H_1 hipotezlerini test etmektedir.

H_0 : Nedensellik yoktur.

H_1 : Nedensellik vardır.

Hipotezlerin test edilmesinde p-değeri 0,05 anlamlılık düzeyinden küçük olması durumunda H_0 hipotezi reddedilmektedir. Değişkenler arasında çift yönlü bir nedenselliğin olup olmadığı ise değişkenlerin yerleri değiştirilerek test edilmiştir. Test kapsamında vergi kapasitesi ve diğer değişkenler arasında bir nedensellik ilişkisinin varlığı incelenmiştir. Çıkan sonuçların yorumlanması için Z-bar ve Z-bar tilde test istatistiklerinden yararlanılmaktadır (Aktaş & Dokuzoğlu, 2021). Büyük N ve T panel verilerinde Z-bar istatistiği kullanılmakta, N'nin büyük T'nin küçük olduğu durumda ise Z-bar tilde istatistiği kullanılmaktadır (Dumitrescu & Hurlin, 2012).

Aşağıda yer alan tablolarda test sonuçları ve bulguları ifade edilmiştir.

Tablo 3. 8. Vergi Kapasitesi ve Hükümet Etkinliği Granger Nedensellik Sonuçları

H_0 Hipotezi	W-Bar İstatistik	Z-Bar İstatistik	Gecikme Uzunluğu	P-Değeri
Gov→Tax	3,7138	2,8421	2	0,0045
Tax→Gov	1,279	0,6543	1	0,5129

H_0 hipotezinde verilen değişkenler hükümet etkinliği ve vergi kapasitesi değişkenlerinin arasında bir nedensellik ilişkisinin olmadığını ifade etmektedir. Buna göre hükümet etkinliği değişkeninden vergi kapasitesi değişkenine doğru bir nedensellik ilişkisinin olduğu ancak vergi kapasitesinden hükümet etkinliği değişkenine doğru bir nedensellik ilişkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır.

Tablo 3. 9. *Vergi Kapasitesi ve Hukukun Üstünlüğü Granger Nedensellik Sonuçları*

H ₀ Hipotezi	W-Bar İstatistik	Z-Bar İstatistik	Gecikme Uzunluğu	P-Değeri
Tax→Law	1,8881	2,0828	1	0,0373
Law→Tax	7,9492	9,8657	2	0,0000

H₀ hipotezinde verilen değişkenler vergi kapasitesi ve hukukun üstünlüğü arasında nedenselliğin olmadığını ifade etmektedir. Bakıldığında vergi kapasitesinin hukukun üstünlüğünün nedeni olduğu söylenebilir. Aynı şekilde hukukun üstünlüğü değişkeninden vergi kapasitesine doğru bir nedensellik ilişkisi bulunmaktadır. Sonuç olarak çift yönlü nedensellik ilişkisinden bahsedilebilecektir.

Tablo 3. 10. *Vergi Kapasitesi ve Yolsuzluk Kontrolü Granger Nedensellik Sonuçları*

H ₀ Hipotezi	W-Bar İstatistik	Z-Bar İstatistik	Gecikme Uzunluğu	P-Değeri
Tax→Corr	1,963	2,2585	1	0,0239
Corr→Tax	6,9277	8,1717	2	0,0000

Burada kurulmuş olan H₀ hipotezinde vergi kapasitesi ile yolsuzluk kontrolü arasında bir nedenselliğin olmadığı ifade edilmiştir. P-değerine göre vergi kapasitesinden yolsuzluk kontrolüne doğru ve yolsuzluk kontrolünden vergi kapasitesine doğru çift yönlü bir nedensellik ilişkisi bulunmaktadır.

Tablo 3. 11. *Vergi Kapasitesi ve Politik İstikrar Granger Nedensellik Sonuçları*

H ₀ Hipotezi	W-Bar İstatistik	Z-Bar İstatistik	Gecikme Uzunluğu	P-Değeri
Tax→Polt	5,3226	5,5098	2	0,0000
Polt→Tax	2,2351	2,8965	1	0,0038

Vergi kapasitesi ile politik istikrar ve şiddet/terörizmin yokluğu değişkenleri arasındaki ilişkiye bakıldığında vergi kapasitesinden politik istikrara ve politik istikrardan vergi kapasitesine doğru çift yönlü nedensellik ilişkisi bulunmaktadır.

