

TÜRKİYE’DE VERGİ GAYRETİ VE KURUMSAL KALİTE İLİŞKİSİ: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA¹

Deniz PARLAK* & Serkan ADALIOĞLU**

* Doç. Dr. Doğu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme (İngilizce)

** İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme YL Öğretim Görevlisi

Copyright © 2019 Deniz PARLAK ve Serkan ADALIOĞLU This is an open access article distributed under the Eurasian Academy of Sciences License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

Öz

Bu çalışmanın amacı kurumsal iktisat literatüründe önemli ölçüde yer bulan kurumsal kalite ile vergi gayreti arasındaki ilişkinin incelenmesidir. Bu amaçla Türkiye örneklemini kullanarak çalışmanın ilk aşamasında 1984 -2017 yılları için vergi gayreti endeksi hesaplanmış ikinci aşamasında ise hesaplanan bu endeks ile ICRG tarafından 1984 yılından itibaren oluşturulmuş olan “Politik Risk Bileşenleri” endeksi arasındaki ilişki regresyon yöntemi ile incelenmiştir. Bulgular kurumsal kalitenin Türkiye için 1984 – 2017 yılları arasındaki veriler çerçevesinde vergi gayretini açıklama gücünün oldukça zayıf olduğunun buna karşın vergi gayretinin kendi gecikmeli değerlerinin t dönemindeki vergi gayreti üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal İktisat, Vergi Yüğü, Vergi Gayreti, Kurumsal Kalite

TAX EFFORT AND INSTITUTIONAL QUALITY RELATIONSHIP IN TURKEY: AN EMPIRICAL STUDY

Abstract

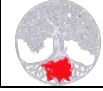
The purpose of this study is to analyze the relationship between tax effort and institutional quality which have an important place in institutional economics literature. On this purpose, in the first phase of the study for Turkish sample the tax effort is calculated for the period between 1984 and 2007 and in the second phase the relationship between the calculated tax effort index and the index of “Political Risk Components” calculated by ICRG is analyzed with regression method. The results revealed that institutional quality has weak explanatory power on tax effort, still the lagged values of tax effort were found to have a significant effect on tax effort in time t.

Keywords: Institutional Economics, Tax Burden, Tax Effort, Institutional Quality

1. Giriş

İnsanlık tarihi kadar eski bir geçmişe sahip olan vergi, toplumların henüz bir devlet çatısı altında bir araya gelmelerinden çok önceleri görece olarak güçlünün, korunmaya muhtaçlardan almakta olduğu bir hediye, bağış şeklinde tezahür etmekteydi. Bu gönüllü yardım ve hediyeler zaman içerisinde giderek bir gelenek halini almakla birlikte, savaş dönemlerinde devletin hâkimiyet alanı içerisindeki topraklarda yaşayan halkını korumak maksadıyla zorunlu hale gelmeye başlamıştır. 16. yüzyılın sonlarında Avrupa’da Merkantilizm akımının popülerliğini artırması ve modern vergi sistemlerine geçiş

¹ Bu çalışmada, “Kurumsal İktisat Perspektifinden Türkiye’de Vergi Gayreti ve Kurumsal Kalite İlişkisi: Teori ve Uygulama” başlıklı doktora tezinden yararlanılmıştır.



birbirlerine paralel gelişim göstermiş, ülkelerin tarihsel süreç içerisinde geçirdikleri sosyolojik, kültürel ve ekonomik evrimler vergi sistemlerinin şekillenmesine yön vermiştir. Günümüz devletlerinde vergi hem kamu gelirleri açısından hem de sosyal, ekonomik ve politik düzenlemeler açısından önemli bir araç niteliğindedir. Vergiyi teknik bir konudan ziyade politik ve felsefi bir mesele olarak tanımlayan Thomas Piketty (2015:534), vergiyi ortak bir yazgı ve birlikte hareket edebilme kabiliyetine katkı olarak tanımlamıştır.

Ülkeler arasındaki mali ve ekonomik farklılıkların açıklanmasında ana akım (*mainstream*) iktisada eleştirel bir açıdan yaklaşan Heterodoks iktisadi görüşlerin özellikle geride bıraktığımız yüzyılın son çeyreği ile birlikte tutarlı ve sistemli katkıları yadsınamaz niteliktedir. Bir heterodoks çalışma alanı olarak; gelişme, büyüme ve kalkınma ölçütlerinin salt ekonomik performansla bağlı değerlendirilmemesi gerektiğini, toplumsal uyum ve birlikte hareket edebilme kabiliyetlerine yön veren hukuk, kültür, siyaset, tarih, eğitim, teknoloji, dil, din ve örf ve adetler gibi unsurların iktisadi analizlerin içine dahi edilmesini öneren Kurumsal İktisat son yıllarda gerek dünyada gerekse de ülkemizde araştırmacıların ilgi alanına girmiştir. Kurumları sosyal, iktisadi ve hukuki alanda bireylerin kendi aralarında ve devletle ilişkilerinin çerçevesini belirleyen yazılı olan veya olmayan kurallar bütünü şeklinde tanımlarsak kurumsal iktisadın birçok disiplinin bir arada ele alındığı bütüncül bir değerler dizisi olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır. Kurumsal iktisadın inceleme alanı olarak kurumlar, bir toplumdaki iktisadi dinamikleri şekillendiren bağımsız değişkenler kümesi olarak düşünüldüğünde, nihai çıktı olan kurumsal kalite de işte tüm bu kurumların bileşkesinden oluşmaktadır.

Bu çalışma, sebepleri ve doğurduğu sonuçları bakımından iktisadi, sosyolojik, ahlaki, kültürel, mali ve psikolojik etkileri içinde barındıran vergi konusunun önemli bir parçası olan vergi gayretinin, *International Country Risk Guide* (ICRG) tarafından uluslararası kurumsal kalite ölçümünde kullanılan endekslerden biri Politik Risk Bileşenleri ile olan etkileşimini Türkiye Cumhuriyeti açısından incelemeyi amaçlamıştır. Çalışmada öncelikle kurumsal kalitenin unsurlarına dikkat çekilmiş ardından vergi yükü ve vergi gayreti kavramları ele alınan konu çerçevesinde açıklanmıştır. Ampirik bölümde, vergi gayreti, vergi yükü tahmini neticesinde hesaplanarak kurumsal kalite verisi ile analize tabi tutularak sonuçları tartışılmıştır.

Gerçekleştirilen analiz sonucu elde edilen bulgular, ilk bölüm için 1984 – 2017 yılları arasındaki dönemde Türkiye’de gerçekleşen vergi yükünün, tahmini vergi yükü ile karşılaştırması ilgili yıllardaki vergi afları ve değişen vergi politikaları kapsamında açıklanmaya çalışılmıştır. Ampirik bölümün ikinci fazında Türkiye için kurumsal kalitenin vergi gayreti üzerinde etkili olup olmadığı ilk kez böyle bir çalışmada incelenmiş ve kuvvetli bir etkisinin olmadığı ortaya konulmuştur.

2. Kurumsal Kalite

Heterodoks iktisat yaklaşımları içerisinde kendisine yer bulan Kurumsal İktisat, genel olarak yerleşik iktisadın öne sürmüş olduğu çeşitli varsayımlara karşı çıkmıştır. Bu varsayımlardan en fazla eleştiri alanları; Rasyonel bireyler, fayda maksimizasyonu, maliyetsiz bilgi, zamanın bir akım büyüklük olarak tarihsel olarak ele alınmaması, belirsizliğin yeterince ele alınmaması, sıfır işlem maliyetleri varsayımları sayılabilir. Kurumları sosyal, iktisadi ve hukuki alanda bireylerin kendi aralarında ve devletle ilişkilerinin çerçevesini belirleyen yazılı olan veya olmayan kurallar bütünü şeklinde tanımlarsak kurumsal iktisadi birçok disiplinin bir arada ele alındığı bütüncül bir



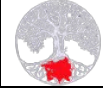
paradigma olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır. Yeni Kurumsal İktisadın fikir liderlerinden D. North (1994) kurumları, ekonomik aktörler arasındaki oyunun kuralları olarak tanımlarken yazılı ve yazılı olmayan kurallar bütününe öne çıkarmıştır. Coase ve Williamson çizgisindeki diğer yaklaşım ise kurumları ‘yönetişim yapıları’ çerçevesinde ele alarak mülkiye yapıları, hiyerarşiler, kurumsal kültür ve asimetric enformasyon üzerine vurgu yapmaktadır (Uğur, 2011: 37-38). Kurumsal kalite kavramı ise bu noktada bir organizasyondan öteye, tüm organizasyonların içinde olduğu, birey –devlet ve birey – birey ilişkilerini düzenleyen üst yapının tamamının optimize olması anlamına gelmektedir. Kurumlar, bir toplumdaki iktisadi dinamikleri şekillendiren bağımsız değişkenler kümesi olarak düşünüldüğünde, nihai çıktı olan kurumsal kalite de işte tüm bu kurumların bileşkesinden oluşmaktadır. Ancak burada gözden uzak tutulmaması gereken en önemli nokta *Veblenian* bir perspektifte kurumların evrimsel olarak dinamik bir dönüşüm içerisinde bulundukları ve fakat bu dönüşümü aynı hızda gerçekleştiremiyor oldukları gerçeğidir.

Bir ülkede uygulanan ekonomik ve mali politikalar söz konusu ülkedeki kurumsal altyapı ile uyumlu olduğu ölçüde başarılı olabilmektedir. Kısaca oyunun kuralları olarak tanımlanan kurumlar, bir ekonomide işleyen düzen içerisindeki belirsizliği azaltan sosyal, hukuki, politik ve kültürel dinamiklerdir. Kurumsal yapının bütününe oluşturan faktörler içerisinde yazılı kurallar bütününe oluşturan hukuki kurumlar yanında yazılı olmayan kuralların genelini oluşturan kültürel ve ahlaki kurumlar da önemli bir yer tutmaktadır. Uzun yıllar içerisinde alışkanlıklar ve deneyimler neticesinde oluşan bu tarz informal kurumların formal hukuki kurumlara oranlara değişimi ve evrimi daha yavaş olmaktadır. Kurumsal yapıyı belirleyen en önemli faktörlerden birisi de politik kurumlardır. Politik kurumlar, mülkiyet haklarının güvenilirliğini iyileştirerek ve sözleşmelerin uygulanmasını sağlayarak işlem maliyetini azaltabilirler (Menard ve Shirley, 2005:4-7). Bireylerin devletle ve kendi aralarındaki ilişkilerinin değişik boyutlarını düzenleyen kurumların kalitesinin ölçülmesi konusunda çeşitli sınıflandırmalar yapılmakta olup kurumsal kaliteyi tanımlayıcı unsurlara ve yaklaşımlara ilişkin çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

2.1. Kurumsal Kalitenin Unsurları

Kurumsal kalitenin ölçümü ile ilgili yapılan araştırmalar genel hatlarıyla üç sınıfta ele alınmaktadır. İlk grup, çalışmalarında kurumsal kaliteyi hukukun üstünlüğü, mülkiyet hakları ve bürokratik işlemlerdeki kolaylık olarak ele alırken ikinci grup ise bireylerin sahip oldukları haklar, özgürlükler ve ilgili toplumdaki demokrasinin seviyesi kapsamında değerlendirilmiştir. Üçüncü grupta ise kurumsal kalite ile neden sonuç ilişkisi anlamında çelişkili deneysel sonuçlar sunan makroekonomik istikrar ve ekonomik endikatörler incelenmektedir (Karakayalı ve Yanıkkaya, 2006:117). Bazı çalışmalarda ise kurumsal kalitenin unsurları kurumsal iktisadın bütüncül yaklaşımına uygun bir yöntem ile birlikte ele alınarak tüm değişkenlerin ortalaması şeklinde kullanılmaktadır.

(Aron, 2000; Easterly, 2001)’nin çalışmalarında da yer verildiği gibi Kurumsal kalitenin ölçümünde kullanılan temel göstergeler geniş bir yelpazede; yolsuzluk düzeyi, bürokratik kalite, yargı sisteminin etkinliği, hukukun üstünlüğü, kayıtdışılık, sözleşme güvencesi, mülkiyet hakları, etnik çatışmalar, iç ve dış dış karışıklıklar, darbeler, siyasi istikrar, bölgesel gerilimler, politikada askeri kurumların etkinliği, yönetim biçimi, sosyo – ekonomik göstergeler ve ekonomik ve sivil özgürlükler gibi değişkenlerden oluşmaktadır.



Kurumsal kalite ölçümü ile ilgili yapılan çalışmalarda hukuk sistemi en önde gelen değişkenlerden birisi olarak göze çarpmaktadır. Hukuk sistemi, bir toplumun genelinin tabi olduğu hukuk kurallarını, düzenlemeleri, kanunları uygulayan kurumları ve yargı sistemini içermektedir. Hukuk sisteminin iyi olması, hukukun üstünlüğü, yargı bağımsızlığı ve herkesin kanunlar önünde eşit olması anlamına gelir (Pournarakis ve Varsakelis, 2004: 81). Hukukun üstünlüğü kavramı ile yakından ilintili bir başka değişken ise mülkiyet haklarının korunma derecesidir. Mülkiyet haklarının korunması, yolsuzluk ve kaçakçılığın önlenmesi ve karmaşık olmayan bir bürokrasi doğal olarak gerek yerli gerekse de yabancı yatırımcılar açısından yatırım öncesi kararlarını vermede etkili olan kalite unsurlarıdır.

