



VERGİ GELİRLERİNİ BELİRLEYEN FAKTÖRLERİN BÖLGESEL ANALİZİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ*

Ersin Nail SAĞDIÇ¹

Öz

Devletin asli ve diğer görevlerini yerini getirebilmek amacıyla ihtiyaç duyduğu finansman kaynaklarının başında vergiler gelmektedir. Vergiler sadece bir kamu geliri olmayıp aynı zamanda siyasi, mali, sosyal ve iktisadi açıdan etki yaratan önemli bir araçtır. Bu açıdan devletin hem gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan hem de ekonomik ve diğer sahalarda etkili bir role sahip olan vergi gelirlerinin hangi faktörlerden etkilendikleri ve belirlendikleri ülkeler açısından büyük önem arz etmektedir. Nitekim bir çok ekonomik olgu ya da olayın nedeni veya sonucu olan aynı zamanda devletin en önemli finansman aracı olan vergi gelirlerini Türkiye temelinde incelemek ve analiz etmek bu çalışmanın temel çıkış noktasını oluşturmuştur. Bu çalışmanın amacı Türkiye’de vergi gelirlerini belirleyen faktörleri belirleyerek bu faktörlerin vergi gelirleri üzerindeki etkilerini analiz etmektir. Analiz veri kısıtı nedeniyle, 1990-2001 yılları arasında iller bazı temelinde, 2004-2011 yılları arasında ise 26 Kalkınma Bölgesi temelinde kategorize edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, Türkiye’de kişi başına milli gelir düzeyi, sanayi sektörünün milli gelir içerisindeki payı, hizmetler sektörünün milli gelir içerisindeki payı ve ticari dışa açıklık derecesi vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemektedir. Tam tersine Türkiye’de tarım sektörünün bölgesel açıdan verimli olarak vergilendirilmediği ve vergi gelirlerini negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Benzer şekilde kamu harcamaları da bölgesel açıdan vergi gelirlerini negatif etkilemektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Gelirleri, Vergi Gelirlerinin Belirleyen Faktörler, Vergileme, Panel Veri Analizi, Bölgesel Vergi Analizi.

JEL Kodları: H11, H20, H71

REGIONAL ANALYSIS OF THE DETERMINANTS OF TAX REVENUES: THE CASE OF TURKEY

Abstract

Taxes are among the main sources of finance needed by a state to fulfil its essential and other duties. Taxes are not only a public revenue, but they are also an important tool that has an effect in political, financial, social and economic scales. In this sense, the factors that affect and determine the tax revenues, comprising an important part of a state’s revenues and having an influential role in both economy and other fields, carry a huge importance for countries. Thus, the basic starting point of this study is to examine and analyse tax revenues, which are the reason or result of various economic facts or events and which are the most important source of finance as well, on the basis of Turkey. The purpose of this study is to identify the determinants of tax revenues and analyse the effects of these determinants on tax revenues. Due to the data constraint in Turkey, the analysis has been categorized on the basis of provinces between the years of 1990-2001 and on the basis of 26 Development Regions between 2004 and 2011. According to the results, GDP per capita, the shares of industry and service sectors in GDP and the ratio of export plus imports to GDP positively affect tax revenues in Turkey. On the other hand, it has been identified that taxes are not collected by efficiently in agriculture sector on a regional scale and that this process affects tax revenues in a negative way. Similarly, public expenditures also affect the regional tax revenues negatively.

Keywords: Tax Revenues, The Determinants of Tax Revenues, Taxation, Panel Data Analysis, Regional Tax Analysis.

JEL Codes: H11, H20, H71

* Bu çalışma Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü’nde 05.05.2015 tarihinde kabul edilen “Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği” isimli doktora tezinden türetilmiştir.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, ersinnailsagdic@dpu.edu.tr
ORCID 0000-0002-4022-8515

Başvuru Tarihi (Received): 01.02.2019 **Kabul Tarihi (Accepted):** 21.04.2019

Giriş

Devletin toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak, toplumda güven, huzur ve adaleti sağlamak gibi temel fonksiyonları mevcuttur. Devletin bu ihtiyaçları karşılamak amacıyla ihtiyaç duyduğu finansman kaynaklarının başında vergi gelirleri gelmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde kamu gelirlerinin ortalama %75-90'ını oluşturan vergi gelirleri, devletin sadece finansal ihtiyaçlarını karşılamakla kalmamakta belirli fonksiyonları da yerine getirmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergilerin toplumda siyasi, iktisadi, mali, sosyal vb. birçok yönü ve rolünün olduğu belirtilebilir.

Devletlerin bireylerin ödeme güçlerini dikkate alarak özellikle kamu giderlerini karşılamak üzere aldığı vergiler, bu yönlerinin yanında borçlanma, bütçe açıkları vb. gibi sorunları gidermek için mali ve iktisadi politikaların en önemli aktörlerinden birisi haline gelmektedir. Ayrıca vergi gelirleri gelişmekte olan ülkelerin ekonomik büyüme ve kalkınmasında da önemli bir rol oynamaktadır. Özellikle etkin vergileme ile tahsil edilmiş dengeli vergiler, ülkelerin altyapı gelişimi, teknolojik ve diğer gelişme aşamalarında en önemli finansman kaynağı haline gelecektir. Yukarıda belirtilen ve benzer nedenlerden dolayı gelişmekte olan ülkelerde vergilendirme ve vergi gelirlerinin tahsilatındaki etkinlik ve verimliliğin günümüzde birçok bilimsel çalışma ile desteklenerek gelişmekte olan ülkeler için önemli bir araç olduğu ortaya konmuştur. Bu açıdan vergi gelirlerinin ne ölçüde olduğu, nelerden etkilendikleri, neleri etkiledikleri, nasıl elde edildikleri, psikolojik ve mali yönlerinin önemi vb. gibi birçok yönünü açıklamaya çalışan teorik ve ampirik çalışmalar literatüre kazandırılmıştır. Nitekim bu çalışmanın amacı, Türkiye'de vergi gelirlerini etkileyen faktörleri belirlemek ve bu faktörlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisini analiz etmektir.

Türkiye'de bölgesel düzeyde vergi gelirlerini belirleyen faktörleri ve muhtemel etkilerini analiz etmeyi amaçlayan bu çalışma giriş bölümünü takip eden dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde vergi gelirlerini belirleyen faktörlerin teorik altyapısı özetlenmiştir. Takip eden bölümde konu ile ilgili literatür sunulmuştur. Üçüncü ve dördüncü bölümde, analiz yöntemi, kurulan modeller, oluşturulan hipotezler ve veri seti tanımlanarak ampirik bulgular değerlendirilmiştir. Son bölümde ise elde edilen bulgular yorumlanarak önerilerde bulunulmuştur.

1.Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörler: Teorik Çerçeve

Küreselleşen dünyada ülkeler için gerekli olan ekonomik gelişme ve kalkınmanın sağlanabilmesi için gerekli olan temel şartlardan biri vergi gelirlerinin etkin toplanabilmesidir. Birçok gelişmekte olan ülke, artan kamu harcamaları ve temel ihtiyaçlarını finanse etmek için vergi gelirlerini artırmaktadır. Bununla birlikte bütçe açıklarının ile borçlanmanın artması ve kamu harcamalarının etkisiz kullanımı da vergi gelirlerinin artmasına neden olabilmektedir. Dolayısıyla hem ekonomik araçlar ve olgular açısından hem de devletin önemli bir finansman aracı olması bakımından vergi gelirleri günümüz ekonomileri için önemli bir role sahiptir.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler için büyük öneme sahip olan vergi gelirleri düşük geliri ve gelişmekte olan ülkeler için temel gelir kaynağıdır. Vergiler, toplumdaki kamusal mal ve hizmet ihtiyacını karşılamak ve adalet, güvenlik vb. gibi hizmetleri sağlamak için sıklıkla kullanılmaktadır (Addison ve Levin, 2012). Esasen ekonomik faaliyetler genel olarak değerlendirildiğinde vergi gelirlerini etkilemeyen herhangi bir faktör olmadığı ifade edilemez. Buna rağmen literatür ve teorik çerçeve dikkate alındığında vergi gelirlerini belirleyen faktörler altı alt başlık altında toplanabilir. Bunlar; ekonomik ve yapısal faktörler, sosyo-psikolojik faktörler, demografik ve sosyo-kültürel faktörler, siyasi ve kurumsal faktörler, idari (vergi yönetimi) ve çevresel faktörler ve diğer faktörler olarak sıralanabilir.

1.1. Ekonomik ve Yapısal Faktörler

Vergi gelirleri devletin en önemli finansman aracı olarak düşünüldüğünde, vergi gelirlerini belirleyen faktörler arasında ekonomik ve yapısal faktörler vergi gelirleri üzerinde nispeten en önemli etkiye sahiptir. Vergi gelirlerini belirleyen ekonomik ve yapısal faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Ekonomik Büyüme ve Kalkınma: Niceliksel olarak ifade edildiğinde kişi başına milli gelir seviyesi ekonomik büyümenin temel göstergesidir. Ekonomik büyümeyi takiben öncelikle vergi tabanını genişleyecek ve vergi gelirleri doğal olarak artmış olacaktır. Bunun yanında kamusal mal ve hizmetlerin talebinin gelir esnek olduğunu belirten Wagner Kanunu'na göre kişisel gelir arttığında bireylerin kamusal mal ve hizmet talebi artacaktır. Söz konusu ihtiyaçları en iyi şekilde karşılayacak olan hükümetler vergi gelirlerini artırmaya çalışacaklardır (Gupta, 2007). Nitekim literatürde de genel olarak ekonomik gelişmenin temel göstergesi olan kişi başına gelir seviyesi ile vergi gelirleri arasında pozitif ve direkt ilişki olduğu varsayılmıştır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde, daralma dönemlerinde vergi gelirleri azalmakta, genişleme dönemlerinde ise vergi oranları artmaktadır. Bunun yanında özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi bileşimine bakıldığında negatif etki de gösterebilmektedir. Örneğin dolaysız vergilerin dolaylı vergilere nazaran yüksek olduğu ve kayıtdışı ekonominin yüksek olduğu durumlarda, kişi başına milli gelir ve ekonominin gelişmenin vergi gelirlerini olumsuz etkilediği ifade edilebilir. Örneğin bazı iktidar sahipleri gelir vergisini yüksek düzeylerde tutabilmektedirler (Chaudhry ve Munir, 2010). Benzer şekilde ekonomik büyüme, bazı gelişmekte olan ülkelerde parasallaşma olan sektörlerde meydana gelebilmektedir (Bahl, 1971). Dolayısıyla bu durumlar vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Vergi gelirlerini belirleyen ekonomik kalkınma faktörü ise, milli gelir düzeyinin niceliksel artışıyla birlikte ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasal olarak da gelişmesini ifade eder. Bu açıdan ekonomik kalkınmanın ekonomik büyümeye nazaran vergi gelirleri üzerindeki etkisi muhtemelen nispi olarak daha fazla olacaktır. Ekonomik büyüme ve kalkınma genellikle yüksek okur yazarlık oranı, yüksek düzeyde parasallaşma oranları, daha katı hukuki yaptırımlar vb. gibi kurumsal ve beşeri gelişmeleri de beraberinde getirmektedir. Söz konusu gelişmeler ise vergi kapasitesini artıran temel unsurlar arasındadır (Lotz ve Morss, 1967). Nitekim ekonomik kalkınmanın en önemli unsurlarından biri olan beşeri sermaye de vergi gelirlerini olumlu yönde etkileyen faktörler arasında sayılmaktadır.

İktisadi Yapı ve Gelişme: Bir ekonomide sektörel ve iktisadi yapı, vergi gelirlerini belirleyen faktörlerin başında gelmektedir. Çünkü belirli sektörlerden vergi almak devletler için daha kolay olabilmektedir. Örneğin, düşük gelirli çiftçilerin ağırlıkta olduğu tarım sektöründen vergi toplayabilmek, güçlü bir madencilik sektöründen vergi almaktan daha zor olacaktır (Gupta, 2007). Ekonomik sektörler temel olarak tarım, sanayi ve hizmetler olarak sınıflandırılmaktadır. Ampirik çalışmalar ve teori dikkate alındığında, tarım sektörünün vergi gelirleri üzerinde genellikle olumsuz etkide bulunduğu dair önemli kanıtlar bulunmaktadır. Bu durumun temel nedenleri ise, tarım sektöründeki ücret gelirlerinin nispeten düşük oranlarda seyretmesi, tarım sektörünün genellikle küçük ölçekli çiftçilerden oluştuğundan kar marjlarının düşük olması ve diğer sektörler nazaran tarım sektörünün vergilemeye elverişli olmaması olarak sıralanabilir. Sanayi sektörünün büyümesi, satış vergileri, tüketim üzerinden alınan vergiler ve kurumların ödemiş oldukları vergileri artıracığından vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etkiye sahip olacaktır. Sanayi sektörüyle gelişen hizmetler sektörü de birçok yönden vergi gelirlerini olumlu olarak etkilemektedir. Örneğin hizmetler sektöründeki artışlar daha çok emek yoğun işlemlerden oluştuğu için vergi gelirlerini direkt olarak artırır. Fakat gelişmekte olan ülkelerdeki kayıtdışı ekonomik faaliyetler bu sektörün vergi gelirleri üzerinde olumsuz yönde etki etmesine neden olabilmektedir (Chaudhry ve Munir, 2010). Ekonomik gelişme aşamaları ve vergi yapısı arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur. Örneğin, geleneksel toplum da devlet gelirleri; vergi dışı gelirler (harç ve mülk gelirleri),

geleneksel dolaysız vergiler (baş ve arazi vergileri gibi) ve dolaylı vergiler (gümrük ve tüketim vergileri) olarak sınıflandırılabilir (Ay ve Talaşlı, 2008).