Tablo 3. 12. *Vergi Kapasitesi ve Düzenleme Kalitesi Granger Nedensellik Sonuçları*

H ₀ Hipotezi	W-Bar İstatistik	Z-Bar İstatistik	Gecikme Uzunluğu	P-Değeri
Tax→Quality	3,2043	1,997	2	0,0458
Quality→Tax	2,5962	0,9886	2	0,3228

Vergi kapasitesi ve düzenleme kalitesi arasındaki nedensellik ilişkisinin test sonuçlarına göre, vergi kapasitesinin düzenleme kalitesinin bir nedeni olduğu sonucuna varılmıştır. Ancak düzenleme kalitesinden vergi kapasitesine doğru bir nedensellik ilişkisinin olmadığı görülmektedir.

Tablo 3. 13. *Vergi Kapasitesi ve Hukuk Sistemleri ve Mülkiyet Hakları Granger Nedensellik Sonuçları*

H ₀ Hipotezi	W-Bar İstatistik	Z-Bar İstatistik	Gecikme Uzunluğu	P-Değeri
Tax→Lawstate	5,3177	5,5018	2	0,0000
Lawstate→Tax	3,5077	2,5002	2	0,0124

Vergi kapasitesi ile hukuk sistemleri ve mülkiyet hakları arasındaki nedensellik sonuçlarına göre vergi kapasitesinden hukuk sistemleri ve mülkiyet haklarına doğru ve hukuk sistemleri ve mülkiyet haklarından vergi kapasitesine doğru çift yönlü bir nedensellik ilişkisi bulunmaktadır.

Tablo 3. 14. Vergi Kapasitesi ve Uluslararası Ticaret Özgürlüğü Granger Nedensellik Sonuçları

H ₀ Hipotezi	W-Bar İstatistik	Z-Bar İstatistik	Gecikme Uzunluğu	P-Değeri
Tax→Intrade	0,7726	-0,5334	1	0,5938
Intrade→Tax	6,4242	7,3367	2	0,0000

Vergi kapasitesi ve uluslararası ticaret özgürlüğü ilişkisine bakıldığında, vergi kapasitesinin uluslararası ticaret özgürlüğünün bir nedeni olmadığı sonucuna varılmaktadır. Uluslararası ticaret özgürlüğünden vergi kapasitesine doğru bir nedenselliğin olduğu görülmektedir.

Tablo 3. 15. Vergi Kapasitesi ve Mevzuat Granger Nedensellik Sonuçları

H ₀ Hipotezi	W-Bar İstatistik	Z-Bar İstatistik	Gecikme Uzunluğu	P-Değeri
Tax→Bill	5,2488	9,9643	1	0,0000
Bill→Tax	5,0422	5,0449	2	0,0000

Vergi kapasitesi ile mevzuat arasındaki nedensellik testi sonucuna bakıldığında vergi kapasitesinden mevzuata doğru ve mevzuattan vergi kapasitesine doğru çift yönlü bir nedensellik ilişkisinin varlığı söz konusudur.

SONUÇ

Ülkeler, kamusal hizmet sunumu ve bu hizmetlerin gerçekleştirilmesi sırasında yapılan harcamaların finansmanı için vergi toplamak durumundadır. Ancak bir ülkede vatandaşlardan alınabilecek verginin bir sınırı bulunmaktadır. Vergi alınabilecek en üst sınır vergi kapasitesi olarak kabul edilmektedir. Devletin bu kapasitenin üzerinde vergi talep etmesi her zaman istenen sonucu vermemektedir. Aynı şekilde, ülkenin potansiyelinin altında bir vergi toplanması elde edilecek gelirin âtil bir vaziyette durması ve verimli alanlarda kullanılamaması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Türkiye'nin vergi kapasitesine bakıldığında 2013 yılından itibaren düşme eğilimine girdiği görülmektedir. Vergi kapasitesinin arttırılabilmesi için vergi tabanının genişletilmesi, halihazırda uygulanan vergilerin etkinliğinin sağlanması ve optimal vergi oranları belirlenerek vergilerin verimliliğinin yükseltilmesi gerekmektedir.