2.2. Literatürdeki Çalışmalar

Ülkelerarası kurumsal yapı farklılıklarının makroekonomik değişkenler üzerine etkileri son yıllarda özellikle kurumsal iktisat teorisyenlerinin üzerinde sıklıkla deneysel çalışmalar yaptıkları bir alan olmaya başlamıştır. Bu çalışmaların başında kurumların ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini açıklamaya çalışan çalışmalar gelmektedir. Bunların önemli bir kısmı, sürdürülebilir büyüme için kurumsal kalitenin önemine değinmiş ve kurumlar ile büyüme arasında pozitif bulguların varlığını ortaya koymuştur (Gökalp ve Baldemir, 2006: 217). Kurumlar ile büyüme arasındaki korelasyonun pozitif olduğuna yönelik bulgular bir yana yapılan nedensellik testlerinden birçoğu kurumsal kalite ve başarılı kurumlardan ekonomik büyümeye doğru bir akış olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan Chong ve Calderon (2000) çalışmalarında ekonomik büyümenin de yol açtığı zenginleşme sayesinde mevcut kurumların kalitesini daha da iyileştirdiğini ve etkinliklerini artırdığını belirtmişlerdir.

Başka bir ifade ile kaliteli kurumların en önemli özellikleri olan mülkiyet haklarının korunduğu, ekonomik özgürlüklerin korunduğu ve teşvik edildiği toplumlarda belirsizliklerin azalması neticesinde işlem maliyetlerinin azalmasına ve pozitif dışsallıkların oluşmasına imkân verdiği vurgulanırken bu durumun yatırımları teşvik ederek ekonomik büyümenin sağlanmasına yol açtığı belirtilmektedir. Buna göre, her durumda kurumsal kalitenin yüksek olması ekonomik performansın artışına sebebiyet vermemekte bazı durumlarda iyi ekonomik performansın bir sonucu olarak ülkelerin/toplumların kurumsal kalite düzeylerinde artış meydana gelebilmektedir. Bu hususlar, ekonomik büyüme ve kurumsal kalite arasında çoğu kez iki yönlü ve karmaşık bir ilişki bulunduğunu göstermektedir (Chang, 2011: 476-477). Ancak söz konusu iki yönlü nedensellik bu iki değişkenin birbirlerini aynı (t) dönemlik periyotlarda etkileyebildikleri anlamına gelmemektedir. Chong ve Calderon (2000) ekonomik büyümede meydana gelecek bir iyileşmenin kurumsal kalite üzerine olan etkisinin daha kısa sürede ortaya çıkacağını buna karşın kurumsal kalitedeki iyileşmelerin ekonomiye etkisinin zaman alacağını ifade etmişlerdir. Kurumsal kalite ekonomik büyüme konusunda yapılan çalışmalardan bazılarında elde ettikleri ampirik bulguları bazında kısaca değinilmiştir:

Scully (1988) ve Knack ve Keefer (1995)'in çalışmalarında, siyasi olarak açık, hukukun ve mülkiyet haklarının üstünlüğüne inanan ülkelerin büyüme oranlarının diğer ülkelere göre daha yüksek olduğunu tespit etmiştir. Spindler (1991:207) ve Dawson (1998:617)'in çalışmalarında ise ekonomik özgürlükler ile ekonomik kalkınma ve büyüme arasında yüksek korelasyonlu bir nedensellik bağının varlığını ortaya koymuş ve korunan mülkiyet haklarının özel sektör gelişiminin üstün bir göstergesi olarak nitelendirilmiştir.



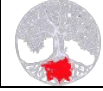
Shleifer ve Vishny (1993:615-616)’e göre, yolsuzluklar ekonomik gelişmeyi en az iki yolla negatif olarak etkilemektedir. Birincisi, merkezi hükümet zayıf ise, değişik hükümet kuruluşları ve bürokratları bağımsız olarak rüşvet alma yolunu seçerek, toplam alınan rüşvet miktarını artırarak, hem toplam üretimi düşürecek hem de dolayısıyla toplumsal maliyeti artıracaklardır. İkincisi, yolsuzluğun tabiatı gereği olan gizlilik dolayısıyla, kamu yatırımlarının ağırlığı yüksek getirili ‘eğitim ve sağlık yatırımları gibi’ yatırımlardan, düşük getirili ‘altyapı ve askeri yatırımları gibi’ olan fakat kolayca rüşvet alınabilen yatırımlara yöneltme olasılığıdır. Ayrıca, gizlilik ekonomide tekelleşmeye de yol açacağından Araştırma – Geliştirme (AR-GE) faaliyetlerini engelleyecek bu durumda yatırımları ve büyümeyi azaltacaktır.

Yolsuzluk düzeyi ve bürokrasi kalitesinin ekonomik büyüme ve yatırımlar üzerindeki etkilerini araştıran Mauro (1995) ve Campos ve Kinoshita (2003) çalışmalarında, yüksek yolsuzluk seviyesinin ve düşük bürokrasi kalitesinin ekonomik büyüme ve yabancı sermaye yatırımları üzerindeki etkilerine dair kanıtlar sunmuşlardır. Yolsuzluk ve ekonomik büyüme arasında farklı bir ilişki ortaya koyan Marakbi ve Turcu (2016) ise yüksek kurumsal kaliteye sahip gelişmiş ülkelerde tek başına yolsuzluğun büyümeye etkisi negatif iken, düşük kurumsal kaliteye sahip az gelişmiş ülkelerde yolsuzluğun belli ölçüde büyümeye katkı sağlayan bir etkisini olduğunu ortaya koymaktadır. Düşük kurumsal kalite seviyesine sahip ülkelerde, belirli bir eşiğin ötesinde, büyümenin yolsuzluğa duyarlılığı oldukça düşük çıkmıştır. Bu nedenle, bu ülkelerde elde edilebilecek büyüme, her ne kadar yolsuzlukla birlikte olsa da, kurumların kalitesini belirli bir eşiğin üstünde yükseltmek için kullanılabilir ve bu da yolsuzluğu daha da sınırlandırır.

Kurumsal kalite ile ekonomik performans arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmasında Rodrik (1997) sekiz Asya ülkesi için ekonomik performansın temel belirleyicilerinin kurumsal faktörler olduğunu ortaya koymuştur. Benzer şekilde Siddiqui ve Ahmed (2009) Pakistan için yaptıkları çalışmalarında, kurumsal kalite ile ekonomik büyüme arasındaki nedenselliğin yönünün kurumsal kaliteden büyümeye doğru uzun dönemli bir ilişkiyi işaret ettiği sonucuna ulaşmışlardır. Kurumsal kalite ve ekonomik büyüme ilişkisinin panel veri analizi ile ölçüldüğü bir başka çalışmada Aytun ve Akın (2014:97) orta gelir gruplarında kurumsal kaliteden ekonomik büyümeye doğru tek yönlü bir nedensellik tespit edilirken, üst gelir grubunda nedenselliğin yönü iki taraflı tespit edilmiştir.

Kurumsal kalite ile ekonomik performans arasındaki ilişkiyi teorik bir temele oturtan çalışmalarında Acemoğlu vd. (2004) ekonomik büyümeye uyumlu kurumların ortaya çıkmasının üç temel koşula dayandığı belirtilmiştir. Bunlardan ilki, politik kurumların geniş tabanlı mülkiyet hakları uygulamasını destekleyen grupların lehine güçlü olması, ikincisi politik kurumların gücü elinde bulunduranlar üzerinde etkin kısıtlar oluşturabilmesi, üçüncüsü de gücü elinde bulunduranların el koyabileceği rantların sınırlı olmasıdır. (Uğur, 2011:40).

Gelişmekte olan ülkeler ile gelişmiş ülkelerin ayrı ayrı sınıflandırılarak kurumsal kalite ve ekonomik büyüme ilişkisinin ölçüldüğü çalışmalarda, Karakayalı ve Yanıkkaya (2006:133), Butkiewicz ve Yanıkkaya (2006:660), Aixala ve Fabro (2008:48) ve Şahin (2018:7) gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından hukuk sistemi ve demokrasi düzeyinin büyüme ile ilişkisinin fakir ülkelere göre daha anlamlı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.



Kurumsal kalite ve vergi arasındaki ilişkiyi analiz eden literatürdeki çalışmalara bakıldığında bu konuda kurumsal kalite ve büyüme ilişkisine göre daha sınırlı kaynağa ulaşılabilmektedir. Örneğin kurumsal belirsizliğin vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu öne süren ilk çalışmalardan birisi Alm vd. (1992:112)'ne aittir. Vergi ve kurumlar ilişkisi üzerine en yoğun çalışmalarda bulunan Torgler ve Schneider (2009:241-243) çalışmalarında daha yüksek bir vergi ahlakı ve kurumsal kalite değişkeninin bir arada kayıtdışı ekonominin azalması üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Torgler ve Schneider (2007:32-33) 'de ise yönetişimin, vergi ahlakının ve kurumsal kalitenin iyileştirilmesinin kayıtdışı ekonominin azaltılması adına oldukça önemli unsurlar olduğunu vurgulamışlardır. Ülkedeki yasal sistemin başarısızlığı, bireyleri ve işletmeleri gölge ekonomiye yönlendirirken resmi ekonomiyi baltalamaktadır. Ayrıca düzenleyici kısıtlamalar ve bürokratik prosedürler piyasaların çalışmasını sınırlandırmakta ve gölge ekonomide harekete geçme teşviklerini arttırmaktadır. Bireysel ve ticari sözleşmelerin uygulanamadığı, özel mülkiyet haklarının yeterince güvence altına alınamadığı ve üretken çabaların hukuk kuralları tarafından korunamadığı ülkelerde yolsuzluk da kayıtdışı ekonomi de bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır. Böyle bir durumda vergi mükellefleri de vergi yüklerinin adil olmadığını ve ödedikleri vergilerin iyi harcanmadığı algısına kapılmaktadırlar. Yüksek düzeyde bir yönetim ve kurumsal kalite, kişilerin kendi tercihlerini ifade edebilmelerine, politik sürece katılımlarını artırabilmelerine ve hatta devlet kurumlarıyla (buna vergi kurumları da dâhil) özdeşleşmelerini sağlayacaktır. Vatandaşların ve otoritelerin kurumsal yapılar sayesinde ortak bir sorumluluk duygusuyla etkileşime girmesi durumunda, hesap verebilirlik devlet davranışları üzerindeki etkisiyle etkinliği teşvik ettiği için sistem daha iyi yönetilebilir ve politikalar daha etkili olabilir (Schaltegger ve Torgler, 2007:133), (Torgler ve Schneider, 2007: 32-34). İtalya'daki yerel belediyelerin topladıkları vergiler yoluyla gerçekleştirdikleri kamu harcamalarını verimli alanlara yönlendirmelerinin vergi mükelleflerinin vergi ödeme tutum ve motivasyonlarında olumlu bir etki yarattığı ise Barone ve Mocetti (2011:748) tarafından ortaya konulmuştur. Kurumsal kalite, vergi uyumu ve sosyal normlar arasındaki ilişkiyi analiz eden Nicolaides (2014:19)'e göre bir hükümet ile vergi mükellefleri arasında bir güven ilişkisinin kurulması kamu yararının en üst düzeye çıkarılması için gereklidir. Bu durum esasen israf harcamalarının sınırlandırılması ve kamu idarelerinin sürekli iyileştirilmesi anlamına gelir. Vergi otoriteleri tarafından denetimin etkin olup olmamasına bağlı olmaksızın, sosyal vergi normlarının güçlendirilmesi, kamu yararının daha iyi sağlanmasına ve sonuç olarak söz konusu ülkenin vatandaşları için daha yüksek refah sağlanmasına neden olacaktır.

Gelişmekte olan ülkelerdeki kurumsal kalitenin devletin vergi gelirleri üzerindeki etkisini ampirik olarak değerlendiren Lien (2015) düşük ve orta gelirli ülkelerde kurumsal kalitenin vergi gelirlerine önemli ölçüde olumlu bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Çalışmadaki bulguların detayları incelendiğinde, yolsuzluğun etkin bir şekilde kontrol altına alınması, regülasyonların kalitesinin artırılması ve hukukun üstünlüğünün tesis edilmesinin vergi gelirleri üzerinde %5'lik bir artırıcı etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Lien, 2015: 191-192). Torgler vd (2008:337), çalışmalarında vergi uyumu ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi doğrularken, mükelleflerin vergi otoritelerine vergi sistemine yönelik olumlu tutumlarının vergi ahlakı ile sıkı bir ilişki içerisinde olduğu vurgulanmıştır. Ricciuti vd. (2018)'in analizinde, yürütmenin vergi salma gücü ve bunu kısıtlayan kurumlar ile vergi otoritesinin şeffaflığı ve hesap verebilirliğine ilişkin mali kurumlar arasında anlamlı bir ilişki ortaya konulmuştur. Çalışma, mali açıdan güçlü devlet yapıları oluşturma kilit yolunun, uyumlu siyasi kurumlar, mükellef – otorite



arasındaki uyum, kolaylaştırıcı düzenlemeler ve vergileme yetkisi üzerindeki kontrollerden geçtiği görülmektedir.