Dış Ticaret Hacmi (Ticari Dışa Açıklık): İhracat ve ithalat oranının toplam paylaşımı olarak ölçülen ticari dışa açıklık (OPENNES), ihracat ve ithalat vergilerini kapsadığı için vergi gelirleri performansı açısından önemli bir yere sahiptir. Çünkü bu tür vergiler diğer vergi türlerine göre yerinde ve kolay olarak toplanabilirler (Gupta, 2007). Bu açıdan dış ticaret faaliyetleri üzerinden alınan dış ticaret vergilerinin vergi hasılatını artıracığı açıkça ifade edilebilir.

Enflasyon: Enflasyonun ekonomik etkileri başlıca yatırım, tasarruf ve tüketim üzerinde olduğu için vergi gelirleri üzerinde de direkt etkiye sahiptir (Javid ve Arif, 2012). Tanzi (1977), yüksek enflasyon oranları vergi gelirlerinde oransal olarak bir gecikmeye ve vergi sisteminin esnekliğini düşürdüğünü belirtmiştir. Enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki temel etkisi literatürde Tanzi etkisi olarak da adlandırılan enflasyonun verginin reel değeri üzerindeki etkisidir (Ekici, 2009). Buna göre verginin tahakkuku ile tahsilatı arasındaki gecikmeye bağlı olarak enflasyon vergi gelirlerinin değerini aşındırmaktadır (Ekici, 2009). Genel olarak yukarıdaki bilgiler ışığında yüksek enflasyonun vergi gelirleri ve ekonomi üzerinde birçok etkisinin olduğu anlaşılmaktadır. Vergi gelirleri açısından bakıldığında, yüksek enflasyon vergi gelirlerine direkt etki etmesinin yanı sıra vergi mükellefleri üzerinde olumsuz bir etki bırakacak ve tutum ve davranışlarını da etkileyecektir.

Vergi Oranları ve Vergi Yükü: Vergi oranlarının vergi gelirleri üzerinde sadece parametrik bir değer olarak değil mali, siyasi, ekonomik ve sosyal vb. birçok direkt veya dolaylı etkisi olan bir faktör olarak değerlendirmek gerekmektedir. Öncelikle vergi oranlarının artışı vergi gelirlerini artırmaktadır. Fakat vergi oranlarını artırmak belli bir seviyeden sonra vergi gelirlerini azaltabilmektedir. Literatürde bu etki Haldun-Laffer eğrisi ile açıklanmaktadır. Bunun yanında vergi oranları arttığında bireylerin davranışları üzerinde gelir veya ikame etkisi yaratacaktır. Yine vergi oranları artışının vergiden kaçınma, vergi kaçırma, kayıtdışı ekonomi vb. gibi sonuçlara da neden olduğu belirtilebilir. Bu açıdan vergi oranları vergi gelirleri hem artırıcı hem de azaltıcı etkide bulunabilmektedir. Vergi yükü de yükümlü psikolojisi, vergi ödeme isteği gibi faktörleri etkilemesi bakımından vergi gelirlerini azaltmaktadır. Bunun yanında vergi yükünün vergi gelirleri üzerindeki etkileri; mükelleflerin vergi yükü nedeniyle kullanılabilir gelirlerini azaltması, harcama ve tasarruf miktarlarını değiştirmesi, mükelleflerin vergi karşısında olumsuz tutum ve davranışlar sergilemesine neden olması, bireyleri kayıtdışı faaliyetlerde bulunmaya sevk etmesi vb. gibi sayılabilir. (Aktan ve Çoban, 2006).

Vergi Yapısı: Vergi sistemindeki toplanan vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak bileşiminin değişmesi vergi gelirlerini direkt olarak etkilemektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı, artan borçlar, konjonktür gibi nedenlerle hükümetler dolaylı vergilerin payını yüksek tutarak vergi hasılatını artırmaya çalışmaktadırlar.

Yardım ve Bağışlar: Dış yardım ve bağışlar gelişmekte olan ülkelerde yönetim zaafiyeti, bilgi eksikliği ve teknik yetersizlik vb. gibi nedenlerle amaçlarına uygun olarak kullanılmazlarsa söz konusu ülke ekonomilerini daha kötü duruma sokacakları belirtilebilir. Bu finansman açıklarını kapatmak içinde genellikle ilk olarak vergi kaynaklarına başvurulmaktadır. Dolayısıyla dış yardımlar ve bağışların genel bir ifadeyle vergi gelirlerini olumsuz etkilediği belirtilebilir.

Döviz Kuru: Döviz kurunun vergi gelirleri üzerinde temel olarak iki etkisi mevcuttur. İlk olarak daraltıcı ekonomik politikalarda döviz kurunun devalüe edilmesi tüm ekonomik aktiviteleri canlandıracak ve vergi gelirleri artacaktır. İkinci olarak tam tersine döviz kurunun genişletici ekonomik politikalarla birlikte uygulanması döviz kurunun aşırı değerlenmesine yol açacak ve ekonomik aktivitenin düşmesiyle vergi gelirleri de düşecektir (Chaudhry ve Munir, 2010).

Mali Yapı: Gelişmekte olan ülkelerde kamu harcamaları, bütçe, kamu borçlanması ve vergiler birbirlerine etkileri bakımından iç içe olan kavramlar ve olgulardır. Bu açıdan bu faktörlerin vergi gelirlerini birçok yönden dolayı ya da direkt olarak etkileyeceği belirtilebilir. Örneğin kamu harcamaları kamusal mal ve hizmetlere yapılan harcamalar olarak düşünüldüğünde vergi gelirlerini artırması beklenmektedir. Bunun yanında kamu harcamaları artırılması bireylerin devlete olan bağlılıklarını artıracak ve vergi ödemedeki tutum ve davranışları da olumlu etkileyecektir.

Kayıtdışı Ekonomi: Literatürde kayıtdışı ekonominin ekonomi üzerindeki etkileri birçok ampirik analizle birlikte tartışılmaktadır. Bazı araştırmacılar kayıtdışı ekonominin ekonomik büyüme, istihdam seviyesi vb. gibi dinamikleri olumlu yönde etkilediğini, bazıları ise ekonomiyi bütünüyle olumsuz etkilediğini belirtmektedirler. Esasen büyüme dinamikleri bir kenara bırakıldığında kayıtdışı ekonominin ilk etkisi vergi kaybıdır. Kayıtdışı sektörün bir şekilde azaltıldığında vergi gelirlerinin artacağı öngörüsü yaygın olarak kabul edilmektedir (Savaşan, 2004). Sonuç olarak, vergi gelirleri açısından kayıtdışı ekonominin ilk ve baskın etkisinin vergi kaybı olduğu belirtilebilir.

Şehirleşme: Şehirleşme, temel olarak bireylerin kamusal mal ve hizmetlerini artırdığından vergi gelirlerini artırıcı bir unsur olmakla birlikte, vergi idaresinin denetim ve kayıt altına alma işlemleri bakımından olumlu bir faktördür (Dioda, 2012). Bunun yanında ekonomik gelişme ile meydana gelen şehirleşme, maaş oranlarının artması, buna bağlı olarak özel mülk edinmenin artmasına neden olacak ve özellikle servet vergileri açısından önem arz edecektir. Çünkü bu yeni modern vergi formları vergi gelirleri performansının da doğal olarak artmasını sağlayacaktır (Chelliah, 1971). Örneğin, servet vergileri şehirleşme oranı ve nüfus yoğunluğu oranı yüksek olan bölgelerde toplaması açısından da kırsal kesime göre değerlendirildiğinde vergi gelirlerini artırıcı bir unsur olacaktır (Mahdavi, 2008). Buna rağmen gelişmekte olan ülkelerde vergi idaresinin etkisiz çalışması, kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı gibi nedenlerle vergi gelirlerini olumsuz etkileyeceği de belirtilebilir.

Vergi Gelirlerini Belirleyen Diğer Ekonomik ve Yapısal Faktörler: Ekonomik yapı içerisindeki tüm unsurların vergi gelirlerini etkileyebileceği belirtilebilir. Fakat bu faktörlerin tamamı dikkate alınmanın imkansız olduğu açıktır. Bu nedenle bu çalışmada teorik ve ampirik literatürde kullanılan ve teorik olarak altyapısı olan faktörler dikkate alınmıştır. Bunlar; bankacılık sektörü, gelir dağılımı, yoksulluk, altyapı ve ulaşım, istihdam ve işgücü, işçi dövizleri, finansal gelişme ve parasallaşma, ekonomik krizler ve konjonktürel dalgalanmalar, doğrudan yabancı sermaye yatırımları, coğrafi konum ve doğal kaynaklar olarak sıralanabilir.

1.2. Sosyo-Psikolojik Faktörler

Ekonomik ve mali faktörler dışında bireylerin tutum ve davranışları açısından vergi ödemeye ya da ödememeye yönelen psikolojik, ahlaki, kültürel, kurumsal, dinsel, siyasal, idari-yönetimsel ve hukuksal faktörler mevcuttur. Sonuç olarak vergi ödeme ya da ödememe konusunda bu faktörlerin de hesaba katılması gerekmektedir (Aktan, 2012). Vergi gelirleri açısından bu faktörler; vergi ahlakı, vergi uyumu, vergi bilinci, kamu harcamalarını algılama düzeyi ve yükümlülerin diğer yükümlüler hakkındaki görüşleri ve ait oldukları sosyal gruplar olarak sıralanabilir.

Vergi Ahlakı: Vergi ahlakı, genel bir ifadeyle mükellefin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında aldığı tavır olarak tanımlanabilmektedir (Schmölders, 1976). Bireylerin vergilerini gönüllü ödemeleri anlamına da gelen vergi ahlakı içsel bir motivasyon olup birtakım değerler aracılığıyla oluşmaktadır (Tosuner ve Demir, 2008). Sosyo-psikolojik açıdan mükelleflerin davranışlarını ve dolayısıyla vergi gelirlerini doğrudan etkileyen vergi ahlakını belirleyen birçok faktör vardır. Bu faktörler; vergi yükü, vergi adaleti, gelir düzeyi, kamu harcamalarının algılanma düzeyi, kayıtdışı ekonomi, yolsuzluk düzeyi, vergi yapısı, vergi denetimleri, vergi cezaları, vergi

afları, vergi idaresi, meslek mensupları, devlete bağlılık, güven düzeyi ve vatandaşlık bilinci, siyasi iktidarın kabul düzeyi, inançlar ve gelenekler, vergi kültürü, demokrasi düzeyi, eğitim düzeyi, cinsiyet, yaş, medeni durum ve mesleki durum olarak saymak mümkündür (Tosuner ve Demir, 2008).

Vergi Uyumu: Vergileme ve vergi gelirlerinin hasılatı açısından mükelleflerin vergi ödeme aşamasındaki yükümlülüklerini yerine getirmesi önemli bir unsurdur. Vergi uyumu ise bu aşamada vergi gelirleri için önemli bir olgudur.

Vergi Bilinci: Mükelleflerin vergi karşısındaki aldıkları tutum ve davranışlar vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir. Vergi ödevini yerine getirmek isteyen mükellefin bu ödevi yerine getirmedeki isteksizliği birçok faktör tarafından etkilenmektedir. Şüphesiz vergi bilinci de mükellefin tutum ve davranışlarını ve dolayısıyla vergi gelirlerini etkileyen önemli bir olgudur.

Kamu Harcamalarının Algılanma Düzeyi: Vergi mükellefleri ya da bireyler, devletin sunmuş olduğu kamu hizmetleri ve kişisel tüketimleri arasında adil bir ilişki olmadığına inandıkları takdirde, vergi kaçırma eğilimi gösterebilmektedirler (Gencel ve Kuru, 2012). Gerçekten vergi ödeyenlerin üzerinde durdukları konular arasında ilk sıralarda ödenen vergilerin nerelere ve nasıl harcandığı gelmektedir (Karakoç, 2004).