Kamu hizmetlerinin finansmanı ve finanse edilen hizmetlerin verimli bir şekilde sunumu kamu kurumlarının kalitesini belirlemektedir. Kamu kurumlarının kalitesi, Dünya Bankası tarafından belirlenmiş olan çeşitli değişkenlerin gösterge olarak kabul edilmesiyle yorumlanmaktadır. Bu değişkenler, ülkelerin kurumsal kalite açısından ne kadar başarılı olduklarını görmeye olanak sağlamaktadır. Türkiye'nin kurumsal kalite göstergelerine bakıldığında geliştirilmesi gereken yönlerin olduğu görülmektedir. Kurumsal kalitenin arttırılmasıyla birlikte sağlanan hizmetin kalitesi artmakta ve vatandaşların devlete olan güven ve aidiyet duyguları pekişmektedir. Kamu kurumlarının kalitesinin arttırılmasında ihtiyaçların belirlenmesi ve bu yönde adımların atılması gerekmektedir. Dünya Bankası tarafından belirlenen göstergelerin dikkate alınarak bunlar üzerine çalışılması gerekmektedir.

Çalışmada vergi kapasitesi ve kamu kurumlarının kalitesini belirleyen değişkenler arasındaki ilişki 2008-2019 yıllarındaki veriler kullanılarak, Türkiye ve 10 Balkan ülkesi için araştırılmıştır. Vergi kapasitesinin kamu kurumlarının kalitesiyle arasındaki ilişki Dumitrescu & Hurlin Granger nedensellik analizi ile incelenmiştir. Vergi kapasitesi ile kamu kurumlarının kalitesini belirleyen değişkenler analizde yerleri değiştirilerek aralarındaki bağlantı ortaya konmaya çalışılmıştır. Çıkan sonuçlarda paneldeki tüm ülkeler için, hükümet etkinliği değişkeninden vergi kapasitesi değişkenine doğru bir nedensellik olduğu ancak vergi kapasitesinden hükümet etkinliği değişkenine doğru bir nedenselliğin olmadığı görülmüştür. Vergi kapasitesi ile hukukun üstünlüğü, mevzuat,

yolsuzluk kontrolü, politik istikrar, hukuk sistemleri ve mülkiyet hakları değişkenleri arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi bulunmuştur. Vergi kapasitesi ile düzenleme kalitesi arasındaki ilişkiye bakıldığında, vergi kapasitesinin düzenleme kalitesinin bir nedeni olduğu ancak düzenleme kalitesinden vergi kapasitesine bir nedenselliğin olmadığı sonucuna varılmıştır. Son olarak vergi kapasitesi ve ticaret özgürlüğü değişkenleri arasındaki ilişkiye bakıldığında, vergi kapasitesinin uluslararası ticaret özgürlüğünün bir nedeni olmadığı, uluslararası ticaret özgürlüğünün ise vergi kapasitesinin nedeni olduğu görülmüştür.