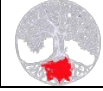
Kurumsal teorinin vergi ahlakını açıklamak adına uygun bir teorik zemin sağladığını belirten Horodnic (2018:878), çalışmasında formal ve informal kurumların birbirleriyle olan uyumunun vergi ahlakını artırdığına vurgu yapmaktadır. Bu noktada elde edilen sonuçlar, sadece hükümetlerin formal kurumlarının yapısal olarak iyileştirilmesi değil bunların enformal kurumlarla da uyumunun gözetilerek kamu otoritesine ve vergi sistemine güvenin tesis edilmesi gerekliliğini göstermiştir. Hükümetlerin, kamu harcamalarının şeffaflığını artırmaları konusunda yapacakları bilinçlendirme kampanyaları vergi uyumunun gelişimine katkı sağlayacaktır.

3. Vergi Yüğü ve Vergi Gayreti

Vergi, tanımında da yer aldığı üzere devlet otoritesi tarafından vatandaşlarından karşılıksız olarak tahsil edilen bir değerdir. Her ne kadar vergi cebri ve karşılıksız olarak tahsil edilen bir değer olarak tanımlanmış olsa da vergiyi ödeyen rasyonel mükellef açısından vergi kullanılabilir geliri azaltan bir unsur olarak algılanmaktadır.

Kullanılabilir Gelir (Yd), gelirden (Y) vergi (Tx) düşüldükten sonra kalan kısımdır. Bireysel açıdan vergi yükü toplam olarak bir bireyin ödediği verginin parasal tutarı değil, söz konusu bireyin gelirinin ne kadarlık kısmını vergi olarak ödediğidir. Toplumsal olarak bakıldığında ise bir ülkede ödenen toplam vergi miktarının Gayrisafi Yurtiçi Hasılaya (GSYİH) oranı olan vergi yükü, iktisadi kaynakların ortaklaşa tüketim ve yatırım harcamalarına tahsis edilen bölümüdür. Vergi yükü, bireylerin veya sosyal kesimlerin katlanmak zorunda oldukları yükün belirlenmesi açısından olduğu kadar ekonomik büyüme, gelir dağılımı ve ekonomik istikrarın gerçekleştirilmesi gibi makro hedeflerin belirlenmesi açısından da önemlidir (Arıkan, 2009). Vergi yükü kavramını açıklarken ‘Sübjektif ve Objektif Vergi Yüğü’ ayrımının yapılması, mükellef açısından hissedilen göreceli vergi yükünün ve matematiksel olarak hesaplanan vergi rasyosu kavramlarının irdelenmesine yardımcı olacaktır.

Sübjektif vergi yükü, bir başka deyişle ‘vergi tazyiki’ bireysel olarak vergiyi ödeyen mükellef üzerinde vergi ödemenin yarattığı psikolojik baskı olarak tanımlanabilir. Vergiyi ödeyen bireyler açısından vergi ödemenin yarattığı algı, aynı miktarda vergi ödeyen bireyler arasında dahi farklı olmaktadır. Bu noktada bireylerin eğitim, kültür, sosyal çevre ve psikolojik faktörlerin etkisinde kaldıkları, kendisini çerçeveleyen kurumların bireyin vergi ödeme davranışı üzerinde etkili olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. Sübjektif vergi yükü ile ilgili yapılan değerlendirmelerde, genellikle, bu yükün ölçülmesinin imkânsız olduğunun vurgulanması, bu alanda yapılabilecek istatistiksel ve ekonometrik analizlerin de sınırlı kalmasına yol açmıştır. Ancak, günümüzde pek çok sosyolojik veya psikolojik olgunun uygun yöntem ve analiz teknikleriyle ölçülebilir ve sayısal verilere dönüştürülebilir hale geldiği bir gerçektir (Demir, 2013). Kişisel vergi yükünün sübjektif boyutunda birey, toplam gelirinin bir bölümü olarak ödediği vergi ile bu vergi karşılığında kamusal mallardan faydalanma düzeyi arasında bir fayda – maliyet analizi yapmaktadır. Birey, ödediği vergiler karşılığında kamu hizmetlerinden beklentisi ölçüsünde faydalandığını düşünüyorsa ‘vergi tazyiki’ olarak da adlandırılan sübjektif vergi yükünü daha az hissetmektedir. Kamusal mal ve hizmetlerin bölünemez niteliği bu tür mukayeselere çok imkân vermemekle beraber, bireyin politik tercihinine uygun siyasal iktidar, yaşadığı bölgeye yapılan kamu yatırımları, muafiyet ve istisnalardan yararlanma düzeyi gibi faktörleri, hissedilen vergi



baskısını azaltan unsurlar olarak kabul etmek mümkündür (Demir, 2013: 28). Sübjektif açıdan vergi yükü mükellef açısından kişiye göre değişen bir unsur olduğundan, kendi üzerindeki vergi tazyikinin göreceli olarak yüksek olduğunu düşünen mükellef vergi borcunu ifa etmekten imtina edebilecektir.

Objektif vergi yükü ise sayısal olarak tespit edilebilen yüküdür. Mükellefin geliri (Y) ile ödediği vergi miktarı (Tx) arasındaki oransal ilişki ile ortaya konulur (Yılmaz, 2013:183). Çalışmada vergi yükü kavramı bundan sonra makro anlamda ve ‘Objektif Vergi Yükü’ nü ifade etmek üzere kullanılacak olup bazı kaynaklarda söz konusu oran ‘Vergi Rasyosu’ olarak da ifade edilmektedir.

Bir ülkede, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı söz konusu ülkedeki vergilerin ne ölçüde dolaylı ve dolaysız vergilerden oluştuğu analizine bağlıdır. Keza dolaysız vergilerde artan oranlı vergi tarifeleri, indirim gibi uygulamalara yer verildiğinden vergi adaletini sağlamada daha etkili olabilmektedir. Dolaylı vergilerde ise vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin mükelleflerin bütçeleri içerisinde payı yüksek gelirliilere göre düşük gelir gruplarında daha fazla olmakta ve vergi yükü asıl olarak düşük ve sabit gelirliilerin üzerinde kalabilmektedir (Armağan, 2007: 239).

Kamusal hizmetlerin en doğal finansman aracı vergiler olmakla birlikte, vergi alınacak kaynağın da bir sınırının olduğu kabul edilmelidir. Makroekonomik dengeleri etkilemeden ve üretim – yatırım – tasarruf dengelerini bozmadan bir vergi politikası oluşturmak, maliye politikasının önemli hedeflerindendir. Söz konusu dengeleri bozmadan ve mükelleflerin vergi ödeme gayretlerini kırmadan vergileme yapılması, büyük ölçüde, vergi kapasitesinin aşılmamasına bağlıdır (Demir, 2013: 32). Bu açıdan hareketle vergi yükü kavramının doğrudan ilintili olduğu vergi kapasitesi ve vergi gayreti kavramları aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1. Vergi Yükü Tahmini

Bir ülkede sunulan kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan en temel araç vergi şüphesiz ki vergi gelirleridir. Bununla birlikte kamu otoritesi tarafından toplanabilir tahakkuk eden verginin bir sınırı bulunmaktadır. Buna kısaca vergilendirilebilir ekonomik kapasite veya kısaca vergi kapasitesi denilmektedir. Vergi kapasitesi, milli gelir düzeyi aynı olan ülkelerde farklı vergi rejimleri ve kanunları uygulanması nedeniyle farklılıklar gösterebilmektedir. Ülkeden ülkeye değişebilen vergi kapasitesi aynı zamanda aynı ülke için yıldan yıla da değişiklik gösterebilmektedir.

Vergi kapasitesi, belli başlı göstergeler dikkate alınarak belli bir ülke için tahmin edilebilir bir değerdir. Vergi Kapasitesinin tahmininde kullanılan belli başlı değişkenler, Milli Gelir, Nüfus, Tahsil Edilen Vergi Geliri ve İmalat Sanayi, Tarım, İhracat, Hizmet ve Madencilik gibi sektörlerin milli gelir içerisindeki paylarıdır. Ölçülemeyen veya kantitatif hale dönüştürülmesi zor olan bazı sübjektif nitelikteki unsurlar da vergi kapasitesinin belirlenmesinde sayılabilir ki bunlardan bazıları mükelleflerin vergi bilinci, uyumu ve ahlakı ile vergiyi toplayan otoritenin etkinliğidir.

Vergi kapasitesi, vergilenebilir kapasite veya vergi potansiyeli birbirinin yerine kullanılabilen kavramlar olup, en yaygın tanımıyla ‘asgari geçim seviyesinin üzerinde kalan gayri safi milli hâsıladır’. Vergi kapasitesi ve vergi potansiyeli bir ekonomide vergilemenin sınırı olarak değerlendirildiğinde farklı açılardan farklı tanımlarda ve anlamlarda vergi sınırlarından bahsedilebilir. Yüksel (2017) vergilemenin iktisadi sınırının bir ülkedeki vergilenebilecek tüm kaynakların vergilendirilmesi ile



belirlenebileceğini belirtirken, hukuki anlamda vergi sınırının çalışmamızın bir önceki bölümünde ifade edildiği şekilde Anayasal İktisat’ın konusuna girdiğini ve yasalar ve bir vergi anayasası ile vergilemeye getirilecek olan sınırı ifade etmektedir. Vergilemenin Mali Sınırı ise vergi gelirlerinin bir fonksiyonu olarak vergi oranlarındaki artışın belli bir optimal noktadan sonra vergi gelirleri üzerinde azaltıcı etki yaratmaya başlamasıdır. İktisat tarihi literatüründe İbn-i Haldun ve sonraları Artur Laffer tarafından ortaya konulan bu ilişkiyi anlatan eğri ‘Laffer Eğrisi’ olarak bilinmektedir. Son olarak vergilemenin siyasal sınırı da vergi politikasının başındaki siyasi otoritenin yeni bir vergi koymasının veya mevcut vergi oranları üzerindeki bir artış yapmasının yeniden seçilmesini sağlayacak potansiyel oylarında azalmaya yol açtığı noktayı ifade eder. Eğer vergileme sınırına daha bütüncül bir tanım yapmak gerekirse, bir ekonomide bir taraftan vergilendirilebilir tüm kaynakların devreye sokulduğu, makro ve mikro ekonomik dengeleri bozmayan optimal nitelikteki vergi oranı üzerinden, yine optimal vergi denetim maliyeti ile toplanabilir vergi hasılatı şeklinde ifade edilebilir.

3.2. Vergi Gayreti

Vergi kapasitesi, bir ülkenin ekonomik, sosyal, kurumsal ve demografik özellikleri göz önüne alındığında elde edebileceği maksimum vergi gelirini temsil etse de, vergi gayreti, gerçekleşen vergi geliri ile bu vergi kapasitesi arasındaki ilişkiyi gösterir (Pessino ve Fenochietto, 2010: 65). Yukarıda ifade edildiği şekilde bir ekonomide belirli bir vergi kapasitesi var iken bu kapasiteye karşılık fiili olarak elde edilen vergi hasılatının oranı şeklinde tanımlanabilen vergi gayreti aşağıdaki şekilde basitçe formüle edilmektedir.

‘Vergi Gayreti’ = ‘Fiili Vergi Yüğü’ / ‘Vergi Kapasitesine Esas Tahmini Vergi Yüğü’

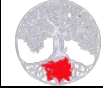
Formülden anlaşılacağı üzere vergi gayreti, kesrin payını oluşturan fiili vergi gayretinden ve tahmin edilen vergi kapasitesinden etkilenen bir kavramdır. Devlet açısından bakıldığında vergi gayreti, vergilenebilir ekonomik kapasitenin ne kadarının fiili olarak vergilendirildiğini, diğer bir ifade ile vergi yönetiminin başarısını gösteren bir kavramdır. Vergi gayreti rakamsal olarak 1’den düşük bir değerde ise, 1’den uzaklaşma derecesine göre, vergilendirmede etkinlik sağlanamadığı, vergi kapasitesinin altında bir vergi hâsılatı sağlandığı veya vergi kapasitesinin olduğundan yüksek tahmin edildiği sonucu ortaya çıkar. Tersine, vergi gayreti 1’den büyük bir değer ise, ya vergi kapasitesi tahmininde bir hata yapıldığı, ya da mevcut vergi kapasitesinin üzerinde bir vergi hâsılatı elde edildiği sonucu ortaya çıkar (Demir, 2013: 46).

Bir indeks olarak hesaplanan Vergi Gayreti bir taraftan mükelleflerin vergiye uyumu adına bir fikir verirken diğer taraftan da maliye politikasının uygulama ve denetiminin etkinliği açısından önemli bir veridir. Diğer taraftan Falkinger (1995:65)’in ifade ettiği üzere Vergi gayretinin artırılarak, vergileme sınırını vergi kapasitesine yaklaştırmanın en doğal yollarından birisi de kamusal harcamalarda etkinlik sağlamaktır. Bu etkinliği sağlamanın çeşitli yolları bulunmakla beraber, yapılan ampirik çalışmalar kamusal harcamaların toplumda adalet algısı oluşturmak açısından oldukça etkili bir araç olarak kullanılabileceğine işaret etmektedir.