Yükümlülerin Diğer Yükümlüler Hakkındaki Görüşleri ve Ait oldukları Sosyal Gruplar: Yükümlülerin diğer yükümlüler hakkındaki düşünceleri ve ait oldukları sosyal gruplar temel olarak vergiye karşı tutum ve davranışlar üzerindeki etkiler aracılığıyla vergi gelirlerine etki etmektedir.

1.3. Demografik ve Sosyo-Kültürel Faktörler

Demografik yapı ve sosyo-kültürel unsurlar bir ekonomide hem birey ve firma davranışları açısından hem de makro ekonomik değişkenleri doğrudan etkilemesi açısından vergi gelirlerini de dolaylı ve direkt etkilemektedir. Vergi gelirleri açısından bu faktörler; nüfus ve yaş bileşimi, aile durumu, medeni hal, cinsiyet, eğitim seviyesi, meslek, devlete bağlılık güven, vatandaşlık bilinci, dini inanç ve gelenekler, ahlaki yapı, irksal özellikler, vergi kültürü ve diğer kültürel faktörler olarak sıralanabilir.

Nüfus ve Yaş Bileşimi: Nüfus gelişmekte olan ülkelerde üretim, istihdam gibi ekonomik dinamiklerin temel lokomotifidir. Nüfus yoğunluğu, nüfusun bileşimi ve yapısı, nüfustaki artış hızı ve yaş bileşimi vergi gelirlerini direkt olarak etkileyen faktörlerdir. Nüfus yoğunluğunun vergi gelirleri üzerinde muhtemel iki farklı etkisi mevcuttur. İlk etkisi, özellikle gelişmekte olan ülkelerde nüfus yoğunluğuyla birlikte, kurumsal altyapı gelişmemiş olduğundan kamusal mal ve hizmetlere olan talebi artıracaktır. Buna mütakip kamu harcamalarının artış oranı vergi gelirlerinin artış oranından fazla olacaktır. Dolayısıyla ilk etki negatif yönlüdür. Diğer taraftan, vergi toplama maliyetleri ve kayıtdışı ekonominin kontrol altına alınması, vergi idaresi için idari maliyetleri azaltacak ve vergi toplamak kolaylaşacaktır. Bunun yanında yaş ortalaması yüksek olmayan ülkelerde hem sosyal güvenlik harcamalarının maliyetleri açısından hem de üretim açısından vergi gelirleri etkilenecektir.

Aile Durumu (Aile Ölçeği), Medeni Hal ve Cinsiyet: Vergi nedeniyle aile bireylerinin kişi başı gelirlerinde herhangi bir azalma meydana geldiğinde vergi ciddi bir fedakarlık olarak algılanmaya başlanabilir. Bu durum bireylerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını olumsuz etkileyebilmektedir (Şenyüz, 1995). Bunun yanında literatürde kadınların vergi uyumlarının daha fazla olduğuna dair ampirik çalışmalar mevcuttur. Benzer şekilde evlilik halinin vergi ahlakı ve vergi uyumunu etkileyeceği belirtilmektedir (Gökbunar, Selim ve Yanıkkaya, 2008).

Eğitim seviyesi: Eğitim seviyesi mükelleflerin vergi tekniği açısından daha uyumlu olması, sorumlulukları ve zorunluluklarını bilmesi, bilgi teknolojileri ve türevlerini kolay kullanabilmesi,

vergi ahlakı ve vergi bilincini olumlu yönde etkilemesi vb. gibi nedenlerden dolayı vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemektedir. Bunun yanında eğitim seviyesi mükelleflerin vergi ile ilgili sorumluluklarını ve zorunluluklarını bilmesi açısından da önemli bir faktör olarak ifade edilebilir (Dioda, 2012). Meslek düzeyinin vergi gelirleri üzerinde etkisi olduğu belirtilebilir. Örneğin serbest çalışan vergi mükelleflerin diğerlerine oranla vergiyi nispeten daha maliyetli görmesi, kaçınma ve kaçakçılık fırsatının daha uygun olması gibi nedenlerle daha fazla vergi kaçırabilecekleri ifade edilebilir (Gökbunar, Selim ve Yanıkkaya, 2008).

Devlete Bağlılık, Güven ve Vatandaşlık Bilinci: Devlete olan bağlılık, güven ve vatandaşlık bilinci sadece vergi uyumuna değil buna paralel olarak vergi ahlakı, vergi bilinci vb. gibi mükellef davranışlarını etkileyen birçok faktöre aynı yönde etki edecektir. Buradan yola çıkılarak devlete olan bağlılık, güven ve vatandaşlık ya da aidiyet duygusunun vergi gelirlerinin üzerinde olumlu yönde etkisinin olduğu belirtilebilir.

Dini İnanç ve Gelenekler, Ahlaki Yapı ve Irksal Özellikler: Dini inançların kişisel davranışları olumlu yönde etkilediği ve doğal olarak vergi ahlakı ve vergi uyumunu da olumlu yönde etkilediği belirtilmektedir. Benzer şekilde gelenekler ve ahlaki yapının da vergi gelirleri üzerinde etkisinin olduğu açıkça ifade edilebilir. Geleneklere benzer olarak ırki özelliklerinin de vergi uyumu ya da vergi davranışı üzerinde etkili olabileceği belirtilmektedir. Örneğin, Fransa, İtalya ve İspanya’da vergi kavramı için kullanılan “İmpot, imposto ve impuesto” kelimeleri rahatsız edici bir yükü yüklemek anlamına geldiği halde; İngilizce “tax ve duty”, Almanca “abgate ve sturer” veya İskandinavca “skat” kelimeleri harç, görev, yardım veya devlet hazinesi için verilen aidatı ifade ederler ve büyük ölçüde devlet varlığının zorunluğuna inanan bir anlayışın ürünüdürler (Schmölders, 1976).

Vergi Kültürü ve Diğer Kültürel Faktörler: Kültürün ya da kültürel faktörlerin vergi gelirlerini etkileyen direkt etkilerinin yapısal olduğu belirtilebilir. İlk etki, kültürün toplumun üretim ve tüketim yapısını etkilemesiyle oluşmaktadır. İkinci etki ise, kültürün meydana getirdiği sektörler eliyle vergi gelirlerini etkilemesi ile oluşmaktadır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri’nde Broadway gösterileri 1900’lü yıllarda devlet tarafından büyük bir turizm geliri olarak görülmüş ve büyük altyapı yatırımları yapılmıştır. Günümüzde halen büyük bir gelir kaynağı olduğu açıkça ifade edilebilir. Diğer taraftan, vergileme açısından bakıldığında vergi gelirlerini etkileyen önemli faktörlerden bir tanesi vergi kültürüdür. Vergi kültürü vergi ödeme kültürü kadar vergileme kültürünü de kapsayan bir kavram olduğu için mükellef ve vergi otoritesini kapsayan geniş bir kavramdır (Canbay ve Çetin, 2007). Dolayısıyla vergi kültürü vergileme açısından değerlendirildiğinde vergi gelirlerini iki yönlü etkileyecek bir kavramdır.

1.4. Siyasal ve Kurumsal Faktörler

Kamu ekonomisinde üretilen mal ve hizmetlerin kimin için üretileceği, nasıl üretileceği, sınırının ne olacağı ile ilgili kararlar siyasal karar alma mekanizmasında gerçekleşmektedir. Söz konusu mekanizma içerisindeki temel aktörler direkt ya da dolaylı olarak kamu harcamaları ve toplanacak vergi gelirleri üzerinde direkt ya da dolaylı olarak etkide bulunmaktadır. Bu açıdan siyasal ve kurumsal faktörler vergi gelirleri açısından önemli bir yere sahiptir. Ekonomik faktörlere benzer olarak, siyasal mekanizma da dolaylı olarak vergi gelirlerini etkilemeyen herhangi bir etken yoktur. Buna bağlı olarak vergi gelirlerini belirleyen siyasal ve kurumsal faktörler literatür ve teorik çerçeve dikkate alınarak derlenmiştir.

Siyasal İstikrar ve Demokrasi Seviyesi: Siyasal istikrar, ekonomilerde kurumsallaşmanın gerçekleşmesi açısından büyük bir öneme sahiptir. Özellikle vergi gelirleri açısından bakıldığında, politik istikrar ile bireylerin vergi ödeme istekleri artacaktır (Chaudhry ve Munir, 2010). Siyasal çatışma ya da iç çatışma durumunda ise vergi gelirlerinin olumsuz etkileneceği açıktır. Ayrıca siyasal istikrarın yansımaları olan kamu düzeninin de yüksek olması vergi gelirleri üzerinde olumlu

etki yaratacaktır (Addison ve Murshed, 2001). Demokratikleşme özellikle gelişmekte olan ülkelerde kurumların kalite ve etkinliğini artırması, vatandaşların devlet ve kurumlarını iyi algılamaları ve uyumlu olmaları vb. gibi nedenlerle önem arz etmektedir. Demokrasi seviyesinin vergi gelirlerini olumlu yönde etkilediği son dönem ampirik ve teorik çalışmaların birçoğunda ispatlanmaktadır.

Siyasal İstikrarın Kabulü ve Politik Katılım: Siyasal iktidarın kabulü tıpkı devlete olan bağlılık gibi vergi gelirleri üzerinde etki edebilmektedir. İktidardaki siyasal otoriteye oy vermiş olan vergi mükelleflerinin vergisel kararlara uyumu, oy vermemiş olanlara nazaran daha yüksek olabilir (Tosuner ve Demir, 2009). Çünkü psikolojik açıdan desteklenen siyasi parti programlarını savunmak doğal bir sonuçtur (Tosuner ve Demir, 2009). Siyasal sürece katılım düzeyinin vergi ahlakını artırabileceği teorik olarak savunulmakta ve ampirik sonuçlarla desteklenmektedir (Tosuner ve Demir, 2009). Temsili demokrasilerde, bireyler kendilerini yönetecek ve onlar için ekonomik, sosyal, siyasi vb. programları yürütecek siyasi temsilcilerini seçmektedirler. Bu yolla kendi programlarının yürütüldüğüne inanırlar. Politik katılım gibi faktörler hem yukarıdaki bahsedilen nedenlerden hem de bireylerin vatandaşlık bilincini geliştirmesinden dolayı vergi gelirlerine olumlu yönde katkıda bulunabilmektedir.

Baskı Grupları: Ekonomik, politik ve siyasi yönden (oy gücü ile) güçlü hale gelmiş baskı grupları özellik ekonomik ve politik kararlar üzerinde etkili olmaktadır. Baskı grupları hem mükellef hem de vergi otoritesi ile doğrudan etkileşim içerisindedir. Örneğin mükellefler üyesi oldukları baskı grupları aracılığıyla vergileme otoritesine, uygulama ve politikalar bağlamında, nasıl hareket etmeleri konusunda direktifler vererek, ortak tavır almalarını sağlayabilirler ve dolayısıyla vergi gelirlerini dolaylı yönden etkileyebilirler (Canbay ve Çetin, 2007).

Yolsuzluk: Yolsuzluğun vergi gelirleri ve vergi yapısı üzerindeki temel etkileri; vergi gelirlerini ciddi biçimde düşürmesi, gelirlerin düşmesiyle kamu harcamalarındaki etkinliğin düşmesi, büyüme oranını düşürmesi, vergi sistemi ve kontrolünün etkinliğinin azalması, vergi idaresindeki memurların yolsuzluk algısını normalleştirilmesi, mükelleflerin vergi idaresi ve vergi kanunlarına saygı göstermemeleri ve güvenmemeleri vb. gibi olarak ifade edilebilir (Giray, 2005).

Diğer Politik Faktörler: Vergi gelirlerini yukarıda belirtilen faktörler dışında politik olarak birçok faktör etkilemektedir. Literatürde oylama, seçim kanunları, politik kurumlar, yasama organı ve partiler gibi siyasal kurumların ve faktörlerin vergi politikalarını ve vergi gelirlerini etkilediği belirtilmektedir (Gould, 2001). Söz konusu faktörler literatürdeki çalışmalar ve teori dikkate alınarak, demokratikleşme, kurumsal ve yönetsel faktörler, politik rejim, hükümet yapısı, oylama gücü ve türü, politikacı-seçmen davranışları ve seçim ekonomisi olarak sıralanabilir.

Uluslararası Kuruluşlar ve Yapısal Reformlar: Küreselleşme ile vergi yapısının değişmesi, sermaye ve işgücünün mobilitesinin artması, elektronik ticaret, çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi, kısa vadeli yabancı sermaye, doğrudan yabancı yatırımlar ve türev piyasaların artışı vb. gibi birçok nedenden dolayı gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinde aşınma söz konusu olabilmektedir. IMF, OECD, WTO, WHO, Dünya Bankası, UN vb. gibi uluslararası kuruluş ya da oluşumlar bu problemlerin çözümü için önemli rol oynamaktadırlar. Yapısal reformlar, bir ekonomide kaynakların etkin olarak dağıtılması, ekonomik etkinliği artırması, dışsal rekabeti artırması, ekonomideki üretim kapasitesini artırması vb. gibi etkilerinin yanında vergi tabanının genişlemesi ve dolayısıyla vergi gelirlerinin de artmasını sağlamaktadır. Bu reformların bazıları; kamu teşebbüslerinin yeniden yapılandırılması veya özelleştirilmesi, kur ve ticaret serbestliği, finansal sektör reformu, vergi reformu olarak belirtilebilir (Ghura, 1998).