Vergi kapasitesi ile kamu kurumlarının kalitesi arasında bazı değişkenler bazında nedensellik ilişkisinin olduğu görülmektedir. Buradan şu sonuç ortaya çıkmaktadır. Çift yönlü nedenselliğin olduğu durumda vergi kapasitesinin iyileştirilmesiyle kurumsal kalitenin etkilenmesi beklenmektedir. Aynı şekilde kurumsal kalitenin iyileştirilmesiyle vergi kapasitesinin de olumlu etkilenmesi beklenmektedir. Ülkelerin, vergi kapasitesiyle nedensellik ilişkileri bulunan kurumsal kalite göstergeleri üzerine yapacakları iyileştirmelerle olumlu sonuçlar alması beklenmektedir. Tüm değerlendirmeler göz önünde bulundurulduğunda daha yüksek vergi hasılatı ve daha iyi kurumsal kalitenin sağlanabilmesi için vergi kapasitesinin ve kurumsal kalitenin artırılması yönünde politika adımlarının atılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Acemoglu, D., & Robinson, J. (2008). The Role of Institutions In Growth and Development. (Vol. 10). Washington DC: World Bank, 1-33.
- Acemoglu, D., Johnson, S., & Robinson, J. (2001). The Colonial Origins of Comperative Development: An Emprical Investigation. *American Economic Review*, 91(5), 1369-1401.
- Adelman, I., & Morris, C. (1965). A Factor Analysis of The Interrelationship Between Social and Political Variables and Per Capita Gross Naitonal Product. *The Quarterly Journal of Economics*, 79(4), 555-578.
- Ağar, S. (2006). Kamu Kurumları (Hizmet Yerinden Yönetim Kuruluşları) Teorisi. *TBB Dergisi*, 65, 277-310.
- Ajaz, T., & Ahmad, E. (2010). The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues. *The Pakistan Development Review*, 405-417.
- Akanbi, O. A. (2019). *State Institutions and Tax Capacity: An Empirical Investigation of Causality*. International Monetary Fund.
- Akıncı, A. (2019). Vergi Gelirlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi . *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(1), 100-106.
- Akman, K. (2011). *Kamu Maliyesine Giriş*. İzmir: İlya Yayınevi.
- Aktan, C., & Vural, İ. (2004). Vergi Rekabeti. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22, 1-18.
- Aktaş, E. E., & Dokuzoğlu, S. (2021). Sosyal Transfer Harcamaları-Gelir Eşitsizliği İlişkisi: Karşılaştırmalı Panel Nedensellik Analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (59), 119-140.
- Alesino, A., & Perotti, R. (1996). Income Distribution, Political Instability, and Investment. *European economic review*, 40(6), 1203-1228.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & Wallace, S. (2009). Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in The Russian Federation. *Economic Analysis&Policy*, Vol. 39 No. 2, 235-253.
- Alm, J., McClelland, G., & Schulze, W. (1999). Chancing the Social Norm of Tax Compliance by Voting. *Kyklos*, 52(2), 141-171.
- Alonso, J. A. (2007). Inequality, institutions and progress: a debate between history and the present. *Cepal Review* (93), 61-80.
- Alonso, J.A., & Garcimartín, C. (2013). The Determinants of Institutional Quality. More on the Debate. *Journal of International Development*, 25(2), 206-226.
- Anderson, J., & Marcouiller, D. (2002). Insecurity and the Pattern of Trade: An Emprical Investigation. *Review of Economics and statistics*, 84(2), 342-352.

- Aron, J. (2000). Growth and Institutions: A Review of the Evidence. *The World Bank Research Observer*, 15(1), 99-135.
- Atsan, E. (2017). The determinants of tax capacity and tax effort in Turkey for the period of 1984-2012. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(4), 214-234.
- Avcı, M., & Mukiyen Avcı, G. (2017). OECD Ülkelerinde Kurumsal Kalite ve Gelir Eşitsizliği İlişkisi. *Sosyoekonomi Journal*, (25 (31)), 1-44.
- Ay, H. (2004). Adil Gelir Dağılımının Sağlanmasında Özel Tüketim Vergisi'Nin Yeri ve Bunun Türkiye'De Uygulanabilirliği (Doctoral dissertation, Bursa Uludag University (Turkey)).
- Aytaç, E. (2005). *Kamu Maliyesi*. İzmir: Birleşik Matbaa Ltd Şti.
- Aytun, C., & Akın, C. S. (2014). Kurumsal Kalite ve Ekonomik Büyüme: Panel Nedensellik Analizi. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(1), 89-100.
- Bal, H., & Göz, D. (2010). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Türkiye. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(2), 450-467.
- Basar, M., & Tosunoğlu, Ş. (2006). Eu Integration Process: Will Turkey Overcome the FDI Obstacles? *Managing Global Transitions*, 4(2), 115-128.
- Bayar, Y., & Öztürk, Ö. (2016). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Girişlerinin Belirleyicileri Üzerine Bir Literatür İncelemesi. *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 1(1), 60-85.
- Baykal, M. (2008). Hukuk-Ekonomi İlişkisi ve Ekonomi Hukuku Üzerine. *Ankara Barosu Dergisi*, (4), 76-87.
- Bayraktar, N., Le, T., & Moreno-Dodson, B. (2012). Tax capacity and tax effort: Extended cross-country analysis from 1994 to 2009. (No. 3858). *EcoMod*.
- Becker, G. S. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *The economic dimensions of crime*. Palgrave Macmillan, 13-68.
- Bénassy-Quéré, A., Fontagné, L., & Lahrèche-Révil, A. (2005). How Does FDI React to Corporate Taxation? *International Tax and Public Finance*, 12(5), 583-603.
- Berksoy, T. (1982). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti. (Doktora Tezi), *Marmara Üniversitesi, Türkiye*.
- Beşel, F. (2015). Vergileme Amaçları ve İlkeleri Açısından Zekât. *Uluslararası İslam Ekonomisi ve Finansı Kongresi (ICISEF)*.
- Bird, R. M. (1976). Assessing Tax Performance in Developing Countries: A Critical Review of the Literature. *FinanzeArchiv/Public Finance Analysis*, (H. 2), 244-265.

- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B. (2008). Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability. *Economic analysis and policy*, 38(1), 55-71, 55-71.
- Brautigam, D., Fjeldstad, O. H., & Moore (Eds.), M. (2008). Taxation and state-building in developing countries: Capacity and consent. *Cambridge: Cambridge University Press*.
- Breusch, T., & Pagan, A. (1980). The Lagrange Multiplier Test and Its Applications to Model Specification in Econometrics. *The Review of Economic Studies*, 47(1), 239-253.
- Bruno, R. L. (2008). Rule of Law, Institutional Quality and Information. *Economics Working Paper No. 98*, 1-34.
- Butkiewicz, J., & Yanikkaya, H. (2006). Institutional Quality and Economic Growth: Maintenance of the Rule of Law or Democratic Institutions, or Both. *Economic Modelling*, 23(4), , 648-661.
- Bükey, A., & Çetin, B. (2017). Türkiye'de Gelir Dağılımına Etki Eden Faktörlerin En küçük Kareler Yöntemi ile Analizi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 103-117.
- Chigome, J., & Robinson, Z. (2021). Determinants of tax capacity and tax effort in Southern Africa: An empirical analysis. *Applied Economics*, 53(60), 6927-6943.
- Chong, A., & Calderon, C. (2000). Institutional Quality and Income Distribution. *Economic Development and Cultural Change*, 48(4), 761-786.
- Chong, A., & Gradstein, M. (2007). Inequality and Institutions. *The Review of Economics and Statistics*, 89(3), 454-465.
- Chong, A., & Zanforlin, L. (2000). Law Tradition and Institutional Quality: Some Empirical Evidence. *Journal of International Development: The Journal of the Development Studies Association*, 12(8), 1057-1068.
- Clark, C. (1945). Public Finance and Changes in The Value Of Money. *The Economic Journal*, 55(220), 371-389.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çalcalı, Ö., & Altın, A. (2019). Makro Ekonomik Açıdan Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama. . *Maliye ve Finans Yazıları*, (112), 175-198.
- Çelik , M. Y., & Ünsür, Z. (2020). Küreselleşme ve Büyüme İlişkisinin Dumitrescu-Hurlin Panel Nedensellik Testi İle Belirlenmesi. *İzmir İktisat Dergisi*, 35(1), 201-210.
- Çelik, H. (2006). Türkiye'de Belediyelerin Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti Analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Afyon.

- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 14(2), 171-187.
- Çınar, S. (2010). OECD Ülkelerinde Kişi Başına GSYİH Durağan Mı? Panel Veri Analizi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(2), 591-601.
- Demir, İ. (2013). *Türkiye’de Vergi Yükü*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Doğan, S. (2006). Keynesyen Teori’ye Bir Tepki: Arz Yanlı İktisat. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 6(12), 252-272.
- Doğanay, M., & Değer, M. (2020). Kurumlar ve Ekonomik Büyüme: Panel Veri Analizi (2002-2018). *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(19), 75-99.
- Dollar, D. (1992). Outward-oriented Developing Economies Really Do Grow More Rapidly: Evidence from 95 LDCs, 1976-1985. *Economic Development and Cultural Change*, 40(3), 523-544.
- Dornstein, M. (1987). Taxes: Attitudes and Perceptions and Their Social Bases. *Journal of Economic Psychology*, 8(1), 55-76.
- Dökmen, G. (2012). Yolsuzlukların Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 13(1), 41-51.
- Dumitrescu, E., & Hurlin, C. (2012). Testing for Granger non-Causality in Heterogeneous Panels. *Economic modelling*, 29(4), 1450-1460.
- Edizdoğan, N., & Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi . *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Ekici, M. (2009). Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 200-223.
- ekodialog.com. (2022, 6 19). *ekodialog.com*. http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html adresinden alındı
- Erdinç, Z. (2015). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadeleye Yönelik İzlenen Politikalar Ve Çözüm Önerileri. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 39-52.
- Eroğlu, A. (2018). Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi (İKTİSAD)*, 3(5), 56-69.
- Feld, L., & Tyran, J. (2002). Tax Evasion and Voting: An Experimental Analysis. *Kyklos*, 55(2), 197-221.
- Gaalya, M., Edward, B., & Eria , H. (2017). Trade Openness and Tax Revenue Performance in East African Countries. *Modern Economy*, 8(5), 690-711.
- Gaspar, V., Jaramillo, L., & Windenger, P. (2016). Political Institutions, State Building, and Tax Capacity: Crossing the Tipping Point. *International Monetary Fund*.

- Genschel, P., & Schwarz, P. (2011). Tax Competition: A literature Review. *Socio-economic Review*, 339-370.
- Gnangnon, S., & Brun, J. (2019). Trade Openness, Tax Reform and Tax Revenue in Developing Countries. *The World Economy*, 42(12), 3515-3536.
- Góes, C. (2016). Institutions and Growth: A GMM/IV Panel VAR Approach. *Economics Letters*, 138, 85-91.
- Göçer, İ. (2013). Seçilmiş OECD Ülkelerinde Bütçe Açıklarının Sürdürülebilirliği: Yatay Kesit Bağımlılığı Altında Panel Eş-Bütünleşme Analizi. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 8(30), 5086-5104.
- Göde, B. (2021). Türkiye Tarihinde Vergi Afları ve Vergi Aflarının Vergi Gayreti Üzerine Etkileri. *Fiscoeconomia* 5.3 (2021), 824-844.
- Hadhek, Z., & Mrad, F. (2015). Trade Openness, Institutions and Economic Growth. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 75, 96-104.
- Hakan, A. Y., & Haydanlı, L. (2018). Kuruluşundan Günümüze Türkiye’de Vergi Yüğü ve Gelir Dağılımının Analizi. *Sosyoekonomi*, 26(38), 53-70.
- Haldun, İ.-i. (2004). *Mukaddime*, (Çeviren: Halil Kendir). Ankara: Yeni Şafak.
- Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank*. (2022, 8 7). World Bank: <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm> adresinden alındı
- Islam, R., & Montenegro, C. (2002). What Determines the Quality of Institutions? *World Bank Publications* (No: 2764), 1-28.
- Iswahyudi, H. (2021). “Getting to Denmark” from Indonesia: Starting from State Institutions or Tax Capacity? *Journal of Indonesian Economy and Business*, 36(3), 234-254.
- Karabacak, Y. (2012). Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 62(2), 223-252.
- Karabacak, Y. (2013). Vergi Karmaşıllığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur? *Mali Çözüm*, 23(120), 15-30.
- Karabulut, T. (2006). Laffer Etkisinin Türkiye Uygulaması 1980-2003. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (16), 367-377.
- Kiser, E., & Levi, M. (2015). *Interpreting the comparative history of fiscal regimes*. In A. Monson & W. Scheidel (Eds.), *Fiscal Regimes and the Political Economy of Premodern States* (s. 557-571). içinde Cambridge: Cambridge University Press.
- Korkmaz, M. (2016). Vergi Denetimi, Vergi Ceza Tutarları ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 39(330), 120-127.