4. Türkiye’de Vergi Gayreti ve Kurumsal Kalite İlişkisinin Ekonometrik Anlamlılığının Testi

4.1. Hipotez, Veri ve Yöntem

Vergi olgusu, yukarıda da vurgulandığı üzere, gerek otorite açısından gerekse de mükellef boyutuyla çok yönlü ele alınması gereken bir kavramdır. İktisadın, işletmenin, maliyenin,



sosyolojinin, psikolojinin, tarihin, coğrafyanın, siyaset biliminin birbirlerine karşılıklı veri sağladıkları disiplinlerarası bu kavramın, baştan sona tüm süreçleri kurumsal iktisadın kendine has bütüncül perspektifi ile ele alındığında daha anlaşılabilir bir hale gelmektedir. Kurumsal kalite ve vergi arasındaki ilişkiyi analiz eden literatürdeki çalışmalara bakıldığında sözkonusu ilişkinin ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği görülmektedir.

Gerek doğrudan gerekse de dolaylı etkileri itibariyle politika yapıcılar açısından ekonomiye yön veren başat araçlardan birisi olan vergi, gelişmekte olan ülkeler açısından kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli gelir unsurudur. Bununla birlikte vergilendirme, iktisadi, mali ve politik sınırları çerçevesinde belirli bir kapasiteye sahiptir ve bu sınırların ötesinde bir vergileme, doğuracağı, sosyal, ekonomik ve politik sonuçlar dolayısıyla üzerinde hassasiyetle durulması gereken bir konudur.

Vergi yükü tahmini, bir ekonomideki verginin ekonomik kapasitesini ortaya koyarken fiili vergi yükünün kapasiteye oranı vergi gayretini vermektedir. Bu çalışmada, öncelikle daha önce yapılan vergi yükü tahmin çalışmalarına benzer bir metodoloji ile vergi yükü tahmini hesaplanırken literatüre katkı sağlaması bakımından vergi gayreti ile kurumsal kalite ilişkisi sorgulanmıştır. Bu amaçla gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye'nin 1984 – 2017 yılları arasındaki vergi yükü tahmini yapılarak elde edilen vergi gayreti serisi ilgili yıllardaki kurumsal kalite verileri ile analize tabi tutularak aralarında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır.

Çalışmada incelenen döneme ait vergisel istatistikler Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerinden derlenerek oluşturulmuş olup Kurumsal Kalite endeksine esas teşkil eden veriler karşılaştırılmasında *ICRG* tarafından 1984 yılından bu yana yıllık olarak duyurulan Politik Risk Bileşenleri verilerinden *Table 3B Researcher's Data Set* yardımıyla oluşturulmuştur. Bu veri setinin seçilmesinin en önemli nedeni zaman serisi olarak diğer kurumsal kalite veri setlerine göre en uzun dönemi kapsayan verinin *ICRG* tarafından sağlanmış olmasıdır. Çalışmanın her aşamasında gerçekleştirilen ekonometrik analiz *Eviews 10®* programından elde edilmiştir.

4.2. Analiz ve Bulgular

İki fazdan oluşan çalışmanın ilk aşaması, Türkiye'de 1984 – 2017 yılları arasında gerçekleşen fiili vergi yükünün her bir yıl için tahmin edilen vergi yüküne bölünmesi neticesinde vergi gayreti (*Tax Effort*) endeksinin hesaplanmasından oluşmaktadır. Literatürde yer alan vergi yükü tanımlamaları çalışmanın amacına ve varsayımlara bağlı olarak çeşitli farklı türlere ayrılmıştır. Bu çalışmada ise vergi yükü makroekonomik bir çerçevede ele alınarak 'toplam objektif vergi yükü' kavramını işaret edecek anlamda kullanılmış olup (t) döneminde elde edilen toplam vergi gelirlerinin ilgili dönemdeki GSYİH'ya oranı ile elde edilen makro bir büyüklüktür. Bu büyüklük aynı zamanda çalışmanın ilerleyen aşamalarında 'fiili vergi yükü' ifadesi ile kavramlaştırılacaktır. Türkiye'de 1984 – 2017 yılları arasında tahsilat bazında elde edilen vergi gelirlerinin ilgili dönemde GSYİH'ya oranını gösteren fiili vergi yükü Tablo 4.1'deki şekildedir:



Tablo 4.1: Türkiye’de Fiili Vergi Yüğü (1984 -2017)

Yıllar	Fiili Vergi Yüğü (%)	Yıllar	Fiili Vergi Yüğü (%)	Yıllar	Fiili Vergi Yüğü (%)
1984	7,83%	1996	11,04%	2008	19,10%
1985	7,93%	1997	11,95%	2009	19,65%
1986	8,49%	1998	12,84%	2010	20,32%
1987	8,80%	1999	13,81%	2011	20,40%
1988	8,00%	2000	15,53%	2012	20,21%
1989	8,16%	2001	16,19%	2013	20,31%
1990	8,39%	2002	16,59%	2014	19,65%
1991	9,07%	2003	18,02%	2015	19,89%
1992	9,41%	2004	17,51%	2016	20,30%
1993	9,69%	2005	19,59%	2017	20,15%
1994	11,04%	2006	19,17%		
1995	10,15%	2007	19,43%		

Kaynak: (1) <http://www.tuik.gov.tr/>

(2) <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistikleri>

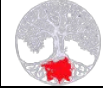
(3) http://www.qib.gov.tr/fileadmin/user_upload/ verilerinden derlenmiştir.

Tablo 4.1’ den de anlaşılacağı üzere Türkiye’de fiili vergi yüğü 1984 yılından 2015 yılına kadar genellikle artan bir trend eğiliminde olmuş, özellikle uygulamaya konulan dolaylı vergiler toplam vergi gelirleri içerisinde artış göstermesi toplam vergi yükünün artmasında en önemli nedenler arasında gösterilmektedir. 5 Nisan 1994’de alınan kararlar neticesinde gerek bazı ek vergilerin yürürlüğe konması gerekse de mevcut vergi oranlarının otorite tarafından yükseltilmesi neticesinde vergi yükünün çift haneli oranlara ulaştığı görülmektedir. Genel bütçe gelirlerinin tahsilat oranları² incelendiğinde tahsilat oranlarının 2004 – 2005 yıllarında %92-93 seviyelerinden ilerleyen dönemde 2007 yılı ile birlikte düşüşe geçtiği 2018 yılında tahsilat oranının %81,4 lere kadar gerilediği görülmektedir. Söz konusu gerilemeyi destekler nitelikte 2007 – 2018 yılları arasında Gelir Vergisi mükellef artışının nüfus artışının ortalama her yıl %0,5 ve ilgili dönemde de toplamda %5 gerisinde kaldığı söylenebilir.

4.2.1. Türkiye’deki Vergi Yükünün Tahmin Edilmesi

Vergi yüğü tahmini ile ilgili literatürde yapılan çalışmalarda kullanılan bağımsız değişkenler incelendiğinde karşımıza genellikle, milli gelir büyüme oranı, GSYİH içerisindeki tarım sektörünün payı, imalat sanayi payı, toptan ve perakende sektörünün payı ve ithalat ve ihracatın ‘toplam dış ticaretin’ GSYİH içindeki payları dikkate alınarak yapılan çalışmalar çıkmaktadır. Bununla birlikte Türkiye için vergi kapasitesi ‘tahmini vergi yüğü’ ile ilgili yapılan çalışmaların nicelik olarak az olduğunu vurgulamak gerekir.

²Detaylı bilgi için: https://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm



Çalışmanın bu bölümünde yapılan vergi yükü tahmini için değişkenler aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Bağımlı Değişken: Vergi Yükü

Bağımsız Değişken: Milli Gelir Değişim Oranı

Bağımsız Değişken: İmalat Sanayi Payı

Bağımsız Değişken: Toptan ve Perakende Ticaret Sektörünün Payı

Bağımsız Değişken: Tarım Kesimi Payı

Bağımsız Değişken: Toplam Dış Ticaret Payı

Çalışmada kullanılan tüm değişkenler yüzdesel değerlerden oluşmaktadır.

Vergi yükü tahmini yukarıda belirtilen bağımsız değişkenler üzerinden hareketle çoklu doğrusal regresyon modeli kurularak gerçekleştirilmiştir. Bilindiği gibi çoklu doğrusal regresyon bağımlı değişkende meydana gelen değişimin birden fazla bağımlı değişken tarafından açıklanması durumunda kullanılır ve standart gösterimi aşağıdaki gibidir:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{i1} + \beta_2 X_{i2} + \beta_3 X_{i3} + \dots + \beta_k X_{ik} + \varepsilon_i$$

Modelde kullanılan değişkenlerin birbirleri ile korelasyonlarını gösteren korelasyon matrisi aşağıda Tablo 4.2’de gösterilmiştir:

Tablo 4.2: Vergi Yükü Tahmin Modeli Değişkenler Korelasyon Matrisi

	VERGİ YÜKÜ	TOPTAN VE PERAKENDE TİC. PAYI	TOPLAM DIŞ TİC. PAYI	TARIM KESİMİ PAYI	MİLLİ GELİR DEĞİŞİM ORANI	İMALAT SANAYİ PAYI
VERGİ YÜKÜ	1	-0,926	0,827	-0,962	-0,766	-0,844
TOPTAN VE PERAKENDE TİC. PAYI	-0,926	1	-0,652	0,921	0,738	0,766
TOPLAM DIŞ TİC. PAYI	0,827	-0,652	1	-0,759	-0,528	-0,744
TARIM KESİMİ PAYI	-0,962	0,921	-0,759	1	0,681	0,724
MİLLİ GELİR DEĞİŞİM ORANI	-0,766	0,738	-0,528	0,681	1	0,865
İMALAT SANAYİ PAYI	-0,844	0,766	-0,744	0,724	0,865	1

Korelasyon matrisi incelendiğinde vergi yükü ile toplam dış ticaret payı pozitif kuvvetli (<0,70) korelasyona sahipken, diğer bağımsız değişkenlerin vergi yükü ile kuvvetli negatif korelasyon (<0,70) içinde bulunduklarını görülmektedir. Bu doğrultuda kurulan çoklu regresyon modeli En Küçük Kareler Yöntemi (EKK) ile tahmin edilmiştir. Değişkenlerin anlamlılıkları 0,05 hata payı ile incelendiğinde bağımsız değişkenler arasında yer alan ‘Milli Gelir Değişim Oranı’ anlamlı çıkmadığından dolayı modelden çıkarılmıştır. Milli Gelir Değişim Oranı değişkeninin anlamsız çıkması sonucu modelden çıkarılmasının ardından Toptan ve Perakende Ticaret Payı, Toplam Dış Ticaret Payı, Tarım Kesimi Payı ve İmalat Sanayi Payı değişkenleri ile kurulan modelde çoklu doğrusal bağlantı sorunu tespit edilmiştir. Kurulan modelde Model 1 çoklu doğrusal bağlantının varlığı Variance Inflation Factors (VIF) kriterlerini gösteren Tablo 4.3’de gösterilmiştir.



Tablo 4.3: Model 1 için Çoklu Doğrusal Bağlantı Sorgusu

VIF Değeri			
	Katsayı	Uncentered	Centered
Değişkenler	Varyans	VIF	VIF
Toptan ve Perakende Ticaret Payı	0,012	168,643	9,157
Toplam Dış Ticaret Payı	0,000	98,124	3,497
Tarım Kesimi Payı	0,009	82,108	9,942
İmalat Sanayi Payı	0,009	177,571	3,480
C	0,000	344,981	NA

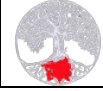
Model 1 için *Centered VIF* değerlerine bakarak yapılan değerlendirmede dört bağımsız değişkenden ikisinin ekonometrik çalışmalar için genel kabul görülen *Centered VIF* < 5 varsayımını sağlamadığı görülmektedir (Güriş vd., 2017: 274). Bu doğrultuda modelde çoklu doğrusal bağlantı sorununa yol açan değişkenin Toptan ve Perakende Ticaret Payı olduğu tespit edilmiş ancak bu değişkenin modelden çıkarılması yerine ‘İmalat Sanayi Payı’ değişkeni ile birleştirilerek tek bir bağımsız değişken şeklinde *Model 2* adı altında yeni bir model üzerinde çalışılmıştır.

Model 2’de kullanılacak olan bağımsız değişkenler; Toplam Dış Ticaretin Payı, Tarım Kesiminin Payı ve Toptan Perakende Ticaret ve İmalat Sanayinin Payı şeklindedir. Yeni kurulan çoklu regresyon modeli *Model 2*’nin EKK ile tahmin edilen çıktıları gösteren istatistik tablosu Tablo 4.4’deki gibidir.