1.5. İdari (Vergi Yönetimi) ve Çevresel Faktörler

Ekonomik, siyasi, politik, kültürel vb. gibi faktörler vergi gelirlerini belirleyen en önemli faktörler olsa da teknik açıdan idari ve çevresel faktörler de önemli bir role sahiptir. Vergi gelirlerini

belirleyen idari ve çevresel faktörler; vergi tekniği, vergi idaresi, vergi mevzuatı, vergi cezası, vergi yargısı, vergi incelemeleri, vergi adaleti, vergi afları vb. gibi daha çok vergi idaresi, kanun koyucu veya vergi uygulamasını gerçekleştiren idare ile alakalı faktörlerdir.

Vergi Tekniği, Vergi İdaresi ve Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Faktörler: Vergi idaresi ve mevcut hükümetin kalitesi vergi gelirleri ile doğrudan alakalıdır. İyi bir yönetim kombinasyonu, gelişmiş bir vergi idaresi ve doğru makro ekonomik politikalar yönetim açısından vergi gelirlerini belirleyen temel unsurlardandır (Ajaz ve Ahmed, 2010). Özellikle kamu kurumlarındaki vergi kaçakçılığı ve yolsuzluğun alt yapısı ve varlığı genellikle idarenin kalitesinden kaynaklanmaktadır (Ajaz ve Ahmed, 2010). Yönetim kalitesi ve idarenin durumu vergi sisteminin de kalitesini belirlemektedir. İyi bir vergi sisteminin üç temel ayağı bulunmaktadır. Bunlar devletin meşruiyeti, bireylerin vergi ödeme istekleri ve vergi idaresinin kalitesidir. Sonuç olarak vergi idaresinin kalitesinin vergi gelirleri üzerinde önemli bir role sahip olduğu açıkça görülmektedir (Ajaz ve Ahmed, 2010). Vergi idaresi ve vergi mevzuatı açısından vergi gelirlerini belirleyen en önemli unsurlar; vergi idaresinin eğitim düzeyi ve organize olması, vergileme tekniklerinin ekonomik ve mali amaçlarla uyumlu olması, vergi bürokrasisi, vergi kanunlarının sürekli değişmesi, kanunların karmaşık yapısı, birbirleriyle uyumsuzluğu, vergi kanunlarının iyi hazırlanmış olmaması, istisna, muafiyet ve indirimlerin amaçlarını aşacak şekilde teşvik aracı olarak kullanılması, vergi sayısının fazla olması, vergileme yetkisini bulunduran hükümetlerin bu yetkiyi keyfi kullanması olarak belirtilebilir.

Vergi Yargısı, Cezalar, Denetim ve Vergi İncelemeleri: Vergilendirme işlemleri devletin vergi gelirini elde etmek için yapmış olduğu tüm idari işlemleri kapsamaktadır. Söz konusu işlemlerin hukuka uygunluğunu, idare ve mükellefler arasındaki uyumsuzlukları gibi sorunları ele alan vergi yargısı da vergi gelirleri açısından önemli bir role sahiptir. Vergi yargısının etkin olarak çalışabilmesi, vergi yargısındaki iş yükü, yargılama süreçleri, kanun yollarının varlığı, yargı sistemindeki personel sayısı ve yetkinliği, ihtilaf halindeki dosyalara getirilen aflar vb. gibi birçok neden dolayı veya direkt olarak vergi gelirlerini etkileyecektir. Genel olarak ifade edildiğinde ceza, denetim ve incelemelerin vergi gelirlerini etkilemeleri; denetim elemanlarının yetersizliği, denetim elemanlarının bilgi düzeyi, ekonomik ve teknolojik gelişmelere ayak uyduramaması, inceleme ve denetim oranı, denetim birimlerinin yapısal durumu, bu faktörlerin nitelik olarak yetersizliği, teknolojik ilerlemeye uyum sağlanamaması, cezalardaki af, uzlaşma, indirim, pişmanlık ve ıslah ve erteleme gibi müesseselerin varlığı ile meydana gelmektedir.

Vergi Adaleti: Adil olmayan bir vergi sisteminin vergileme üzerinde birçok olumsuz etkide bulunacağı açıktır. Vergi adaleti öncelikle vergi psikolojisi açısından ele alındığında, vergi adaletinin vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi kültürü gibi önemli faktörler üzerinde olumsuz etkide bulunduğu literatürde birçok araştırma tarafından gösterilmektedir. Verginin kimlerden ne kadar alınacağı, nasıl alınacağı gibi faktörlerle beraber bu ölçütlerin toplumlar ve toplumları oluşturan bireyler açısından önem taşımaktadır. Ekonomik, sosyal, kültürel ve psikolojik nedenlerden dolayı bireylerin vergileme ile ilgili düşünceleri, algıları ve tutumları farklılık göstermektedir. Vergi adaleti, vergilemede eşitlik, genellik, ödeme gücü vb. kriterleri dikkate alarak vergilemede adaleti sağlamaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi psikolojisinin vergilemede adaleti sağlamada kullanılan ilkelerin uygulanması konusunda önem arz ettiği açıktır. Vergi adaletinin zedelenmiş olması vergi mükellefleri üzerinde birçok etki bırakabilmektedir. Örneğin vergilemenin adaletsiz olduğunu düşünen bireyler vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını değiştireceklerdir. Dolayısıyla vergiden kaçınma ya da vergi kaçakçılığı gibi durumların vergi adaletinin mükellefler üzerinde bıraktığı etkiden kaynaklanabileceği açıkça ifade edilebilir.

Vergi Afları: Vergi afları hükümetlerin ve vergi idaresinin sıklıkla ve farklı nedenlerden dolayı çıkarttığı ve üzerinde düşünmesi gerektiği bir olaydır. Vergi afları vergi gelirleri açısından ilk önce bir artış olarak görülse de toplumu, bireyleri ve idareyi olumsuz etkileyecek birçok etkiye sahiptir.

Vergi afları bu açıdan değerlendirildiğinde vergi gelirlerini hem artııcı hem de azaltıcı bir etkiye sahiptir.

Meslek Mensupları: Mükelleflere müşavirlik hizmeti veren ve tüm resmi evrakları düzenleyen muhasebe meslek mensupları vergi gelirleri üzerinde birçok etkide bulunabilmektedir. Öncelikle mevzuattaki kanuni açıkları ve boşlukları değerlendirerek mükellefleri yönlendirebilmektedirler. Bunun yanında mükelleflerin tutum ve davranışlarını farklı yollardan etkileyebilmektedirler.

1.6. Vergi Gelirlerini Belirleyen Diğer Faktörler

Vergi gelirlerini belirleyen diğer faktörler ise daha çok mükellef temelli, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi borcunun geciktirilmesi, vergi direnci, vergi isyanı, verginin telafisi ve diğer pasif tepkiler gibi faktörlerden oluşmaktadır. Bunun yanında küreselleşme, iklim ekonomisi ve terörizm gibi faktörler de bu kısma dahil edilmiştir.

Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma: Yasadışı veya yasal yollarla bireylerin vergi yüklerini düşürmeye çalışmalarının arkasında birçok neden bulunmaktadır. Hangi nedenle olursa olsun bu davranışlar sonucunda vergi gelirleri önemli ölçüde azalabilmektedir.

Vergi Borcunun Geciktirilmesi: Özellikle gelişmekte olan ülkelerde kredi faiz oranı ve vergi gecikme zammı arasında uyumsuzluk olduğundan mükellefler vergi borcunu geciktirebilmektedir. Bu durum da vergi hasılatını azaltmaktadır.

Vergi Direnci ve Vergi İsyanı (Verginin Reddi): Literatürde vergi bilincine oldukça yakın bir anlama sahip olan vergi direnci de vergi gelirlerini etkileyen sosyo-psikolojik faktörler arasında gösterilebilir. Vergi kişilerin vergi konusunda isteksiz davranışları ve bu ödemeye karşı direnç gösterilmesi olarak tanımlanabilir (Gök, 2007). Vergi direnci ya da bunun başka bir yansıması olan vergi isyanı gibi faktörlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisi sadece yaşadıkları dönemde ve çevrede değil daha geniş mekan ve zaman diliminde etki gösterir. Bu açıdan söz konusu faktörler vergi gelirleri açısından önem arz etmektedir.

Vergileme Karşısındaki Pasif Tepkiler: Vergiye karşı pasif tepkiler, aylıklığı tercih etme, tüketim ve tasarrufu kısıma, üretimi azaltma, yatırımdan vazgeçme, verginin yansıtılması ve vergiden kaçınma olarak sıralanabilir (Aktan, Dileyici ve Saraç, 2006). Hem vergileme karşısındaki aktif tepkiler hem de pasif tepkilerin vergi gelirlerini direkt olarak azaltacağı açık olarak belirtilebilir.

Vergilemeye İlişkin Diğer Faktörler: Vergi gelirlerini önemli ölçüde etkileyen vergilemeye ilişkin faktörlerden bazıları verginin yansıtılması, vergi harcaması, vergi cenneti, vergi dampingi ve vergi tatili olarak belirtilebilir. Verginin yansıtılması vergi yükünün başkalarına aktarımı anlamına geldiği için devletin vergi geliri ilk olarak bu değişimden etkilenmemektedir. Fakat bu yansıtılma sonucunda vergi yükünün dengesiz bir şekilde dağıtımını gerçekleştirmektedir. Bu ise karşı taraftaki mükelleflerin alım gücünü azaltmakta ve aktaranın ise satın alma gücünü arttırabilecektir. Alım gücü azalan mükelleflerin hem gelir düzeyini azaltması sebebiyle hem de verebileceği olumsuz tutum ve davranışlar açısından vergi gelirlerini olumsuz etkileyebilecektir. Vergi gelirleri üzerinde etkide bulunan önemli kavramlardan birisi vergi harcamasıdır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler vergi harcamasını ekonomik, sosyal vb. politikaları gerçekleştirmek için tercih etmekte ve vergi gelirlerinden feragat etmektedirler. Benzer şekilde mükelleflerden daha önce alınmış olan vergilerin bir kısmının ya da tamamının geri verilmesi olarak ifade edilebilecek vergi iadesi de birçok amaçla gelişmekte olan ülkelerde tercih edilmekte ve vergi gelirlerini azaltmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010). Gelişmekte olan ülkelerde iç ya da dış faktörlerden dolayı üretim kapasitesini arttırmak, teknoloji transferi sağlamak, kaynak girişini sağlamak gibi nedenlerle vergi dampingi, vergi cenneti ve vergi tatili gibi uygulamalar tercih edilebilmektedir. Söz konusu uygulamalar amaçları dahilinde gerçekleştirilebildikleri ölçüde uzun vade de vergi gelirlerini artırıcı unsurlar olarak belirtilebilir. Kısa vade de ve başarısız uygulamalar temelinde değerlendirildiğinde ise vergi gelirlerini azaltmaktadırlar.

Küreselleşme: Küreselleşmenin vergi gelirleri üzerinde direkt veya dolaylı olarak birçok etkisinin olduğu ifade edilebilir. Bu etkiler; vergi yapısını değiştirmesi, sermaye ve işgücünün mobilizasyonunu artırması, elektronik ticareti artırması, transfer fiyatlaması, ticari serbestleşme, vergi cennetleri, vergi rekabeti, kısa vadeli yabancı sermaye ve doğrudan yabancı yatırımları mobilize etmesi olarak sayılabilir.

İklim Ekonomisi: Vergi gelirlerini mükelleflerin davranışından etkilendiği varsayımıyla söz konusu davranış biçimlerinin iklim tiplerinden etkilendiği ve vergi gelirlerini de etkilediği varsayılmaktadır. Örneğin soğuk iklim tipine sahip ülkelerde ılıman iklim tiplerine göre karşılaştırıldığında mükelleflerin daha dürüst ve pragmatik olabileceği iddia edilmektedir. Dolayısıyla genel bir ifadeyle, daha soğuk iklim tipine sahip olan ülkelerde vergi gelirlerinin daha fazla olacağı varsayılmaktadır (Mutascu, 2012).

Terörizm: Terör olaylarının ve terörizm faaliyetlerinin ülkelerin ekonomik yapıları üzerindeki etkileri çok yönlüdür. Terörizmin bir ülke üzerindeki etkisi ve uzun dönem etkilerinin tanımlanması, analiz edilmesi çok güç ve karmaşık süreçtir. Terörün ekonomik etkileri bakıldığında vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyen bir faktör olduğu açıkça belirtilebilir.