- Kreger, R. (1990). *Arz Yönlü İktisat; Bir Giriş, çeviren Coşkun Can Aktan, Arz Yönlü İktisat-Seçme Çeviriler*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Yayını.
- Kutbay, H. (2020). Vergi Yükünün Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi: Yükselen Piyasa Ekonomileri İçin Panel Veri Analizi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23 (1), 226-239.
- Laffer, A. B. (2004). The Laffer Curve: Past, Present, and Future. *Backgrounders, The Heritage Foundation*, 1765(1), 1-16.
- Lavallée, E. (2006). Similarité Institutionnelle, Qualité des Institutions et Commerce International. *Economie Internationale*, 108(4), 27-58.
- Law, S., Lim, T., & Ismail, N. (2013). Institutions and Economic Development: A Granger Causality Analysis of Panel Data Evidence. *Economic Systems*, 37(4), 610-624.
- Li, H., Xu, L. C., & Zou, H.-f. (2000). Corruption, Income Distribution, and Growth. *Economics & Politics*, 12(2), 155-182.
- Lotz, J., & Morss, E. (1967). Measuring "Tax Effort" in Developing Countries. . *Staff Papers* 14(3), 478-499.
- Mahdavi, S. (2008). The Level and Composition of Tax Revenue in Developing Countries: Evidence from Unbalanced Panel Data. *International Review of Economics & Finance*, 17(4), 607-617.
- Mahmood, H., & Chaudhary, A. (2013). Impact of FDI on Tax Revenue in Pakistan. *Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences (PJCSS)*, 7(1), 56-69.
- Martinez Vazquez, J., Arze, F., & Boex, J. (2006). Corruption, Fiscal Policy and Fiscal Management. *USAID Press*, 1-23.
- Orak, C. Ç. (2012). Kamu Kurumları ve Uzmanlık İlkesi (Kuram ve Uygulamaya İlişkin Gözlemler). *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(4), 291-328.
- Öz, E., & Yaraşır, S. (2010). Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (52), 1-39.
- Öztürk, Ö., & Şaşmaz, M., Bayar, Y., & Odabaş, H. (2019). Türkiye'de Başlıca Ekonomik Değişkenlerin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi; Çoklu Regresyon Analizi. *Sayıştay Dergisi*, (115), 37-53.
- Öztürk, S., & Çoltu, S. (2018). Seçilmiş OECD Ülkelerinde Cari Açığın Sürdürülebilirliği Analizi (1995-2015). *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (16), 37-48.
- P&A Grant Thornton. (2022, 08 29). *Taxation of 'passed-on' GRT*. P&A Grant Thornton: <https://www.grantthornton.com.ph/insights/articles-and-updates/lets-talk-tax/taxation-of-passed-on-grt/> adresinden alındı

- Pesaran, M. H. (2004). General Diagnostic Tests for Cross Section Dependence in Panels. *University of Cambridge and IZA Bonn (Vol. 1240)*, 435.
- Pesaran, M. H. (2007). A Simple Panel Unit Root Test in the Presence of Cross-Section Dependence. *Journal of applied econometrics*, 22(2), 265-312.
- Pessino, C., & Fenochietto, R. (2010). Determining countries' tax effort. *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, 65-87.
- Ricciuti, R., Savoia, A., & Sen, K. (2019). How do political institutions affect fiscal capacity? Explaining taxation in developing economies. *Journal of Institutional Economics*, 15(2), 351-380.
- Saad, N. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069-1075.
- Saçık, S. (2009). Büyümenin Bir Kaynağı Olarak Ticari Dışa Açıklık. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 9(18), 273-294.
- Sağdıç, E. (2019). Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (60), 155-178.
- Saraçoğlu, F. (2004). Vergi kapasitesini belirleyen faktörler ve Türkiye'de vergi kapasitesi. *Vergi Denetmenleri Derneği*, 71, 91-103.
- Sarısoy, İ., & Koç, S. (2010). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkisinin Ekonometrik Analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (36), 133-153.
- Savaşan, F., & Odabaş, H. (2005). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5(10), 1-28.
- Schneider, F., & Enste, D. (2000). Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. *Journal of Economic Literature*, 77-114.
- Sen Gupta, A. (2007). Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries. *IMF Working Paper*, 07(184), Washington: International Monetary Fund.
- Sinanoğlu, R. (2022, 08 27). Dr. Reşat Sinanoğlu. <https://www.resatsinanoglu.com/ekonomik-buyume-ve-ekonomik-kalkinma> adresinden alındı
- Siverekli, E. (2003). Vergilendirmenin, Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21), 97-116.
- Soydal, H., & Yılmaz, M. (2009). Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 12(1-2), 295-308.
- Sürmen, Y. (1992). Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü. *Sayıştay Dergisi*, (7), 25-29.