Tablo 4.4: Model 2 İstatistik Tablosu

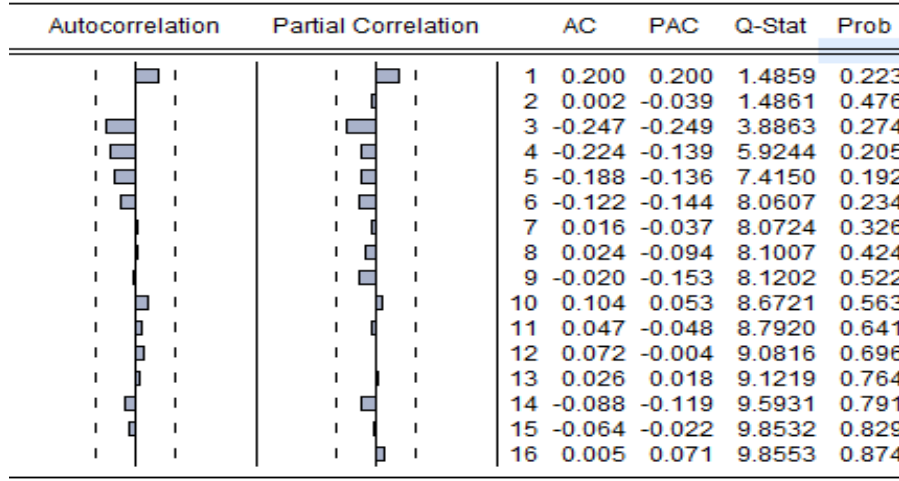
Bağımlı Değişken: VERGİ YÜKÜ				
Metod: En küçük kareler				
Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	t-İstatistiği	Olasılık Değer
Tarım Kesimi Payı	-0,534	0,069	-7,707	0,000
Toplam Dış Ticaret Payı	0,099	0,024	4,101	0,000
Toptan ve Perakende ve İmalat Sektörleri Payı	-0,321	0,050	-6,421	0,000
C	0,275	0,020	13,788	0,000
R ²	0,978			
Düzeltilmiş R ²	0,976			
F-istatistiği	445,033	Durbin-Watson istatistiği		1,573

EKK yöntemiyle tahmin edilen *Model 2* incelendiğinde bağımsız değişkenlerin her birinin kendi başlarına %5 anlamlılık düzeyinde anlamlı oldukları, modelin bütününün anlamlılığını gösteren F istatistik değerinin de yine %5 anlamlılık düzeyinde anlamlı olduğu görülmektedir. Bunun yanında modelin R² düzeyinin başka bir deyişle kullanılan toplam üç bağımsız değişkenin bağımlı değişkendeki değişimleri açıklama oranının %97,8 seviyesinde olduğu söylenebilir. Kurulan modelde otokorelasyon olup olmadığı



incelemek adına öncelikle Şekil 4.1’de serinin otokorelasyon korelogramı incelenmiş ve ilk etapta otokorelasyon olmadığı görülmektedir.

Date: 05/18/19 Time: 16:13
Sample: 1984 2017
Included observations: 34



Şekil 4.1: Model 2 için Otokorelasyon Korelogramı

Model 2 çoklu doğrusal regresyonunda otokorelasyon sorgulaması için Breusch – Godfrey testi gerçekleştirilmiştir. Bu amaçla kurulan hipotez aşağıdaki gibidir.

$$H_0 : \rho_1 = \rho_2 = \dots = \rho_p = 0$$

$$H_1 : \rho_1 \neq \rho_2 \neq \dots \neq \rho_p \neq 0$$

Tablo 4.5: Breusch – Godfrey (LM) Otokorelasyon Testi

Breusch-Godfrey Seri Korelasyon LM Testi:			
F-istatistiği	0,715	Olasılık F (2,28)	0,498
Gözlem Sayısı*R ²	1,653	Olasılık Ki-Kare (2)	0,438

Modelde ikinci mertebeden otokorelasyon olup olmadığını test edebilmek adına Breusch – Godfrey (LM) testi çalıştırıldığında, test sonuçlarına göre olasılık değeri 0,438 > 0,05 olduğundan dolayı ikinci mertebeden otokorelasyon bulunmadığı % 95 güven seviyesinde söylenebilir. Model 2’de çoklu doğrusal bağlantı sorununun giderilip giderilemediğini aşağıdaki Tablo 4.6’de görülebilmektedir.

Tablo 4.6: Model 2 için Çoklu Doğrusal Bağlantı Sorgusu

VIF Değeri			
	Katsayı	Uncentered	Centered
Değişken	Varyans	VIF	VIF
Toplam Dış Ticaret Payı	0,000	69,037	2,461
Tarım Kesimi Payı	0,005	44,650	5,406
Toptan ve Perakende ve İmalat Sektörleri Payı	0,002	169,820	4,981
C	0,000	227,881	NA



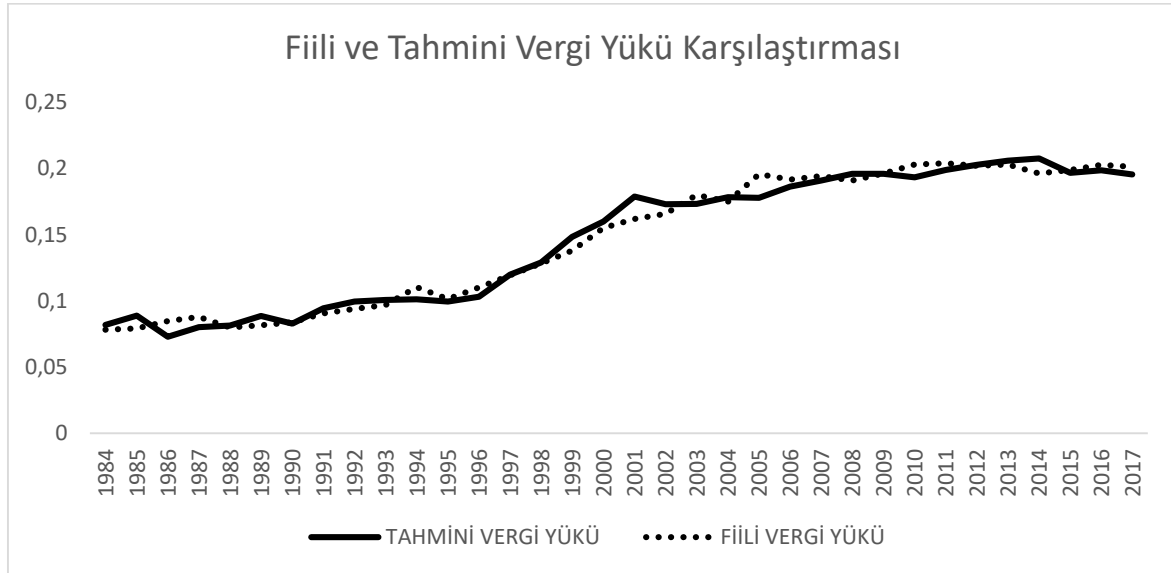
Centered VIF değerleri incelendiğinde tüm bağımsız değişkenler için *Centered VIF* < 6 olarak gerçekleştiğini dolayısıyla yeni kurulan modelde çoklu doğrusal bağlantı sorununun olmadığı görülmektedir³.

Çalışmada normallik varsayımının geçerliliği *Jarque – Bera* testi kullanılarak test edilmiştir. Test olasılık değeri $0,979 > 0,05$ olduğundan modelin artıklarının normal dağılım göstermektedir. Hata terimi varyansının değişken olmaması varsayımı ise *Breusch – Pagan – Godfrey* testi ile sınanmış ve olasılık değerleri $0,05$ ’den büyük olduğundan dolayı değişen varyans olmadığı saptanmıştır.

Yukarıdaki varsayımlar, testler ve bulgular neticesinde vergi yükü için oluşturulan tahmin denklemi aşağıdaki gibidir:

$$\text{Vergi Yükü}^{\wedge} = 0,2752 - 0,534 * \text{Tarım Kesimi Payı} + 0,0994 * \text{Toptan Dış Ticaret Payı} - 0,3209 * \text{Toptan – Perakende ve İmalat Sanayi Payı}$$

Elde edilen tahmin modeli üzerinden her bir yıl için yapılan vergi yükü tahmini neticesinde oluşan seri çalışmanın ikinci aşamasında kullanılacak olan vergi gayreti indeksini hesaplamada temel teşkil edecektir. 1984 – 2017 yılları arasındaki fiili ve tahmini vergi yükü serileri aşağıda Şekil 4.2’de bir arada gösterilmiştir.



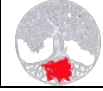
Şekil 4.2: Fiili ve Tahmini Vergi Yükü Karşılaştırması

4.2.2. Türkiye’deki Vergi Gayretinin Hesaplanması

Teorik olarak vergi gayreti devletin vergi toplamadaki başarısının oransal bir göstergesidir ve genel olarak aşağıdaki formül ile ifade edilmektedir.

$$\text{Vergi Gayreti} = \frac{\text{Fiili Vergi Yükü}}{\text{Vergi Kapasitesine Esas Tahmini Vergi Yükü}}$$

³ Çoklu doğrusal bağlantıda VIF değerinin kabul edilebilirliği ile ilgili sınırlar çeşitli çalışmalarda farklı yorumlar ortaya çıkarmakla birlikte Hair, J. F. Jr. v.d.(1995) eserlerinde VIF değerinin <10 olması yeterli bulunmuştur.



Matematiksel olarak vergi gayreti için beklenen değer ≤ 1 şeklindedir. Ancak uygulamada yapılan hesaplama yanlışları veri kabul edilirse vergi gayretinin > 1 olduğu yıllar için vergi otoritesi açısından vergi toplamadaki başarının göstergesi şeklinde de yorumlanabilir. Fiilen vergi gayretinin > 1 şeklinde gerçekleşmesinin altında o yıllarda veya hemen öncesindeki yıllarda uygulamaya konulmuş bir vergi barışı veya vergi affı şeklinde bir uygulama olabileceği gibi yeni uygulamaya konulan bir verginin marjinal etkisi ya da vergi otoritesinin denetim faaliyetlerinin yoğun olduğu dönemlerden de kaynaklanıyor olabilir. Vergi gayreti endeksi, kendisinin hesaplanmasında kullanılan fiili ve tahmini vergi yükü serileri ile birlikte Tablo 4.10'de gösterilmiştir.

Tablo 4.10: Fiili ve Tahmini Vergi Yükü Karşılaştırması (1984 -2017)

Yıllar	Fiili Vergi Yükü	Tahmini Vergi Yükü	Vergi Gayreti
1984	0,0783	0,0818	0,9572
1985	0,0792	0,0888	0,8921
1986	0,0849	0,0729	1,1638
1987	0,0879	0,0801	1,0972
1988	0,0800	0,0815	0,9809
1989	0,0816	0,0885	0,9216
1990	0,0839	0,0830	1,0107
1991	0,0906	0,0944	0,9601
1992	0,0940	0,0996	0,9442
1993	0,0968	0,1007	0,9617
1994	0,1103	0,1011	1,0909
1995	0,1014	0,0995	1,0197
1996	0,1103	0,1032	1,0686
1997	0,1195	0,1199	0,9969
1998	0,1283	0,1292	0,9933
1999	0,1381	0,1484	0,9307
2000	0,1552	0,1601	0,9698
2001	0,1619	0,1789	0,9045
2002	0,1659	0,1732	0,9579
2003	0,1801	0,1734	1,0384
2004	0,1751	0,1784	0,9811
2005	0,1958	0,1779	1,1005
2006	0,1916	0,1864	1,0279
2007	0,1943	0,1911	1,0164
2008	0,1909	0,1961	0,9734
2009	0,1964	0,1960	1,0020
2010	0,2032	0,1935	1,0500
2011	0,2040	0,1989	1,0254
2012	0,2020	0,2028	0,9960
2013	0,2030	0,2059	0,9861
2014	0,1964	0,2077	0,9457
2015	0,1989	0,1969	1,0099
2016	0,2030	0,1988	1,0208
2017	0,2014	0,1955	1,0300



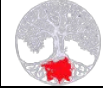
İlgili tabloya bakıldığında 1986 ve 1987 yıllarındaki yüksek vergi gayretinin altında 1984 yılında kabul edilerek 1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanununun etkisi olduğu söylenebilir. Bununla birlikte 1985 yılında çıkarılan vergi affının 1986 ve 1987 yıllarında göreceli olarak artan vergi gayreti üzerinde olumlu bir etkisi olduğu düşünülmektedir. Ardından gelen periyotta 1988 – 1993 yılları arasında vergi gayretinin genellikle < 1 şeklinde gerçekleştiği görülmektedir. Bu dönemdeki tek istisna yıl 1990 olarak görülmekte olup vergi gayretinin söz konusu yılda aynı yıl gerçekleşen vergi affının etkisi ile > 1 olduğu söylenebilir.

İlgili dönemin gerek hane halkı gerekse de girişimci yönünden en popüler vergisi Katma Değer Vergisi (KDV)'dir. KDV, orta ve alt gelir grupları açısından bir dolaylı vergi olarak harcanabilir geliri azaltan bir yük olmakla birlikte özellikle ihracatçılar açısından ihracatın teşvik ve gelişimi kapsamında ihracat faaliyeti sürecinde girişimcilerin yüklendikleri (satın aldıkları ara mal ve / veya hizmetlerin) indirilecek KDV tutarlarını devletten iade almaları olanağı sayesinde suistimale açık bir hale gelmiştir. Vergi otoritesinin denetim fonksiyonunu etkin olarak yerine getiremediği noktalarda fiilen ve reel olarak gerçekleşmeyen ihracatın gerçekleştirilmesi adına devletten hak edilmeyen tutarlarda KDV iadesi alınmış ve bu şekilde vergi gelirlerinin kamu harcamalarını finanse edebilme kabiliyeti azalırken toplumsal açıdan vergi uyumu da olumsuz etkilenmiştir. Buna ek olarak gerek Kurumlar vergisi gerekse de Gelir Vergisi açısından 1988 yılı sonrasında uygulamaya konulan teşvikler ve vergi istisna ve muafiyetleri özel yatırım harcamalarını yeteri kadar tetikleyememiş buna karşın vergi kaybı ve vergi boşluğu neticesinde oluşan kamu finansman açığı iç borç stokunun artmasına yol açmıştır.