2. Literatür

Hem devletin gelirlerinin büyük oranını oluşturan hem de ekonomik faaliyetlerde etkili bir role sahip vergilerin bileşimi ve hangi faktörlerden etkilendikleri önem arz eder. Nitekim literatürde uzun yıllardan beri vergi gelirlerini etkileyen ve belirleyen faktörleri açıklamaya çalışan çok sayıda ampirik ve teorik çalışma bulunmaktadır. Bu kısımda literatürde ampirik ve teorik çalışmalar sistematik bir şekilde derlenmiştir.

Literatürde vergi gelirlerini belirleyen ve etkileyen faktörler ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Yapılan ilk çalışmalar daha çok vergi gelirleri ile kişi başına düşen milli gelir düzeyi, ticari dışa açıklık seviyesi, tarım sektörünün milli gelir içerisindeki payı gibi değişkenler arasındaki ilişkilere yönelmişlerdir [Martin ve Lewis (1956), (aktaran Sookram ve Saridakis, 2009); Williams (1961), (aktaran Ansari, 1982; Sookram ve Saridakis, 2009); Hinrichs (1966), (aktaran Ansari, 1982; Sookram ve Saridakis, 2009); Thorn (1967), (aktaran Ansari, 1982); Lotz ve Morss (1967); Weiss (1969); Musgrave (1969), (aktaran Ansari, 1982); Shin (1969); Lotz ve Morss (1970), Chelliah (1971); Bahl (1971); Heller (1975); Chelliah vd. (1975); Tait vd. (1979); Rao (1979)]. Söz konusu çalışmalar genel olarak değerlendirildiğinde kişi başına düşen milli gelir düzeyi ve ticari dışa açıklık seviyesinin vergi gelirlerini pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Tarım sektörünün milli gelir içerisindeki payının vergi gelirleri üzerindeki etkisi ise genellikle negatif olarak tespit edilmiştir. Türkiye’de ise ilk olarak Ekici (2009), vergi gelirlerini belirleyen faktörlerin teorik altyapısını ortaya koymuştur. Çalışmanın bu kısmında konu ile ilgili yapılmış olan çalışmalar ve tespit edilen ampirik sonuçlar Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1: Literatür Taraması

Yazar(lar)	Kişi başına gelir	Tarım	Sanayi	Hizmetler	Madencilik	Ticari Dışa	İhracat	İthalat	Enflasyon	Kamu	Dış Borç	Dış Yardım	Ticari	Döviz kuru	Kayıtlı Ekonomi	Parasallaşma	Nüfus ve	Seçim Dönemi	Yolsuzluk	Demokrasi	Politik	Yozlaşma	Yapısal Reform	İnsani Gelişmişlik	Eğitim	Vergi Kaçakçılığı	İdari Yapı
Tanzi (1981)																											
Ansari (1982)	+					+																					
Karran (1985)	+																										
Tanzi (1987)	+										+																
Jane H. Leuthold (1991)	-	+				+	+																				
Tanzi (1992)									+		+																
Stotsky and WoldeMariam ((1997)	+	-						+																			
Tanzi ve Davoodi (1997)																											
Chand ve Maone (1997)																											
Tanzi (1998)																											
Ghura (1998)																											
Tanzi ve Davoodi (2000)																											
Piancastelli (2001)	+	-	+			+																					
Adam vd. (2001)														+	-												
Addison and Murshed (2001)																											
Pınar (2001)	+	+																									
Khatry ve Rao (2002)																											
Eltony (2002)	+	+			+																						
Teera (2002)	-	+																									+
Gupta vd. (2003)	-	-																									
Bahl (2004)	+	+	+			+																					
Teera ve Hudson (2004)	+	-	+			+					+	+	+														+
Agbevegebe vd. (2004)																											
Bağdigen ve Beskava (2005)																											
Giray (2005)																											
Kenny ve Winer (2006)																											+
Durkaya ve Ceylan (2006)	+																										
Gupta (2007)	+	-				+					+																
Begum (2007)						+					+																
Beslev ve Persson (2008)																											
Bird vd. (2008)	-	-																									
Mahdavi (2008)	+					+																					
Saridakis ve Sookram (2009)	+																										
Profeta ve Scabrosetti (2010)																											
Baunsgaard ve Keen (2010)													+														
Ahmed ve Mohammed (2010)			+	+		+																					
Chaudhry and Munir (2010)	-	+				+					+	+				+											
Potanlar vd. (2010)																											
Ajaz ve Ahmad (2010)																											+
Addison and Levin (2012)																											
Dioda (2012)	+	-				+																					+
Drummond vd. (2012)	+	-				+																					
Bakırtas (2012)																											
Dökmen (2012)																											
Örtücü vd. (2012)																											
Javid ve Arif (2012)	+	-																									
Mutascu ve Danuletiu (2013)																											+
Karagöz (2013)	-	+									+						+	+									

3. Veri, Model ve Hipotezler

Bu çalışmada Türkiye’de vergi gelirlerini belirleyen faktörler bölgesel açıdan analiz edilmiştir. Analiz iki kısımdan oluşmaktadır. Analizin ilk kısmında 1990-2001 yılları arasında iller bazında vergi gelirlerini belirleyen faktörler ana model çerçevesinde incelenmiştir. Türkiye’de 1990-2001 yılları arasında çeşitli il değişiklikleri yapılmıştır. 1990 yılının başlarında 67 olan il sayısı 2000 yılına gelindiğinde 81 ile çıkmıştır. Yeni iller çalışmaya dahil edildiğinde panel birimlerinde önemli eksiklikler tespit edilmiştir. Daha önceki çalışmalarda yapıldığı gibi, mevcut gözlem

eksiklik problemini çözmek için yeni il verileri ayrıldıkları illerin verilerine dahil edilmiştir. Bu kapsamda Türkiye için iller bazında yapılmış olan analiz 81 il temelinde değil 71 il temelinde yapılmıştır. Analizin ikinci kısmı ise yine veri kısıtı nedeniyle 2004-2011 yılları arasında Türkiye’de Düzey 2 olarak tanımlanmış 26 Kalkınma Bölgesini kapsamaktadır. Mevcut literatürde birçok değişkenin vergi gelirleri üzerinde etkili olduğu görülmesine rağmen; bu çalışmada veri kısıtı, anlamlılık, verilere ulaşılabilirlik ve teorik altyapı dikkate alınarak hipotezler ve modeller oluşturulmuştur. Söz konusu değişkenlere ait veriler, TÜİK, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı’ndan elde edilmiştir.

Vergi gelirleri gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik, sosyal, siyasal, idari vb. gibi birçok faktörden dolayı veya dolaysız olarak etkilenmektedir. Açıkça belirtilebilir ki ekonomilerde vergi gelirleri üzerine etki göstermeyecek herhangi bir faktör veya ekonomik bir olay yoktur. Dolayısıyla söz konusu tahminlemeye yönelik bir analiz modeli oluşturmak güçleşmektedir. Bu çalışmada yapılmış olan analizlerdeki modeller, literatür dikkate alınarak üzerinde görüş birliği olan ve birçok ampirik çalışma tarafından etkileri istatistiksel olarak kanıtlanmış değişkenler dikkate alınarak oluşturulmuştur. Çalışmanın ilk kısmını oluşturan analizde 1990-2001 yılları arasında iller bazında vergi gelirlerini belirleyen faktörler tahmin edilirken; bağımlı değişken olarak vergi gelirlerinin milli gelire oranı (TAX) alınırken; bağımsız değişkenler ise kişi başına milli gelir büyüme oranı (GDPPC), tarım sektörünün milli gelir içerisindeki payı (AGRI), sanayi sektörünün milli gelir içerisindeki payı (IND), hizmetler sektörünün milli gelir içerisindeki payı (SERV) olarak belirlenmiştir. Analizin ikinci kısmı (MODEL B) 2004-2011 yılları arasında Türkiye’de Düzey 2 olarak tanımlanmış 26 Kalkınma Bölgesini kapsamaktadır. İkinci analizde ana modelde bağımlı değişken olarak vergi gelirlerinin gayri safi katma değerine oranı (TAX) alınırken; bağımsız değişkenler ise reel kişi başına gayri safi katma değer (GDPPC), tarım sektörünün gayri safi katma değer içerisindeki payı (AGRI), sanayi sektörünün gayri safi katma değer içerisindeki payı (IND) ve hizmetler sektörünün gayri safi katma değer içerisindeki payı (SERV) dikkate alınmıştır. Ana modele eklemek suretiyle ticari dışa açıklık derecesi (OPEN) ve kamu harcamalarının gayri safi katma değer içerisindeki payı (PEXP) makro kontrol değişkenler olarak modellendirilmiştir. Analizde kullanılan söz konusu değişkenlerin doğal logaritmaları alınarak analizler gerçekleştirilmiştir.

Vergi gelirlerini belirleyen faktörler ve vergi gelirleri arasındaki ilişkinin test edilmesi amacıyla oluşturulan temel hipotezler aşağıdaki gibidir:

H₁: Kişi başına milli gelir düzeyi ve vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₂: Tarım sektörünün milli gelir içerisindeki payı ve vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₃: Sanayi sektörünün milli gelir içerisindeki payı ve vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₄: Hizmetler sektörünün milli gelir içerisindeki payı ve vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₅: Ticari dışa açıklık seviyesi ve vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₆: Kamu harcamaları ve vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Türkiye’de 2004-2011 yılları arasında 26 bölge bazında ve 1990-2001 yılları arasında iller bazında vergi gelirlerini belirleyen faktörler ve vergi gelirleri arasındaki ilişkinin yönü ve büyüklüğünü tespit etmek amacıyla yukarıdaki hipotezler temelinde kurulan modeller Tablo 2’de özetlenmiştir.

Tablo 2: Modeller

<i>Model A:</i> $\ln TAX_{it} = \beta_0 + \beta_1 \ln GDPGR_{it} + \beta_2 \ln AGRI_{it} + \beta_3 \ln IND_{it} + \beta_4 \ln SERV_{it} + e_{it}$
<i>Model B:</i> $\ln TAX_{it} = \beta_0 + \beta_1 \ln GDPPC_{it} + \beta_2 \ln AGRI_{it} + \beta_3 \ln IND_{it} + \beta_4 \ln SERV_{it} + e_{it}$
<i>Model B1:</i> $\ln TAX_{it} = \beta_0 + \beta_1 \ln GDPPC_{it} + \beta_2 \ln AGRI_{it} + \beta_3 \ln IND_{it} + \beta_4 \ln SERV_{it} + \beta_5 \ln OPEN_{it} + e_{it}$
<i>Model B2:</i> $\ln TAX_{it} = \beta_0 + \beta_1 \ln GDPPC_{it} + \beta_2 \ln AGRI_{it} + \beta_3 \ln IND_{it} + \beta_4 \ln SERV_{it} + \beta_5 \ln PEXP_{it} + e_{it}$

Türkiye’de vergi gelirlerini belirleyen faktörler ve vergi gelirleri arasındaki ilişkinin yönünü ve büyüklüğünü belirleyebilmek amacıyla dört farklı model kullanılmıştır. Model A, Türkiye’de 1990-2001 yılları arasında iller temelinde vergi gelirlerini belirleyen faktörlerin (GDPPC, AGRI, IND, SERV) vergi gelirleri üzerindeki bölgesel etkisini ölçebilmek amacıyla oluşturulmuştur. Model B, 2004-2011 yılları arasında Türkiye’de 26 kalkınma bölgesi temelinde kişi başına milli gelir, tarım sektörünün milli gelir içerisindeki payı, sanayi sektörünün milli gelir içerisindeki payı ve hizmetler sektörünün milli gelir içerisindeki payının bölgesel bazda vergi gelirleri üzerinde etkisinin hangi yönde ve büyüklükte olduğunu tespit etmek amacıyla kurulmuştur. Model B1, vergi gelirlerini etkileyen temel değişkenlere ticari açıklık derecesinin eklenmesiyle bu değişkenin vergi gelirleri üzerindeki etkisini test etmek amacıyla oluşturulmuştur. Benzer şekilde Model B2 kamu harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin yönü ve büyüklüğünü ölçmek amacıyla oluşturulmuştur.

4. Metodoloji ve Ampirik Bulgular

Çalışmada vergi gelirlerini belirleyen faktörler ve vergi gelirleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı, ilişkinin yönünün ve derecesinin ne ölçüde olduğunu ortaya koyabilmek amacıyla Panel Veri Analizi yönteminden yararlanılmıştır.