- Şanver, C. (2017). Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 15(29), 91-106.
- Şaşmaz, M.Ü., & Yayla, Y.E. (2019). Vergilerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Literatür İncelemesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (41), 317-328.
- Şen, H., & Sağbaş, İ. (2016). *Vergi teorisi ve politikası*. Ankara: Kalkan Matbaacılık.
- Tanzi, V. (1999). Governance, Corruption, and Public Finance: An Overview. *Governance, Corruption and Financial Management. Asian Development Bank*, 1-17.
- Taş, M. (1994). Türkiye’ de Vergi Gelirlerinin Arttırılmasına Yönelik Önlemler. 10. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 455-471.
- Tekin, A. (2019). Klasik Dönem Osmanlı Devleti İktisadi ve İçtimai Düzeninde Vergi Sistemi . *Akademik Tarih ve Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 52-71, 52-71.
- Teyyare, E., & Sayaner, K. (2018). Türkiye’de Sabit Sermaye Yatırımları, Kurumsal Kalite ve Ekonomik Büyüme İlişkisi Analizi. *Researcher: Social Science Studies*, 6(1), 179-196.
- Tiebout, C. M. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of political economy*, 64(5), 416-424.
- Timur, T. (2011). *Kamu Gelirleri ve Vergi Politikaları, Kamu Ekonomisi*, Ed. A. Kökocak. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Toprak, M. (2015). *Hukukun Üstünlüğü Politikacılar için Klavuz*. Ankara: Or. Es. Yay: Raoul Wallenberg İnsan Hakları ve İnsancıl Hukuk Enstitüsü, Tür. Çev. Yay: Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 299.
- Torgler, B. (2003). Tax Morale: Theory and Emprical Analysis of Tax Complainece . (Doctoral Dissertation), University of Basel.
- Torgler, B., & Schneider, F. (2007). Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Instutional Quality: A Panel Analysis. *CESifo Working Paper*, No. 1923, 1-54.
- Tosuner, M., & Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20.
- Transparency.org. (2022, 8 7). <https://www.transparency.org/what-is-corruption/#define> adresinden alındı.
- Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*. 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Turhan, Ş., & Erdal, B. (2022). Ekonomik Büyüme ve Tarımsal İstihdam. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 66-74.

- Tutgun, S. (2019). Doğrudan Yabancı Yatırımların Türkiye'deki Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(4), 36-49.
- Uluatam, Ö. (2005). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Ünlü, A., & Bozkuş, S. (2021). Hukukun Üstünlüğü - Makroekonomik Değişkenler: Seçili Ülkeler ve Türkiye Üzerine Bir İnceleme. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 13(1), 1-21.
- Üyümez, M.E. (2004). *Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*. Eskişehir, Doktora Tezi: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Varsakelis, N. C. (2006). Education, Political Institutions and Innovative Activity: A Cross-Country Empirical Investigation. *Research policy*, 35(7), 1083-1090.
- Wilson, J., & Wildasin, D. (2004). Capital Tax Competition: Bane or Boon. *Journal of public economics*, 88(6), 1065-1091.
- World Bank. (2020). *Rule of Law. World Bank Data Catalog*. The World Bank: <https://databank.worldbank.org/databases/rule-of-law> (Erişildi: 01.08.2022) adresinden alındı
- Yıldırım, M. (2020). Verginin Mali Amacı Açısından Türkiye'de 1990-2018 Yılları Arası Dönemde Vergi Gayretinin İncelenmesi. *Vergi Raporu*, (246), 196-214.
- Yohou, H., & Goujon, M. (2017). Reassessing Tax Effort in Developing Countries: A Proposal of a Vulnerability-Adjusted Tax Effort Index (VATEI). *Working Paper*, 186, 1-17.
- Zeren, G. (2019). Türkiye'de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 145-165.
- Zhuang, J., de Dios, E., & Martin, A. (2010). Governance and Institutional Quality and the Links with Economic Growth and Income Inequality: With Special Reference to Developing Asia. *Asian Development Bank Economics Working Paper Series*, (193), 1-54.