1993 yılı ayrıca vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payının %75 ile 1985 yılından sonra en düşük payı aldığı dönemi ifade etmektedir. Kurumlar ve Gelir vergisi açısından Arz yanlı iktisat politikaları paralelinde dönemin hükümeti tarafından getirilen indirimler toplumun belli bir kesiminin üzerindeki vergi yükünü belli ölçüde azaltıcı etkiye bulunurken özellikle 2001 yılına kadar gerek iç gerekse de dış kaynaklı ekonomik ve siyasi krizlerin olduğu bir dönem yaşanmıştır.

1994 yılındaki vergi gayreti artışının üzerinde aynı yılın 5 Nisan tarihinde alınan ekonomik ve mali tedbir kararlarının etkisi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Dönemin başbakanı tarafından açıklanan kararların başında vergilendirmede etkileştirme ve denetim mekanizmasının iyileştirilmesi gelmektedir. Siyasal istikrarın tesis edilemediği 1995 -1999 döneminde dört ayrı hükümetin görev almış ancak vergide yapısal anlamda reformist bir hamle ancak 1998 yılında 4396 sayılı kanun ile alınabilmiştir. Bu kanun ile vergi dilimleri yeniden ayarlanmış ve doğrudan vergilere ilişkin önceki dönemlerde getirilen istisna ve muafiyetlerin kapsamı belli ölçüde daraltılarak verginin tabana yayılmasına yönelik tedbirler alınması hedeflenmiştir.

Bu açıklamalar ışığında vergi gayretinin 1998 yılında 0,99 seviyesine yükselmiş olduğu görülmektedir. 1998 yılındaki 4396 sayılı kanun vergi affı ile birlikte aynı zamana yapısal bir düzenlemeyi de içinde barındırması anlamında özel bir kanun olmakla birlikte etkisi sürdürülebilir olamamıştır. Ertesi yıl seçimlerden sonra üçlü koalisyon iktidarı döneminde *International Monetary Fund* (IMF) ile gerçekleştirilen *Stand By* anlaşması çerçevesinde daraltıcı maliye politikası ve ek mali disiplinler yeni vergileri beraberinde getirmiştir. Buna rağmen 2000 yılında vergi gayreti 0,96 oranında gerçekleşmiş ancak 2001 yılındaki derin ekonomik kriz tüm kesimler üzerinde vergiye yönelik ekonomik



kaynaklı bir mükellef tepkisi oluşturmıştır. Bu görüşü destekler nitelikte 2001 yılındaki vergi gayretinin 0,90'lar seviyesine gerilemiştir.

15 Nisan 2001 tarihinde açıklanan 'Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı' ile Türkiye'de kamu maliyesi hedefleri somut olarak belirlenmeye çalışılmış ve bu doğrultuda vergi denetimlerinin artırılması, vergi kimlik numarası uygulamasına geçilerek vergi kayıp ve kaçağının önüne geçilmesine yönelik tedbirler alınmıştır. Programın etkileri ekonomik krize rağmen kendisini 2002 ve 2003 yılı vergi gayreti oranlarında göstermiş vergi gayreti 1,04 seviyesine kadar ulaşmıştır. Ayrıca 2003 yılında açıklanan 4811 sayılı kapsamlı vergi barışı da söz konusu artışta etkili olmuştur.

2002 yılındaki seçimlerden sonra Türkiye'de oluşan siyasi istikrar ortamı ve arkasında daha önceden tesis edilmiş olan 'Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı' nın yansımaları maliye nezdinde vergi tahsilat politikasında görece başarılı bir periyodun oluşmasına yol açmıştır. 2008 yılında yaşanan global ekonomik krize kadar Türkiye'de herhangi bir vergi affı çıkarılmamasına rağmen vergi gayreti neredeyse tüm yıllarda > 1 şeklinde gerçekleşmiştir. Vergi sistemleri gerek vergi otoritesi gerekse de verginin doğrudan muhatabı olan mükellefler açısından karşılıklı bir uyum mekanizmasının çerçevelediği alış veriş işlemidir. Kendi içinde tutarlı bir vergi sistemi, bunu destekleyen güçlü ve istikrarlı siyasi otorite mükelleflerin vergiye olan uyumlarını artırıcı bir etki oluşturur. İşte bu gönüllü uyumun göreceli etkisi söz konusu döneme yansımıştır denilebilir. Ancak buna rağmen gerçek anlamda ölçülemeyen kayıt dışı ekonominin varlığı ve reel vergi boşluğu sadece tahakkuk ve tahsil bazında yapılan bir vergi gayreti değerlendirmesinin bu anlamda eksik olabileceği gerçeğini analizin bir tarafında dikkate almayı zaruri hale getirmektedir. Örneğin ücret gelirleri üzerinden tahakkuk ettirilerek kaynağından kesilen stopajı ele alırsak Türkiye'de ücretli kesimde toplam mükelleflerin %42'lik bir kısmının asgari ücretli olduğu görülmektedir. Lakin bu oranın gerçekliği tartışmaya açıktır. Gerçek ücretlerin daha yüksek olduğu düşünülürse tahsili mümkün olmayan kayıt dışı ücret gelirlerinden elde edilemeyen vergi kaybının maliye idaresi üzerinde oluşturduğu yük ortadadır.

2009 yılından itibaren uygulamaya konulan vergi politikaları ile Türkiye'de toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı giderek artan bir seyir izlemektedir. 2009 – 2011 yılları arasında vergi gayreti > 1 olarak gerçekleşmesine rağmen söz konusu yıllardaki verginin daha büyük bir oranda ücretli kesim üzerinde ve orta ve dar gelirli kesim üzerinde yük oluşturduğu söylenebilir. 2011 – 2017 yılları arasında toplamda beş kez kapsamlı vergi affı, 'vergi barışı' adı altında uygulamaya konulmuş olup ardı ardına gelen ve süreklilik arz eden vergi aflarının mükellefler nezdinde oluşturduğu vergi algısı olumsuz olmaktadır. Ülkemizde 2007 – 2018 yılları arasında gelir vergisi mükellefleri özelinde yapılan araştırmada nüfus artış oranının altında gerçekleşen kayıtlı mükellef sayısı artışı bir yanıyla kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınamamasını gösterirken diğer taraftan vergi aflarının da etkisi ile vergi sistemine yönelik bir çeşit mükellef tepkisi olarak da değerlendirilebilmektedir.

4.2.3. Türkiye'deki Vergi Gayreti ile Kurumsal Kalite Endeksinin Ekonometrik Anlamlılığının Testi

Çalışmanın ikinci fazında, hesaplanmış olan Vergi Gayreti endeksi ile ICRG tarafından 1984 yılından itibaren oluşturulmuş olan Politik Risk Bileşenleri endeksi verileri kurumsal kalite ölçütü olarak karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır. Tablo 4.11'de Türkiye için 12 bağımsız değişkenden oluşan kurumsal kalitenin belirleyici unsurları kendi



içlerindeki ağırlıklarına göre hesaplanarak 1984 – 2017 yılları arasındaki 34 yıl için ağırlıklı ortalama kurumsal kalite verisi elde edilmiştir.

Tablo 4.11: Türkiye’nin Ağırlıklı Ortalama Kurumsal Kalite Endeksi

YILLAR	(0-12)	(0-12)	(0-12)	(0-12)	(0-12)	(0-6)	(0-6)	(0-6)	(0-6)	(0-6)	(0-6)	(0-4)	ORTALAMA
	A-İSTİKRARLI HÜKÜMET	B-SOSYO-EKONOMİK KOŞULLAR	C-YATIRIM PROFİLİ	D-İÇ ÇATIŞMA	E-DİŞ ÇATIŞMA	F-YOLSUZLUK	G-ORDUNUN SİYASETE ETKİSİ	H-DİNİ GERGİNLİK	I-HUKUKUN ÜSTÜNLÜĞÜ	J-ETNİK GERGİNLİK	K-DEMOKRATİK HESAP VEREBİLİRLİK	L-BÜROKRASI KALİTESİ	
1984	66,67	61,81	66,67	56,94	66,67	50,00	50,00	50,00	50,00	33,33	63,89	50,00	55,50
1985	64,58	58,33	54,86	58,33	66,67	50,00	50,00	50,00	50,00	33,33	66,67	50,00	54,40
1986	58,33	56,25	51,39	59,03	66,67	50,00	50,00	50,00	50,00	33,33	70,83	50,00	53,82
1987	52,78	50,00	50,00	58,33	66,67	50,00	50,00	50,00	50,00	33,33	83,33	50,00	53,70
1988	46,53	31,25	41,67	52,78	62,50	50,00	66,67	50,00	50,00	33,33	83,33	50,00	51,50
1989	30,56	20,14	35,42	50,00	70,14	34,72	66,67	50,00	45,83	33,33	73,61	50,00	46,70
1990	37,50	17,36	33,33	49,31	68,75	33,33	66,67	50,00	33,33	33,33	62,50	50,00	44,62
1991	45,14	32,64	34,72	51,39	72,92	40,28	66,67	50,00	34,72	50,00	72,22	50,00	50,06
1992	66,67	54,17	49,31	63,89	83,33	66,67	83,33	62,50	69,44	56,94	100,00	75,00	69,27
1993	52,78	44,44	50,00	68,06	86,11	66,67	83,33	61,11	66,67	54,17	100,00	75,00	67,36
1994	42,36	49,31	42,36	62,50	90,28	66,67	75,00	66,67	66,67	41,67	100,00	75,00	64,87
1995	45,83	47,92	41,67	60,42	79,17	61,11	55,56	66,67	75,00	33,33	80,56	75,00	60,19
1996	56,94	37,50	39,58	61,81	75,69	33,33	50,00	59,72	73,61	33,33	83,33	75,00	56,66
1997	75,69	16,67	59,03	58,33	79,86	33,33	33,33	50,00	66,67	33,33	59,72	64,58	52,55
1998	84,03	16,67	66,67	35,42	68,75	33,33	16,67	50,00	66,67	33,33	33,33	50,00	46,24
1999	81,25	20,14	66,67	35,42	77,08	33,33	16,67	65,28	55,56	33,33	59,72	50,00	49,54
2000	80,56	16,67	81,25	63,89	79,17	43,06	33,33	66,67	65,28	33,33	66,67	50,00	56,66
2001	63,54	27,78	64,24	69,79	71,18	47,22	50,00	66,67	66,67	33,33	50,00	50,00	55,03
2002	58,68	35,42	65,28	77,78	86,81	33,33	48,61	66,67	66,67	33,33	33,33	50,00	54,66
2003	79,17	41,67	62,50	78,47	71,88	38,89	48,61	73,61	70,14	33,33	62,50	50,00	59,23
2004	80,21	53,13	65,63	75,35	71,88	41,67	66,67	83,33	75,00	34,03	89,58	50,00	65,54
2005	83,33	54,17	66,67	79,86	77,08	41,67	66,67	83,33	75,00	41,67	91,67	50,00	67,59
2006	82,64	54,17	66,67	64,58	70,83	41,67	52,78	83,33	75,00	41,67	91,67	50,00	64,58
2007	75,69	54,17	66,67	66,67	65,97	41,67	36,11	77,78	75,00	41,67	86,81	50,00	61,52
2008	67,01	54,17	63,89	66,67	64,58	41,67	33,33	67,36	75,00	41,67	83,33	50,00	59,06
2009	66,32	48,61	62,50	66,32	62,50	41,67	33,33	66,67	75,00	40,97	83,33	50,00	58,10
2010	68,75	45,83	62,50	62,85	62,50	41,67	33,33	66,67	63,89	33,33	79,17	50,00	55,87
2011	69,79	50,69	62,50	62,50	62,50	41,67	33,33	66,67	58,33	33,33	68,06	50,00	54,95
2012	62,50	54,86	63,19	62,50	62,50	41,67	33,33	66,67	58,33	33,33	66,67	50,00	54,63
2013	61,11	58,33	60,42	60,07	59,72	41,67	33,33	66,67	58,33	33,33	61,81	50,00	53,73
2014	56,25	50,69	50,35	58,33	58,33	34,03	33,33	66,67	56,25	33,33	64,58	50,00	51,01
2015	57,29	50,35	50,00	57,64	58,33	41,67	33,33	66,67	50,00	33,33	66,67	50,00	51,27
2016	64,24	51,04	54,17	53,13	62,50	41,67	33,33	62,50	50,00	33,33	62,50	50,00	51,53
2017	66,67	51,74	52,78	53,47	62,50	41,67	33,33	58,33	50,00	33,33	52,08	50,00	50,49

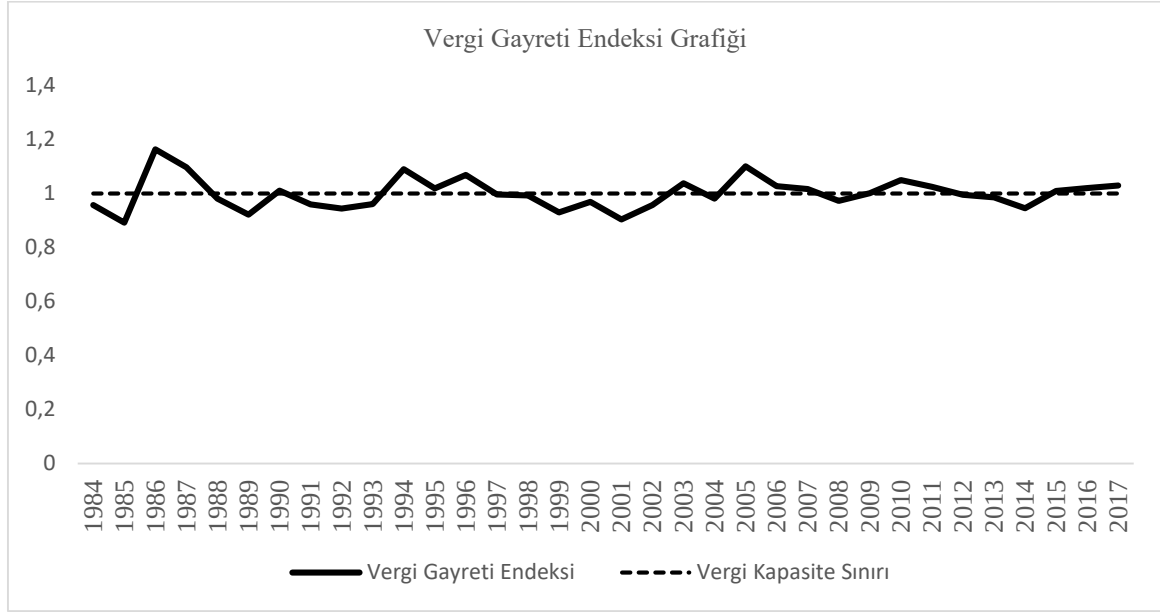
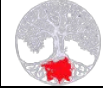
Yukarıdaki tablonun ortalama sütununda hesaplanan kurumsal kalite verisi ile önceki bölümde oluşturulan vergi gayreti endeksinin aralarındaki uzun dönemli ilişkinin varlığının ölçülmesi amacıyla eş bütünleşme analizi yapılması amaçlanmıştır ve bu amaçla öncelikle serilerin durağanlıklarına bakılmıştır.