Panel veri analizlerinde de zaman serisi analizlerinde olduğu gibi değişkenlerin durağan olması gerekmektedir. Regresyonlarda kullanılacak verilerin durağanlığını sınamak amacıyla birinci nesil birim kök testlerinden yararlanılmaktadır. Panel veri analizinde zaman boyutu yeterince uzun olmayan çalışmalarda durağanlık ya da kointegrasyon analizlerine genellikle başvurulmadığı görülmektedir (Nargeleçekenler, 2011). Bundan dolayı Model A, Model B ve türevleri için zaman boyutu yeterince uzun olmadığından sadece verilerin durağanlık durumları tespit edilmiş fakat kointegrasyon analizleri yapılmamıştır. Bununla birlikte panel veri analizlerinde verilerde yatay kesit bağımlılığının varlığı durumunda birinci nesil birim kök testlerinin yerine ikinci nesil birim kök test sonuçları daha etkin ve tutarlı sonuçlar vermektedir. Çünkü birinci nesil birim kök testleri yatay kesit bağımlılığı olmadığı varsayımı altında yapılmaktadırlar (Güloğlu ve İspir, 2011). Modellerde kullanılacak verilerin yatay kesit bağımlılığı test sonuçlarına bakıldığında yatay kesit bağımlılığının mevcut olduğu tespit edilmiştir. Bundan dolayı modelde ikinci nesil birim kök varlığı, bütün yatay kesit birimlerine ait verileri ortalama olarak alan ve yatay kesit bağımlılığını dikkate alan Pesaran (2007) tarafından yatay kesit geliştirilmiş DF (CADF) ile sınanmıştır. CADF testi sonuçlarına göre; tüm serilerin seviyede durağan olmadıklarını dolayısıyla birim kök içerdikleri tespit edilmiştir. Serilerin durağanlıklarını araştırmak için birincil farklarına bakılmış, serilerin birincil farklarının durağan olduğu I(1) sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi gelirlerini belirleyen faktörleri açıklamak üzere tahmin edilen regresyon modelleri bölge etkilerinin varlığına bağlı olarak sabit etkiler modeli, tesadüfi etkiler modeli ve havuzlanmış etkiler modeli temelinde en küçük kareler yöntemine göre analiz edilmiştir. Öncelikle modellerde havuzlanmış etkiler modeli veya tesadüfi (rassal) etkiler modelinin geçerli olup olmadığı Breusch ve Pagan Lagrange Çarpımı (Lagrange Multiplier LM) testi ile sınanmıştır. Test sonuçlarına göre tüm modellerde havuzlanmış model temelinde tahminleme yapılamayacağı sonucuna varılmıştır. Rassal etkiler modeli ve sabit etkiler modeli arasındaki seçim ise Hausman testi ile sınanmıştır. Test sonuçlarına göre rassal etkilerin mevcut olduğu boş hipotez reddedilerek tüm modellerde sabit etkiler modellerinin tutarlı olduğu tespit edilmiştir.

Rassal etkiler modelinde ya da sabit ekiler modeli en küçük kareler yöntemine göre tahmin edildiği için en küçük kareler yönteminin temel varsayımlarının modellerde karşılanması gerekmektedir. Söz konusu analizde en önemli sabit varyanslılık, ardışık korelasyonun olmaması ve eşanlı korelasyonun (yatay kesit bağımlılığı) olmamasıdır. Dolayısıyla önceki teorik temeller ve test istatistiklerine göre bu aşamadan sonra sabit etkiler modelindeki varsayımlar test edilmiştir. Söz konusu varsayımların en önemlilerinden biri değişen varyans problemi. Panel veri analizinde sıkça rastlanan hata terimlerinin değişen varyansa sahip olmaları ya da sabit varyansa sahip olmamaları sorununu sınamak için Lagrange Multiplier (LM) testi ve geliştirilmiş Wald testi kullanılmıştır. Test sonuçlarına göre tüm modellerde değişen varyans problemi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Zaman seri analizlerinde olduğu gibi panel veri analizlerinde de önemli bir sorun olan otokorelasyonun (ardışık korelasyon) olmaması yani hata terimlerinin birbirinden ilişkisiz olması gerektiridir. Modellerde ardışık otokorelasyonun olup olmadığı Wooldridge otokorelasyon testi ile sınanmıştır. Wooldridge otokorelasyon test sonuçlarına göre, modellerde standart hatalar arasında korelasyon olmadığını savunan “otokorelasyon yoktur” boş hipotezi reddedilerek regresyon tahminlemede hata terimleri arasında otokorelasyon olduğunu sonucuna varılmıştır. Regresyon analizlerinde yapılacak tahminlerin etkinlik ve tutarlılığını etkileyecek olan yatay kesit birimlerinin hata terimleri arasındaki söz konusu korelasyonun sınanması (eşanlı korelasyon) Pesaran (2004), Friedman (1937) ve Frees (1995) yatay kesit bağımlılığı (cross section dependence) testleri ile gerçekleştirilmiştir. Oluşturulan modellerde bölgeler arasında eşanlı korelasyon olduğu (yatay kesit bağımlılığı) tespit edilmiştir.

Panel veri analizlerinde yatay kesit bağımlılığı, değişen varyans ve otokorelasyon problemleri regresyon modellerinde katsayılar ve tahminlerin tutarlılığı ve etkinliğini önemli ölçüde etkilemekte ve hatalı tahminler yapılmasına neden olmaktadır. Analizde oluşturulan tüm modeller, yatay kesit bağımlılığı, değişen varyans ve otokorelasyon problemlerinin üçünü de içerdiği için modellerde bunlara karşı dirençli olan ve bu problemleri modelden arandıran tahminleme metotları ile etkin ve tutarlı hale getirilecektir. Beck ve Katz (1995) tarafından geliştirilen panele göre standart hataları düzeltebilen PCSE (Panel-Corrected Standart Errors) tahminleme metodu panel veri analizinde yatay kesit bağımlılık, değişen varyans ve otokorelasyon problemlerini gidererek standart hataları düzeltmektedir (Nargeleçekenler, 2011). Bu amaçla oluşturulmuş tüm modellerin tahminlenmesinde PCSE yaklaşımı seçilmiş ve ampirik bulgular Tablo 3'te özetlenmiştir.

Tablo 3: Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analiz Bulguları

Bağımlı Değişken: TAX				
Değişkenler	MODEL A (PCSE)	MODEL B (PCSE)	MODEL B1 (PCSE)	MODEL B2 (PCSE)
C	-2.2590 (-5.05)	-3.1977 (-3.40)	-2.8140 (-3.11)*	-3.4501 (-3.42)*
GDPPC	0.1440 (2.10)**	0.0814 (1.65)***	0.0660 (1.65)	0.0805 (1.57)
AGRI	-0.4075 (-7.47)*	-0.2663 (-7.11)*	-0.2164 (-5.66)*	-0.1771 (-3.72)*
IND	-0.0156 (-0.43)	0.9162 (8.03)*	0.6972 (6.03)*	0.8303 (6.60)*
SERV	0.2830 (3.44)*	1.6388 (3.65)*	1.5078 (3.45)*	1.9765 (3.91)*
OPEN			0.1291 (4.61)*	
PEXP				-0.2840 (-3.72)*
R ²	0.8271	0.7891	0.7988	0.7891
Wald Chi2 (Olasılık)	134.55 (0.000)	378.97 (0.000)	637.95 (0.000)	376.47 (0.000)
Obs.	852	208	208	208

Not: ***, **, * sırasıyla %10, %5 ve %1 anlamlılık düzeyini ifade etmektedir.

Parantez dışı değerler katsayıyı, parantez içi değerler ise t-istatistik değerlerini göstermektedir.

Model A'nın analiz sonuçlarına bakıldığında literatürdeki teorik ve ampirik çalışmalarda sonuçlarla oldukça uyumlu olduğu görülmektedir. Vergi gelirleri üzerinde en önemli etkiye sahip kişi başına milli gelir düzeyinin (GDPPC) vergi gelirlerini beklenildiği gibi pozitif yönde etkilediği ve istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Benzer şekilde hizmetler sektörünün de (SERV) vergi gelirleri üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu görülmektedir. Söz konusu modeldeki diğer önemli bir değişken ise tarım sektörünün milli gelir içerisindeki payıdır. Tarım sektörünün (AGRI) vergi gelirleri üzerinde negatif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu görülmektedir. Nitekim literatürdeki çalışmaların büyük çoğunluğunda özellikle gelişmekte olan ülkelerde tarım sektörünün vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir. İller bazında sanayi sektörünün vergi gelirlerini negatif yönde etkilediği ve istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde yapılan ampirik çalışmalarda sanayi sektörünün teorik olarak vergi gelirlerini pozitif yönde etkilemesi gerekirken negatif yönde etkilediği birçok çalışmada tespit edilmiştir. Sanayi sektörünün vergi gelirlerini etkilemesinin temel nedeni ise söz konusu dönemdeki kayıtdışı ekonominin varlığıdır. Makro ekonomik değişkenlerin durumu ve söz konusu yıllardaki kriz dönemleri dikkate alındığında sanayi sektörünün muhtemelen kayıtdışı faaliyetlerde bulunarak kendini koruma altına almış olduğu açıkça belirtilebilir.

Model B'nin analiz sonuçlarına bakıldığında Model A ile çok benzer sonuçlar sergilediği görülmektedir. Dolayısıyla hem iller bazında hem de bölgeler bazında farklı zaman boyutlarında benzer ve literatüre uyumlu sonuçların elde edilmesi söz konusu modellerin teorik ve ampirik olarak güvenilirliği hakkında önemli ölçüde fikir vermektedir. Kalkınma bölgeleri bazında vergi gelirlerine etki eden önemli değişkenlerden birisi kişi başına milli gelir orandır. Kişi başına milli

gelir düzeyinin (GDPPC) vergi gelirleri üzerindeki etkisinin istatistiksel olarak anlamlı ve literatürdeki çalışmalara uyumlu olarak pozitif yönde olduğu tespit edilmiştir. Model A'dan farklı olarak sanayi sektörünün vergi gelirleri üzerindeki etkisi işaret değiştirerek pozitif olmuş ve istatistiksel olarak anlamlı hale gelmiştir. Türkiye'deki mevcut durum ve makro ekonomik değişkenlerde bir önceki dönemle kıyaslandığında sanayi sektöründen elde edilen vergi gelirlerinin söz konusu ekonomik durumdan etkilendiği ve bu sektördeki kayıtdışı faaliyetlerin azaldığı yönünde önemli işaretler sunmaktadır. Türkiye'de vergi gelirleri üzerinde etkisizlik ve verimlilik açısından en önemli etkiye sahip olduğunu düşündüğümüz tarım sektörünün vergi gelirleri (AGRI) üzerindeki etkisi kalkınma bölgeleri bazında da vergi gelirleri üzerinde negatif ve anlamlı bir ilişkiye sahiptir. Hizmetler sektörünün (SERV) vergi gelirleri üzerindeki etkisi ise yine literatürdeki çalışmalara uyumlu olarak pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlıdır. Genel olarak ifade edildiğinde Model A ve Model B bazında vergi gelirlerini etkileyen temel faktörler ana model niteliğinde oluşturulmuş ve beklentilere ve önceki çalışmalara uyumlu sonuçlar elde edilmiştir.

Literatürde vergi gelirlerini temel olarak etkileyen faktörlerin yanında ticari dışa açıklık derecesi de vergi gelirleri üzerinde önemli etkilere sahiptir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ihracat ve ithalat üzerinden alınan vergilerin diğer vergilere nispeten kolay alınmasını yanında ekonomik büyüme ve kalkınma vb. gibi birçok dolaylı etkiyle de vergi gelirlerine önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır. Model B1 bu amaçla ticari dışa açıklık derecesinin (OPEN) vergi gelirleri üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla oluşturulmuştur. Analiz sonuçlarına bakıldığında modelin önceki modellerden farklı olarak kişi başına milli gelir düzeyi anlamsız hale gelmektedir. Analiz sonucuna göre, Türkiye'de ilçe dönem ve bölgelerde ticari dışa açıklık derecesinin literatürdeki çalışmalara da uyumlu olarak vergi gelirlerini pozitif yönde etkilediği ve istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

Kamu harcamaları da vergi gelirleri açısından önemli bir etkiye sahiptir. Kamu harcamalarının artması devletleri finansman ihtiyacına sokmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin kamu gelirlerinin büyük çoğunluğu vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bu açıdan bakıldığında kamu harcamalarının artırılmasının daha finansman ihtiyacı anlamına geldiği ve vergi gelirlerini artıracığı beklenmektedir. Yine kamu harcamalarının artması bireylerin sosyal devlet anlayışı, devlete olan güven vb. gibi birçok faktörü etkileyeceğinden vergi ödeme eğilimini de artıracaktır. Model B2, Türkiye'de yukarıdaki nedenler çerçevesinde kamu harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin büyüklüğü ve yönünü tespit etmek amacıyla oluşturulmuştur. Kamu harcamalarının (PEXP), vergi gelirleri üzerindeki etkisi söz konusu dönemde negatif yönde ve istatistiksel olarak anlamlıdır. Bu sonucun literatürdeki çalışmaların tersine çıktığı görülmektedir. Türkiye'de kamu harcamalarının vergi gelirlerini negatif etkilemesinin en önemli nedeninin Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgelerindeki terör faaliyetlerinin etkisi olduğu düşünülmektedir.

5. Sonuç

Günümüzde vergi gelirleri sadece devletin gelir ihtiyacını karşılayan salt bir araç olmaktan çıkmıştır. Aynı zamanda toplum ve ekonomik birimler arasında ekonomik, mali, sosyal vb. gibi birçok fonksiyona ve amaca sahiptir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin, kaynakların tahsisi, gelir dağılımı ve ekonomik istikrarı sağlama üzerindeki etkileri vergileri daha da önemli hale getirmektedir. Vergilerin söz konusu amaçlar dahilinde yüksek bütçe açıkları, yüksek borçlanma düzeyleri, artan kamu harcamaları, tasarruflar düzeyleri, yatırım düzeyleri, emek arzı, enflasyonist ve deflasyonist süreçler, işgücü ve sermaye mobilitesi, bireylerin harcama düzey ve bileşimleri, büyüme ve kalkınma politikaları, finansman politikaları gibi sorun ve hususlarda etkili bir araç olarak kullanılması önemini açıkça ortaya koymaktadır. Hem devletin gelirlerinin büyük oranını oluşturan hem de ekonomik faaliyetlerde etkili bir role sahip vergilerin bileşimi ve hangi faktörlerden etkilendikleri de önem arz etmektedir. Bu çalışmada da vergi

gelirleri ve vergi gelirlerini belirleyen faktörler Türkiye’de bölgesel düzeyde, literatürdeki çalışmalara uyumlu olarak teorik ve ampirik olarak analiz edilmiş ve değerlendirilmiştir.

Modellerde kullanılan temel değişken olan kişi başına milli gelir düzeyinin her iki ana modelde de Türkiye’de vergi gelirlerini artırdığı istatistiksel olarak ispatlanmıştır. Kişi başına milli gelir düzeyi literatürde de vergi gelirleri üzerinde muhtemel pozitif etkiye sahip en önemli değişkenlerden biridir. Temel olarak ekonomik büyüme ve kalkınmanın asıl dinamiği olan kişi başına milli gelir düzeyinin Türkiye’ de de vergi gelirlerini artırdığı görülmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerini belirleyen faktörler arasındaki ilişkiyi belirlemeye çalışan ampirik analizlerde en büyük olumsuz etkiye sahip olan değişken tarım sektörünün milli gelir içerisindeki payıdır (AGRI). Tarım sektörünün milli gelir içerisindeki payı daha önce ayrıntılı bir şekilde açıklanan birçok nedenden dolayı vergi gelirlerini negatif yönde etkilemektedir. Nitekim yapılan ampirik analizlerde de Türkiye her iki ana model çerçevesinde tarım sektörünün vergi gelirleri üzerindeki etkisinin negatif yönde olduğu ve istatistiksel olarak anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmanın en önemli sonuçlarından birisi Türkiye’de tarım sektöründeki vergilemenin etkin olarak yapılmaması ve tarım sektörünün vergi gelirleri üzerindeki negatif etkisidir. Türkiye’de tarım sektörünün milli gelir içerisindeki payı 2013 yılı itibariyle % 9,2 olmasına rağmen bu sektörün etkin ve verimli olmadığı bu çalışmadaki ampirik sonuçlarla da paralellik göstermektedir. Daha açıkça ifade etmek gerekirse Türkiye’de tarımsal nüfusun toplam nüfus içerisindeki payı ve aktif nüfus içerisindeki tarım sektöründe çalışan nüfus oranına bakıldığında bu durum daha net olarak ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de vergi gelirlerinin negatif yönde etkileyen en önemli faktör tarım sektörünün milli gelir içerisindeki payı olarak tespit edilmiştir. Tarımın vergilendirilmesinin gelişmekte olan ülkelerde diğer sektörlerle nispeten daha zor olduğu belirtilse de Türkiye’de tarım sektörünün yapısal sorunları bu ilişkinin temel nedenidir. Türkiye’de tarım sektörünün etkin vergilendirilebilmesi için “Bölgesel Tarım Marketleri” kurulmalıdır. Bu sayede oluşturulacak tarımdaki etkin vergilendirme aynı zamanda tarım sektörünün teşviği niteliğini taşıyacaktır. Özellikle tarımda üretici ve tüketici arasındaki fiyat farkının oldukça büyük boyutlarda olması bu önerinin temel nedenidir. Söz konusu marketler ile tarımdaki üretici ve tüketici arasında direkt bir bağlantı kurularak hem devletin kaybettiği vergi kazanılmış olacak hem de çiftçinin kar marjı komisyoncu, tüccar gibi araçlar yerine kendisine kalmış olacaktır. Özellikle söz konusu önerinin vergi politikalarına dahil edilerek tarımda modernleşmenin temel dinamiği olacağı düşünülmektedir. Bunun yanında Türkiye’de tarım sektöründe kooperatifçiliğin geliştirilmesi ve kolektif üretim, depolama, pazarlama gibi hususlarda acilen modernleşmeye gidilerek etkinliğin ve verimliliğin sağlanması gerekmektedir.

Vergi gelirlerine etki eden faktörlerden biri de sanayi sektörünün milli gelir içerisindeki payıdır. Vergi gelirleri açısından ele alındığında sanayi sektörünün vergi gelirlerini artırması beklenmektedir. Çünkü sanayi sektörü diğer sektörlerle göre vergileme açısından, şirketlerin diğer ekonomik birimlere göre daha kolay vergilendirildiği ve vergi tahsilatının daha kolay ve etkin yapıldığı vb. gibi nedenlerden dolayı vergileme açısından daha kolay bir sektördür. Tam tersine gelişmekte olan ülkelerde sanayinin gelişmesi için vergi indirimi, vergi teşvikleri, vergi muafiyetleri gibi uygulamalara gidilmesi vergi gelirlerini düşürmektedir. Söz konusu etkenlere ek olarak özellikle gelişmekte olan ülkelerin en büyük problemlerinden biri olan sanayi sektöründeki kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin varlığı vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemesine neden olmaktadır. Ampirik bulgular değerlendirildiğinde iller bazında yapılan analizde sanayi sektörünün vergi gelirleri üzerinde etkisi negatif fakat istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir. Fakat 2004-2011 yılları temelinde yapılan analiz bulguları ise sanayi sektörünün vergi gelirlerini pozitif etkilediğini göstermiş ve istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar vermiştir. Buradaki bilgiler genel olarak değerlendirildiğinde Türkiye’de en fazla imalat sektörü alt bileşimine sahip olan sanayi sektörünün son yıllarda vergi gelirlerini pozitif yönde etkilemesi vergi gelirleri ve vergi gelirlerini belirleyen faktörler açısından olumlu olarak değerlendirilebilir. Fakat 1990-2001

yılları değerlendirildiğinde, sanayi sektörü ve vergi gelirlerinin belirli bölgelerde ayrılmaya sahip olması, bölgedeki terör sorunu ve buna bağlı olan kayıtdışı ekonomiden kaynaklanabileceği açıkça belirtilebilir. Bununla birlikte söz konusu yıllardaki kriz dönemleri ve makro değişkenler ele alındığında sanayi sektörünün muhtemelen kayıtdışı faaliyetlerde bulunarak kendini koruma altına almış olduğu açıkça belirtilebilir. Bu çalışmadan hareketle bu konu üzerinde farklı yöntem ve tekniklerle yapılacak çalışmalar literatüre katkı sağlayacaktır.

Çalışmada kullanılan mevcut bölgesel panel veri analizlerine dahil edilen ana faktörlerde birisi hizmetler sektörünün milli gelir içerisindeki payıdır (SERV). Hizmetler sektörü genel olarak emek yoğun işlemlerden oluştuğu için vergi gelirleri açısından büyük önem arz etmektedir. Hizmetler sektörü tarım ve sanayi sektörleri haricindeki sektörleri belirtmektedir. Analiz bulguları Türkiye’de hizmetler sektörü ve vergi gelirleri arasındaki temel ilişkiyi göstermek için oluşturulan tüm modellerde hizmetler sektörünün vergi gelirlerini pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı etkilediği tespit edilmiştir.

Analizde vergi gelirlerini temel olarak etkileyen faktörlerin yanında ticari dışa açıklık derecesi vergi gelirleri üzerinde güçlü etkileri olan bir değişkendir. Gelişmekte olan ülkelerin sanayileşme ve ileri sanayileşme sürecinde yabancı yatırımlar ile teknoloji transfer etmeleri beklenmekte ve bu sürecin kendi büyüme, kalkınma ve teknolojik gelişmelerini gerçekleştirmeleri beklenmektedir. Bu açıdan teoride ve ampirik çalışmalarda gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerini olumlu etkileyen ticari açıklık seviyesi Türkiye temelindeki analize ve değerlendirmelere dahil edilmiştir. Nitekim analiz bulguları da literatüre uyumlu olarak Türkiye’de bölgesel düzeyde ticari açıklık derecesi ve vergi gelirleri arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar olduğunu göstermiştir.

Kamu harcamaları da vergi gelirleri açısından önemli bir etkiye sahiptir. 2004-2011 yılları arasında yapılan analizde de kamu harcamalarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin negatif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada elde edilen sonuç literatürde ampirik çalışmalardaki sonuçların tersine işaret etmektedir. Kamu harcamaları ile vergi gelirlerinin bu ilişki içerisinde olmasının temel nedeninin ayrışma olan bölgelerden de görüldüğü üzere terör etkisi olduğu açıkça ifade edilebilir. Çünkü kamu harcamalarının bu bölgelerde ortalamasının üzerinde olmasına rağmen vergi gelirleri en düşük seviyelerde seyretmektedir. Bu imanın derin yönleriyle araştırılması için daha detaylı veri setleri ve analiz yönleriyle tespit edilmeli ve stratejiler üretilmelidir. Bunun yanında tespit edilen bu ampirik sonucun psikolojik, siyasi, ekonomik ve sosyal çalışmalarla desteklenerek derinlemesine incelenmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- Adam, C. S., Bevan, D. L., & Chambas, G. (2001). Exchange rate regimes and revenue performance in Sub-Saharan Africa. *Journal of Development Economics*, 64(1), 173-213.
- Addison, T., & Levin, J. (2012). The determinants of tax revenue in Sub-Saharan Africa. *Nationell konferens i nationalekonomi*, Stockholm, 1-21.
- Addison, T., & Murshed, S. M. (2001). *The fiscal dimensions of conflict and reconstruction* (World Institute for Development Economics Research Discussion Paper No. 2001/49). IDEAS web sitesinden erişildi: <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/dp2001-49.pdf>.
- Agbeyegbe, T., Stotsky, J. G., & WoldeMariam, A. (2004). *Trade liberalization, exchange rate changes, and tax revenue in Sub-Saharan Africa* (International Monetary Fund Working Paper No. 04/178). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Trade-Liberalization-Exchange-Rate-Changes-and-Tax-Revenue-in-Sub-Saharan-Africa-17716>.

- Ahmed, Q. M., & Mohammed, S. D. (2010). Determinant of tax buoyancy: empirical evidence from developing countries. *European Journal of Social Sciences*, 13(3), 408-414.
- Aizenman, J., & Jinjark, Y. (2009). Globalization and developing countries - a shrinking tax base?. *The Journal of Development*, 45(5), 653-671.
- Ajaz, T., & Ahmed, E. (2010). The effect of corruption and governance on tax revenues. *The Pakistan Development Review*, 49(4), 405-417.
- Aktan, C. C. (2012). Vergi psikolojisinin temelleri ve vergi ahlakı. *Çimento İşveren Dergisi*, 26(1), 14-22.
- Aktan, C. C., & Çoban, H. (2006). Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi perspektiflerinden vergiye karşı tutum ve davranışları belirleyen faktörler. C. C. Aktan, D. Dileyici & İ. Y. Vural (Ed.), *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi* içinde (ss. 137-158). Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Aktan, C. C., Dileyici, D., & Saraç, Ö. (2006). Vergilere karşı tepkiler ve vergilerin ahlaki ve sosyo psikolojik sınırları. C. C. Aktan, D. Dileyici & İ. Vural (Ed.), *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi* içinde (ss. 159-171). Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Ansari, M. M. (1982). Determinants of tax ratio: a cross-country analysis. *Economic and Political Weekly*, 17(25), 1035-1042.
- Ay, H. M., & Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleri ve vergi yapıları arasındaki ilişki. *Maliye Dergisi*, 154, 135-155.
- Bağdigen, M., & Tunçer, M. (2004). Yolsuzluğun kamu gelirleri üzerine etkisi belediye gelirleri üzerine ampirik bir çalışma. *Vergi Dünyası*, 272, 168-174.
- Bahl, R. (2004). Reaching the hardest to tax: consequences and possibilities. R. Bahl, J. R. Alm, S. Wallace & J. Martinez-Vazquez (Eds.), *Taxing the hard-to-tax: lessons from theory and practice* içinde (ss. 337-354). UK: Emerald Group Publishing Limited.
- Bahl, R. W. (1971). A regression approach to tax effort and tax ratio analysis. *International Monetary Fund Staff Papers*, 18(3), 570-612.
- Bakırtaş, D. (2012). Yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki etkisi: Türkiye örneği. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 19(2), 87-98.
- Baunsgaard, T., & Keen, M. (2010). Tax revenue and (or?) trade liberalization. *Journal of Public Economics*, 94, 563-577.
- Beck, N., & Katz, J. N. (1995). What to do (and not to do) with time-series cross-section data. *The American Political Science Review*, 89(3), 634-647.
- Begum, L. (2007). *A panel study on tax effort and tax buoyancy with special reference to Bangladesh* (Policy Analysis Unit (PAU) Research Department Bangladesh Bank Working Paper No. 715).
- Besley, T., & Persson, T. (2008). Wars and state capacity. *Journal of the European Economic Association*, 6(2/3), 522-530.
- 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.
- Breusch, T. S., & Pagan, A. R. (1980). The lagrange multiplier test and its applications to model specification in econometrics. *The Review of Economic Studies*, 47(1), 239-253.