Vergi Gayreti Endeksinin Durağanlığı: Serinin durağanlığını test etmek için kurulan hipotez aşağıdaki gibidir:

$H_0 : \delta = 0$ (Seri durağan değildir, seride stokastik trend ve birim kök vardır)

$H_1 : \delta \neq 0$ (Seri durağandır, seride stokastik trend ve birim kök yoktur)

Vergi gayreti endeksinin grafiği Şekil 4.3’deki gibi olup durağan bir görünüm sergilemektedir.



Şekil 4.3: Vergi Gayreti Endeksi Serisinin Grafiği

Vergi gayreti endeksi serisi incelendiğinde önceki bölümde ifade edildiği gibi vergi gayretinin KDV kanununun uygulamaya konulduğu ilk yıllarda önemli bir yükseliş gösterdiği görülmektedir. Söz konusu yükselişin 1986 yılından sonra kademeli olarak azalış gösterdiğini ve 1994 yılına kadar ≤ 1 şeklinde devam ettiği sonrasında ise değişen vergi politikalarına ve çıkarılan af yasalarına bağlı olarak ekonomik koşullar paralelinde hareket ettiği görülmektedir. Durağanlık testi için *Augmented Dickey Fuller* (ADF) testi uygulanmış ve test çıktısı Tablo 4.12'deki şekilde elde edilmiştir. Testin çıktıları yorumlandığında olasılık değeri α değerinden küçük olduğundan dolayı Vergi Gayreti endeksi serisinin durağan olduğu, stokastik trende sahip olmadığı ve birim kök içermediği sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 4.12: Vergi Gayreti Endeksi Birim Kök Test İstatistiği

H ₀ : Vergi Gayreti birim köke sahiptir			
		t-istatistiği	Olasılık değeri*
Augmented Dickey-Fuller Test İstatistiği		-4,875	0,0004
Kritik test değerleri:	1% seviye	-3,646	
	5% seviye	-2,954	
	10% seviye	-2,615	

Test istatistik değeri $0,0004 < 0,05$ olduğundan H₀ hipotezi reddedilmiştir.

Kurumsal Kalite Endeksinin Durağanlığı: Serinin durağanlığını test etmek için kurulan hipotez aşağıdaki gibidir:

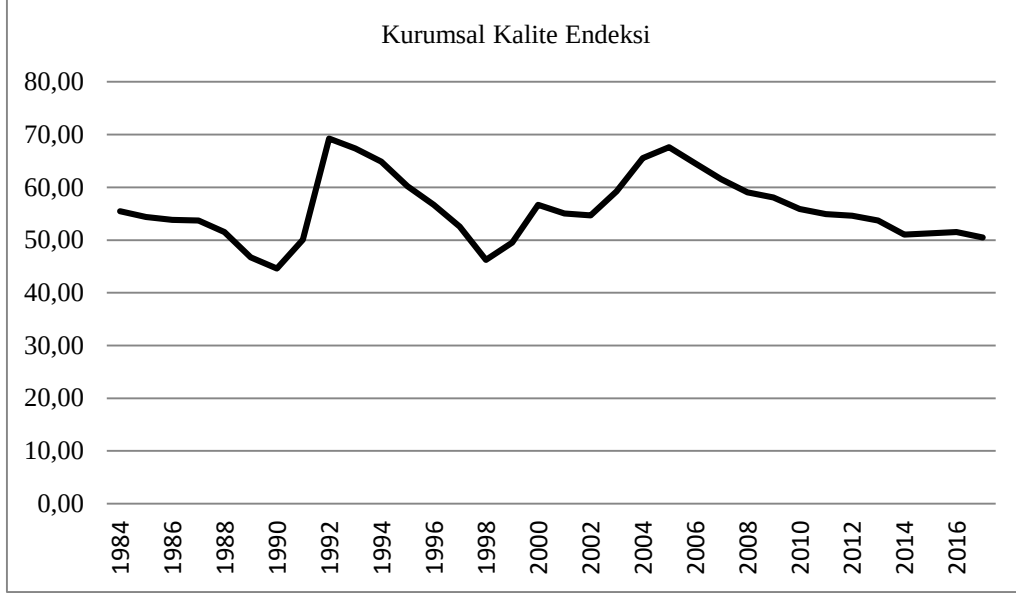
H₀: $\delta = 0$ (Seri durağan değildir, seride stokastik trend ve birim kök vardır)

H₁: $\delta \neq 0$ (Seri durağandır, seride stokastik trend ve birim kök yoktur)

Kurumsal kalite endeksinin grafiği Şekil 4.4'deki gibi olup durağan bir görünüm sergilemektedir. Endeks ilk yayınlanmaya başladığı yıldan itibaren 1990'a kadar bir



azalış eğilimi göstermekte olup ardından 1992 yılında 70 ortalama puana ulaşmış ve 1998 yılında yeniden 50 ortalama puanın altına gerilediği görülmektedir. Türkiye’nin ortalama kurumsal kalitesinin 2005 yılında 67 ortalama puanı geçtikten sonra son 12 yılda kademeli olarak azalan bir grafik çizdiği görülebilmektedir.



Şekil 4.4: Kurumsal Kalite Endeksi Grafiği

Kurumsal kalite serisinin durağanlığı ADF ile test edilmiş olup Tablo 4.13’de görüldüğü üzere serinin Vergi Gayreti endeksinde olduğu gibi olasılık değerinin α değerinden küçük olduğundan dolayı $0,02 < 0,05$ durağan olduğu, stokastik trende sahip olmadığı ve birim kök içermediği sonucuna ulaşılmıştır.

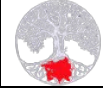
Tablo 4.13: Kurumsal Kalite Endeksi Birim Kök Test İstatistiği

H ₀ : Kurumsal Kalite Endeksi birim köke sahiptir			
		t-istatistik	Olasılık Değeri*
Augmented Dickey-Fuller test istatistiği		-3,353	0,0206
Kritik test değerleri	1% level	-3,653	
	5% level	-2,957	
	10% level	-2,617	

Her iki serinin de durağan olması nedeniyle eş bütünleşme analizi yapılmaksızın öncelikle her iki serinin de aralarındaki ilişki (t) dönemi korelasyonlarına bakılarak incelenmiştir. Korelasyon tablosu Tablo 4.14’de görüldüğü üzere, değişkenlerden Kurumsal Kalite endeksinin (t) döneminde değeri ile Vergi Gayreti endeksinin (t) dönemi değeri arasında pozitif yönlü ancak oldukça zayıf bir ilişkiyi belirtmektedir.

Tablo 4.14: Kurumsal Kalite ve Vergi Gayreti Korelasyon Tablosu

t dönemi için		
	Vergi Gayreti Endeksi (t)	Kurumsal Kalite Endeksi (t)
Vergi Gayreti Endeksi (t)	1	0,18397
Kurumsal Kalite Endeksi (t)	0,18397	1



Kurumsal Kalite ve Vergi Gayreti serilerinin aralarındaki ilişki ‘Gecikmesi Dağıtılmış Modeller’ yardımıyla teste tabi tutularak Bağımlı Değişken olarak Vergi Gayreti ’nin (t) dönemi değerinin hem kendi gecikmeli değerlerinin hem de Bağımsız Değişken ‘Kurumsal Kalite Endeksi’nin (t) dönemi ve gecikmeli değerlerinin yer aldığı tahmini çoklu regresyon modelinde analiz edilmiştir. Kurulan modeldeki değişkenler aşağıdaki gibidir:

Y_t : Bağımlı Değişken (Vergi Gayretinin t dönemindeki değeri)

Y_{t-1} : Bağımsız Değişken (Vergi Gayretinin t-1 dönemindeki değeri)

Y_{t-2} : Bağımsız Değişken (Vergi Gayretinin t-2 dönemindeki değeri)

X_t : Bağımsız Değişken (Kurumsal Kalite Endeksinin t dönemindeki değeri)

X_{t-1} : Bağımsız Değişken (Kurumsal Kalite Endeksinin t-1 dönemindeki değeri)

X_{t-2} : Bağımsız Değişken (Kurumsal Kalite Endeksinin t-2 dönemindeki değeri)

U_t : Hata payı

α : Regresyon sabiti

Otoregresif Dağıtılmış Gecikme Modeli (ARDL) aşağıdaki şekilde kurulmuştur:

$$Y_t = \alpha + \beta_0 X_t + \beta_1 X_{t-1} + \beta_2 X_{t-2} + \beta_3 Y_{t-1} + \beta_4 Y_{t-2} + U_t$$

Yukarıdaki bağımsız değişkenler ile kurulan modelin EKK ile tahmin edilen test istatistik sonuçları Tablo 4.15’deki gibidir.

Tablo 4.15: ARDL Modeli EKK Tahmin Çıktısı

Bağımlı Değişken: Vergi Gayreti				
Metod: En küçük kareler				
Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	t-istatistik	Olasılık
Vergi Gayreti (-1)	0,243	0,085	2,858	0,008
Vergi Gayreti (-2)	0,333	0,076	4,377	0,000
Kurumsal Kalite (-1)	0,000	0,002	0,165	0,870
Kurumsal Kalite (-2)	-0,003	0,001	-2,374	0,025
Kurumsal Kalite	0,003	0,001	2,375	0,025
C	0,852	0,063	13,420	0
R^2	0,754			
Düzeltilmiş R^2	0,707			
F-istatistiği	15,95			
	8			



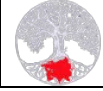
Yukarıdaki tabloda kurulan model denklemindeki bağımsız değişkenlerin biri hariç tümünün anlamlı çıktığı görülmektedir. Kurumsal Kalite endeksinin (t-1) dönemi bağımlı değişkeni açıklama gücü istatistiki olarak anlamsız çıkmıştır. Modelin bağımsız değişkenleri incelendiğinde (t) dönemindeki vergi gayretinin açıklanmasında vergi gayretinin (t-1) ve (t-2) dönemlerindeki değerlerine ait regresyon katsayılarına bakılarak etkili oldukları söylenebilir. Bununla birlikte kurumsal kalitenin t dönemindeki ilişkisinin pozitif (t-2) dönemindeki değerinin ise negatif katsayı ile modelde yer aldığı görülmektedir.

Tablo 4.16’de kurumsal kalite ve vergi gayreti serileri vergi aflarının çıkarıldığı yıllarla birlikte aynı çerçevede gösterilmiş olup eldeki veriler ışığında yorumlanmıştır. Türkiye’de mevcut kayıtlı ekonomi içerisinde vergi sistemine dâhil olmuş bulunan mükelleflerin ödemiş oldukları vergi tutarları çalışmanın vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınmıştır.

Tablo 4.16: Vergi Gayreti – Kurumsal Kalite ve Vergi Afları (1984-2017)

Yıllar	Vergi Gayreti Endeksi	Kurumsal Kalite Endeksi	Vergi Aflarının Çıkarıldığı Yıllar	Yıllar	Vergi Gayreti Endeksi	Kurumsal Kalite Endeksi	Vergi Aflarının Çıkarıldığı Yıllar
1984	0,99	55,50	0	2001	0,93	55,03	1
1985	0,89	54,40	1	2002	0,99	54,66	1
1986	1,28	53,82	0	2003	1,06	59,23	1
1987	1,07	53,70	0	2004	0,99	65,54	0
1988	0,98	51,50	1	2005	1,11	67,59	0
1989	0,93	46,70	0	2006	1,02	64,58	0
1990	0,99	44,62	1	2007	1,00	61,52	0
1991	0,92	50,06	0	2008	0,96	59,06	1
1992	0,90	69,27	1	2009	1,00	58,10	0
1993	0,91	67,36	0	2010	1,06	55,87	0
1994	1,06	64,87	0	2011	1,03	54,95	1
1995	0,98	60,19	0	2012	1,00	54,63	0
1996	1,05	56,66	0	2013	0,98	53,73	1
1997	0,96	52,55	1	2014	0,94	51,01	1
1998	1,09	46,24	1	2015	1,00	51,27	0
1999	0,98	49,54	0	2016	1,00	51,53	1
2000	1,00	56,66	0	2017	1,01	50,49	1

Bununla birlikte Türkiye gibi kayıt dışı ekonominin göreceli olarak yüksek olduğu ve vergi sistemine dâhil edilemediği ülkelerde vergi yükü ile ilgili tahminin yapılabilmesi zorlaşmaktadır. Türkiye’de fiili vergi yükü ve tahmini vergi yükü oranları ile hesaplanan vergi gayretinin genellikle ‘1’e yakın gerçekleştiği görülmekte olup söz konusu durumun Türkiye’de tahsil edilen vergilerin vergileme sınırına yakın gerçekleştiği sonucunu vermektedir. Bununla birlikte söz konusu durum fiili vergi yükünün temelini oluşturan



dolaylı vergiler ve ücret gelirleri üzerinden kaynağından kesilen gelir vergileri, kayıt dışının dâhil edilemediği bir GSYİH’da göreceli olarak yüksek çıkmasına ve tahmini vergi yüküne de büyük ölçüde yaklaşmasına yol açmaktadır.

5. Sonuç

Bu çalışmanın amacı vergi gayreti ile kurumsal kalite arasındaki ilişkinin incelenmesidir. Çalışmada Türkiye örneklemini kullanılmış ve ilk aşamada 1984 – 2017 yılları arasında gerçekleşen fiili vergi yükünün her bir yıl için tahmin edilen vergi yüküne bölünmesi neticesinde vergi gayreti endeksi hesaplanmıştır. Çalışmanın ikinci aşamasında ise, hesaplanmış olan Vergi Gayreti endeksi ile ICRG tarafından 1984 yılından itibaren oluşturulmuş olan Politik Risk Bileşenleri endeksi arasındaki ilişki incelenmiştir. Bulgular kurumsal kalitenin Türkiye için 1984 – 2017 yılları arasındaki veriler çerçevesinde Vergi gayretini açıklama gücünün oldukça zayıf olduğunun buna karşın vergi gayretinin kendi gecikmeli değerlerinin t dönemindeki vergi gayreti üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu yönündedir.

Verginin tabana yayılmasından çok vergi tabanının genişletilmesi gerekliliğinden hareketle, toplumsal olarak vergi kültürünün oluşmasına esas teşkil edecek nitelikte ekonominin vergilendirilemeyen kesiminin sistemin içine dâhil edilmesiyle vergi yükü tahmini ve doğal olarak vergi gayreti rakamları farklılık gösterecektir. Politik kurumların istikrarlı olduğu, uygulanacak vergi politikalarının değişen hükümetler ve onların parti programlarından bağımsız olarak toplumun tüm kesimlerince benimsenmiş olduğu bir vergi sisteminde kurumsal kalitenin vergi gelirleri üzerinde etkisinin pozitif olması beklenebilir. Ancak, tekrar eden vergi aflarının, sık sık değişen ve dili bakımından anlaşılması kolay olmayan bir vergi mevzuatının kurumsal kalitenin azalışına yol açtığını buna karşın söz konusu af yıllarında veya hemen affı takip eden yıllarda vergi gayretindeki yükselişler aradaki ilişkinin yönünü açıklayabilecek noktaların başında gelmektedir. Özellikle vergi afları son yıllarda vergi aslının 36 aya varan vadelerle taksitlendirilmesini içeren koşullarla mükellefler açısından ödeme kolaylığı yaratırken vergi tahsil ilkesi açısından hazineye gecikmeli ve dağılmış bir etki yapmaktadır. Kurumsal kalitenin iki yıl gecikmeli değeri ile vergi gayreti arasındaki ilişki aynı zamanda kurumsal kaliteyi oluşturan unsurlarda meydana gelen değişikliklerin bir başka kurum olarak vergiye etkisinin gecikmeli yansıdığı sonucunu da göstermektedir.

Çalışma, vergi gayretinin hesaplanması adına yapılan vergi yükü tahmininde dikkate alınan bağımsız değişkenler, incelenen dönem ve kurumsal kaliteyi oluşturan unsurlar olarak modele dâhil edilen veri seti açısından belli kısıtlara haizdir. Öncelikle Türkiye’de politik risk bileşenleri tarafından oluşturulan kompozit bir kurumsal kalite değişkeninin içerisinde vergi ödeme ve vergi toplama ile ilgili doğrudan veya dolaylı ilgili olmayan değişkenlerin olma olasılığı bundan sonraki çalışmalara konu teşkil etmelidir. Benzer şekilde, vergi gayretinin nihayetinde bir tahmin verisi olduğu gerçeğinden hareketle söz konusu tahminde kullanılan bazı değişkenlere yenileri eklenerek vergi yükü tahmini ve vergi gayreti çalışma tekrarlanmalıdır. Yine ileriki çalışmalarda potansiyel vergi gelirleri “kayıt dışı ekonominin yüzdesi” dikkate alınarak incelenerek kurumsal kalite ile aralarındaki ilişki yeniden irdelenebilir.

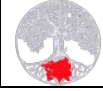
Türkiye gibi kayıtdışı ekonominin göreceli olarak fazla ve buna bağlı olarak vergi tabanının dar olduğu bir ülkede kurumsal kalite verisindeki artış ve azalışların vergi gayretinin üzerinde doğrudan ve kuvvetli bir etkisi olmadığı yukarıdaki bilgiler ve elde edilen ekonometrik sonuçlar çerçevesinde söylenebilir. Türkiye’de mevcut vergi



gelirlerinin dolaylı ve dolaysız vergiler şeklindeki dağılımına bakıldığında dengenin %70 - %30 oranında dolaylı vergiler lehine oluştuğu düşünüldüğünde, vergi yükünün özellikle vergiyi yansıtmaya olanağı bulunmayan dar ve sabit gelirli kesim üzerinde daha fazla hissedildiği, bu durumun ülkenin vergi sisteminin sadece ekonomik değil sosyolojik gerçekliklerle de senkronize olması gerektiği gerçeğini ortaya çıkartmaktadır.

KAYNAKÇA

- Acemoğlu, D., S. Johnson ve J. Robinson (2004), *Institutions as the fundamental cause of long-run growth*, <https://www.nber.org/papers/w10481.pdf> (18.06.2019).
- Aixala, J. ve G. Fabro. (2008). “Does the impact of institutional quality on economic growth depend on initial income level”. *Economic Affairs*, 27(3), 45-49.
- Alm, J., B.R. Jackson. ve M. Mckee (1992). “Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data”. *National Tax Journal*, 45(1), 107-114.
- Arıkan, A.N. (2009), *OECD ülkeleri çerçevesinde Türkiye’deki vergi yükünün analizi* <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4941> (19.06.2019).
- Armağan, R. (2007). “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), 227-252.
- Aron, J. (2000). *Growth and institutions: A review of the evidence*. <https://doi.org/10.1093/wbro/15.1.99> (19.06.2019).
- Aytun, C. ve C.S. Akın. (2014). “Kurumsal kalite ve ekonomik büyüme: panel nedensellik analizi”. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(1), 89-100.
- Barone, G. ve S. Mocetti. (2011). “Tax morale and public spending inefficiency”. *International Tax and Public Finance*, 18(6), 724-749.
- Butkiewicz, J.L. ve H. Yanikkaya. (2006). “Institutional quality and economic growth: Maintenance of the rule of law or democratic institutions, or both?” *Economic Modelling*, Vol.23, 648-661.
- Campos, N. F. ve Y. Kinoshita. (2003). *Why does FDI go where it goes? New evidence from transition economies*. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03228.pdf> (18.06.2019).
- Chang, H.J. (2011). “Institutions and economic development: Theory - policy and history”. *Journal of Institutional Economics*, 7(4), 473-498.
- Chong, A. ve C. Calderon. (2000). *Causality and feedback between institutional measures and economic growth*. <https://booksc.xyz/book/8980898/8b0161> (20.06.2019).
- Dawson, J.W. (1998). “Institutions, investment and growth: New cross-country and panel data evidence”. *Economic Inquiry*, 36(4), 603-619.
- Demir, İ.C. (2013). *Türkiye’de vergi yükü (objektif ve sübjektif yönleriyle)*. Bursa: Dora Basım.
- Easterly, W. (2001). *Can institutions resolve ethnic conflict?* <https://booksc.xyz/book/31512955/d20200> (21.06.2019).



- Falkinger, J. (1995). "Tax evasion, consumption of public goods and fairness". *Journal of Economic Psychology*, Vol. 16, 63-72.
- Gökalp, F. ve E. Baldemir. (2006). "Kurumsal yapı ve ekonomik büyüme ilişkisi". *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 212-226.
- Güriş, S., E. Çağlayan Akay ve B. Güriş. (2017). *Eviews ile temel ekonometri*, İstanbul: Der Yayınları.
- Horodnic, I.A. (2018). "Tax morale and institutional theory: A systematic review". *International Journal of Sociology and Social Policy*, 38(9-10), 868-886.
- Karakayalı, H. ve Yanıkkaya, H. (2006). "Kurumsal faktörlerin ekonomik büyümeye etkileri. C.C. Aktan (Ed.), Kurumsal iktisat kuralları, kurumlar ve ekonomik gelişme". *SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi* No. 2, Yayın No. 194. (135-157).
- Knack, S. ve P. Keefer. (1995). *Institutions and economic performance: Cross – country tests using alternative institutional measures*. <https://booksc.xyz/book/9625164/dfc208> (20.06.2019)
- Lien, N.P. (2015). "The impact of institutional quality on tax revenue in developing countries". *Asian Journal of Empirical Research*, 5(10), 181-195.
- Marakbi, R. ve C. Turcu. (2016). *Corruption, institutional quality and growth: A panel smooth transition regression approach*. <https://afse2016.sciencesconf.org/98730/document> (22.06.2019).
- Mauro, P. (1995). *Corruption and growth*. <https://booksc.xyz/book/18909696/b594ef> (23.06.2019)
- Menard, C. ve M.M. Shirley (2005). *Handbook of new institutional economics*. C. Menard and M.M. Shirley (Ed.), (1-18). US: Springer.
- Nicolaidis, P. (2014). "Tax compliance, social norms and institutional quality: An evolutionary theory of public good provision". *European Commission Taxation Papers*, Working Paper No: 46, 1-26.
- Pessino, C. ve R. Fenochietto. (2010). "Determining countries tax effort". *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, 195(4), 65–87.
- Piketty T. (2015). *Yirmibirinci yüzyılda kapital*. (H. Koçak, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Pournarakis, M. ve N.C. Varsakelis. (2004). "Institutions, internationalization and FDI: The case of economies in transition". *Transnational Corporations*, 13(2), 77-94.
- Ricciuti, R., A. Savoia ve K. Sen. (2018). *How do political institutions affect fiscal Capacity? Explaining taxation in developing countries*. <https://booksc.xyz/book/69068436/b6ee4d> (23.06.2019).
- Rodrik, D. (1997). *TFPG controversies, institutions and economic performance in east Asia*. <https://www.nber.org/papers/w5914> (24.06.2019)
- Schaltegger, C. A. ve B. Torgler. (2007). "Government accountability and fiscal discipline: A panel analysis with Swiss data". *Journal of Public Economics*, 91(1-2), 117-140.



- Scully, G.W. (1988). *The institutional framework and economic development*. <https://booksc.xyz/book/36220117/9a9afa> (25.06.2019).
- Shleifer, A. ve R. Vishny. (1993). "Corruption". *Quarterly Journal of Economics*, 108(3), 599-617.
- Siddiqui, D. ve Q. Ahmed. (2009). *The causal relationship between institutions and economic growth: An empirical investigation for Pakistan economy*. <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/19745/> (30.06.2019)
- Spindler, Z.A. (1991). "Liberty and Development: A Further Empirical Perspective". *Public Choice*, 69, 197-210.
- Şahin, D. (2018). "MENA ülkelerinde kurumsal kalite ve ekonomik büyüme ilişkisinin analizi". *İktisadi Yenilik Dergisi*, 5(1), 1-9.
- Torgler, B. ve F. Schneider. (2007). "Shadow economy, tax morale, governance and institutional quality: a panel analysis". *Center for Economic Studies & Ifo Institute for Economic Research CESifo*, Working Paper No: 1923, 1-53.
- Torgler, B., İ.C. Demir, A. Macintyre, ve M. Schaffner. (2008). "Causes and consequences of tax morale: An empirical investigation". *Economic Analysis and Policy*, 38(2), 313-339.
- Torgler, B. ve F. Schneider. (2009). "The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy". *Journal of Economic Psychology*, 30(2), 228-245.
- Uğur, M. (2011). "Kurumsal kalite ve ekonomik performans: iktisadın yeniden siyasallaşması mı?" *İktisat ve Toplum*, (9), 36-41.
- Yılmaz, G.A. (2013). *Kamu maliyesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Yüksel, C. (2017). "Kamu maliyesi özet ders notları". http://www.cihanyuksel.org/mlly315_ders_notu.pdf . 30 Haziran 2019.