- Canbay, T., & Çetin, G. (2007). Vergi uyumu belirleyen bir faktör olarak vergi kültürü. *Celal Bayar Üniversitesi SBE Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(1), 52-66.
- Chand, S. K., & Moene, K. O. (1997). *Controlling fiscal corruption* (IMF Working Paper No. 97/100). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Controlling-Fiscal-Corruption-2315>.
- Chaudhry, I. S., & Munir, F. (2010). Determinants of law tax revenue in Pakistan. *Pakistan Journal of Social Sciences*, 30(2), 439-452.
- Chelliah, R. (1971). Trends in taxation in developing countries. *International Monetary Fund Staff Papers*, 18(2), 254-331.
- Chelliah, R. J., Baas, H. J., & Kelly, M. R. (1975). Tax ratios and tax effort in developing countries, 1969-71. *IMF Staff Papers*, 22(1), 187-205.
- Dioda, L. (2012). Structural determinants of tax revenue in latin america and the caribbean, 1990-2009. *Economic Commission for Latin America and the Caribbean (ECLAC)*, <http://www.eclac.cl/cgi-bin/getProd.asp?xml=/mexico/noticias/documentosdetrabajo/8/48538/P48538.xml&xsl=/mexico/tp1/p38f.xsl>. Erişim tarihi: 06.03.2014.
- Dökmen, G. (2012). Yolsuzlukların vergi gelirleri üzerindeki etkisi: dinamik panel veri analizi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 13(1), 41-51.
- Drummond, P., Daal, W., Srivastava, N., & Oliveira, L. E. (2012). *Mobilizing revenue in Sub-Saharan Africa; empirical norms and key determinants* (IMF Working Paper No. 12/108). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Mobilizing-Revenue-in-Sub-Saharan-Africa-Empirical-Norms-and-Key-Determinants-25882>
- Durkaya, M., & Ceylan, S. (2006). Vergi gelirleri ve ekonomik büyüme. *Maliye Dergisi*, 150, 79-89.
- Edizdoğan, N., & Çelikkaya, A. (2010). *Vergilerin ekonomik analizi*. Bursa: Dora Yayınları.
- Ekici, M. S. (2009). Vergi gelirlerini etkileyen ekonomik ve sosyal faktörler. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(30), 200-233.
- Eltony, M. N. (2002). Determinants of tax efforts in Arab countries. *Arab Planning Institute Working Paper*, 207.
- Frees, E. W. (1995). Assessing cross-sectional correlation in panel data. *Journal of Econometrics*, 69(2), 393-414.
- Friedman, M. (1937). The use of ranks to avoid the assumption of normality implicit in the analysis of variance. *Journal of the American Statistical Association*, 32(200), 675-701.
- Gencel, U., & Kuru, E. (2012). Vergi kültürü ve vergi politikaları etkileşimi: Türkiye değerlendirilmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 29-60.
- Ghura, D. (1998). *Tax revenue in Sub-Saharan Africa: effects of economic policies and corruption* (IMF Working Paper No. 98/135). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp98135.pdf>
- Giray, F. (2005). Yolsuzluk ve yolsuzluğun vergi yapısı üzerindeki etkileri. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 32, 111-137.
- Gould, A. C. (2001). Party size and policy outcomes: an empirical analysis of taxation in democracies. *Studies in Comparative International Development*, 36(2), 3-26.

- Gök, A. K. (2007). Vergi direncinin gelişimi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXII(1), 143-163.
- Gökbunar, A. R., Selim, S., & Yanıkkaya, H. (2008). Türkiye'de vergi ahlakını belirleyen faktörler üzerine bir araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*, 18(63), 69-94.
- Gupta, A. S. (2007). *Determinants of tax revenue efforts in developing countries* (IMF Working Paper No. 07-184). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Determinants-of-Tax-Revenue-Efforts-in-Developing-Countries-21040>.
- Gupta, S., Clements, B., Pivovarsky, A., & Tiongson, E. R. (2003). *Foreign aid and revenue response: does the composition of aid matter?* (IMF Working Paper No. 03/176). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03176.pdf>.
- Güloğlu, B., & İspir, M. S. (2011). Doğal işsizlik oranı mı? işsizlik histerisi mi? Türkiye için sektörel panel birim kök sınıması analizi. *Ege Akademik Bakış*, 11(2), 205-215.
- Heller, P. S. (1975). A model of public fiscal behavior in developing countries: aid, investment, and taxation. *The American Economic Review*, 65(3), 429-445.
- Imam, P. A., & Jacobs, D. F. (2007). *Effect of corruption on tax revenues in the middle east* (IMF Working Paper No. 07/270). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Effect-of-Corruption-on-Tax-Revenues-in-the-Middle-East-20005>.
- Javid, A. Y., & Arif, U. (2012). Analysis of revenue potential and revenue effort in developing Asian countries. *The Pakistan Development Review*, 51(4), 365-378.
- Karagöz, K. (2013). Determinants of tax revenue: does sectorial composition matter. *Journal of Finance, Accounting and Management*, 4(2), 50-63.
- Karakoç, Y. (2004). Hukuki nedenlerden kaynaklanan vergi kayıp ve kaçakları. 19. *Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları"*, Antalya, 10-14 Mayıs, 90-114.
- Karran, T. (1985). The determinants of taxation in Britain: an empirical test. *Journal of Public Policy*, 5(3), 365-386.
- Kenny, L. W., & Winer, S. L. (2006). Tax systems in the world: an empirical investigation into the importance of tax bases, administration costs, scale and political regime. *International Tax and Public Finance*, 13, 181-215.
- Khattry, B., & Rao, J. M. (2002). Fiscal faux pas?: an analysis of the revenue implications of trade liberalization. *World Development*, 30(8), 1431-1444.
- Leuthold, J. H. (1991). Tax shares in developing economies a panel study. *Journal of Development Economics*, 35, 173-185.
- Lotz, J. R., & Morss, E. R. (1967). Measuring "tax effort" in developing countries. *IMF Working Paper*, 14(3), 478-499.
- Lotz, J. R., & Morss, E. R. (1970). A theory of tax level determinants for developing countries. *Economic Development and Cultural Change*, 18(3), 328-341.
- Mahdavi, S. (2008). The level and composition of tax revenue in developing countries: evidence from unbalanced panel data. *International Review of Economics and Finance*, 17, 607-617.

- Mutasçu, M. (2012). *Influence of climate conditions on tax revenues* (MPRA Paper No. 40324). Munich Personal RePEc Archive web sitesinden erişildi: <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/40324/>.
- Mutasçu, M., & Danuletiu, D. (2013). *The literacy impact on tax revenues* (Economics Discussion Papers No. 2013-63). Economics web sitesinden erişildi: <http://www.economics-ejournal.org/economics/discussionpapers/2013-63>.
- Nargeleçekenler, M. (2011). Hisse senedi fiyatları ve fiyat/kazanç oranı ilişkisi: panel verilerle sektörel bir analiz. *Business and Economics Research Journal*, 2(2), 165-184.
- Örücü, A. İ., Aysu, A., & Bakırtaş, D. (2012). Yolsuzluğun kurumlar vergisi gelirleri üzerine etkisi: OECD ülkeleri analizi. *Maliye Dergisi*, 163, 539-556.
- Pesaran, M. H. (2004). *General diagnostic tests for cross section dependence in panels* (Cambridge University Working Paper No. 0435). IDEAS web sitesinden erişildi: <http://www.econ.cam.ac.uk/research-files/repec/cam/pdf/cwpe0435.pdf>.
- Pesaran, M. H. (2006). Estimation and inference in large heterogeneous panels with a multifactor error structure. *Econometrica*, 74(4), 967-1012.
- Pesaran, M. H. (2007). A simple panel unit root test in the presence of cross section dependence. *Journal of Applied Econometrics*, 22, 265-312.
- Piancastelli, M. (2001). *Measuring the tax effort of developed and developing countries: cross country panel data analysis - 1985/95* (IPEA Working Paper No. 818). SSRN web sitesinden erişildi: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=283758.
- Pınar, A. (2001). *Kayıtdışı ekonomi ve vergi kaybı: Türkiye için iller bazında bir tahmin* (Ankara Üniversitesi SBF GETA Working Paper No. 37). <http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/tartisma/2001/vergi-kaybi.pdf> adresinden erişildi.
- Potanlar, S. K., Samimi, A. J., & Roshan, A. R. (2010). Corruption and tax revenues: new evidence from some developing countries. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 4(9), 4218-4222.
- Profeta, P., & Scabrosetti, S. (2010). *The political economy of taxation lessons from developing countries*. Cheltenham (UK): Edward Elgar Publishing.
- Rao, M. G. (1979). Economic and political determinants of states tax revenue: a study of four states. *Economic and Political Weekly*, 14(47), 1925-1932.
- Savaşan, F. (2004). Türkiye'de kayıtdışı ekonomi ve vergi kaybı tahminleri. 19. *Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları"*, Antalya, 10-14 Mayıs, 51-73.
- Schmölders, G. (1976). *Genel vergi teorisi* (S. Turhan, Çev.). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.
- Shin, K. (1969). International difference in tax ratio. *The Review of Economics and Statistics*, 51(2), 213-220.
- Sookram, S., & Saridakis, G. (2009). The effect of economics factors on the tax ratio in Trinidad and Tobago. *The Journal of Developing Areas*, 42(2), 111-128.
- Stotsky, J., & WoldeMariam, A. (1997). *Tax effort in Sub-Saharan Africa* (IMF Working Paper No. 97/107). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp97107.pdf>.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilendirmede yükümlü psikolojisi*. Bursa.

- Tait, A. A., Grätz, W. L., & Eichengreen, B. J. (1979). International comparisons of taxation for selected developing countries, 1972-76. *IMF Staff Papers*, 26(1), 123-156.
- Tanzi, V. (1977). Inflation, lags in collection, and the real value of tax revenue. *IMF Staff Papers*, 24(1), 154-167.
- Tanzi, V. (1981). A statistical evaluation of taxation in Sub-Saharan Africa. V. Tanzi, M. Z. Yücelik, P. S. Griffith & C. A. Aguirre (Eds.), *Taxation in Sub-Saharan Africa* içinde (ss. 45-50). Washington: International Monetary Fund.
- Tanzi, V. (1987). Quantitative characteristics of the tax systems of developing countries. D. Newbery & N. Stern (Eds.), *The theory of taxation for developing countries* içinde (ss. 205-241). New York: Oxford University Press.
- Tanzi, V. (1992). Structural factors and tax revenue in developing countries: a decade of evidence. I. Goldin & L. Winters (Eds.), *Open economies: structural adjustment and agriculture* içinde (ss. 267-289). Cambridge University Press.
- Tanzi, V. (1998). *Corruption around the world: causes, consequences, scope, and cures* (IMF Working Paper No. 98/63). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp9863.pdf>.
- Tanzi, V., & Davoodi, H. (1997). *Corruption, public investment, and growth* (IMF Working Paper No. 97/139). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp97139.pdf>.
- Tanzi, V., & Davoodi, H. (2000). *Corruption, growth, and public finances* (IMF Working Paper No. 00/182). IMF Working Papers web sitesinden erişildi: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Corruption-Growth-and-Public-Finances-3854>.
- Teera, J. M. (2002). *Determinants of tax revenue share in Uganda* (University of Bath Working Paper, unpublished). <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/summary?doi=10.1.1.199.1722> adresinden erişildi.
- Teera, J. M., & Hudson, J. (2004). Tax performance: a comparative study. *Journal of International Development*, 16, 785-802.
- Tosuner, M., & Demir, İ. C. (2008). Ege bölgesi'nin vergi ahlakı düzeyi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, X(II), 355-373.
- Tosuner, M., & Demir, İ. C. (2009). Vergi ahlakının sosyal ve kültürel belirleyenleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(1), 1-15.
- Weiss, S. J. (1969). Affecting the government revenue share in less developed countries. *Social and Economic Studies*, 18(4), 348-364.