



**YOLSUZLUĞUN VERĐİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: AVRUPA
BİRLİĞİ GEÇİŞ EKONOMİLERİ ÖRNEĞİ**

Ceyda TUNÇ

(Yüksek Lisans Tezi)

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ

UŞak

Haziran, 2018

**YOLSUZLUĞUN VERĐİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: AVRUPA
BİRLİĞİ GEÇİŞ EKONOMİLERİ ÖRNEĞİ**

Ceyda TUNÇ

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Ana Bilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ

UŞak

UŞak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran, 2018

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ
YOLSUZLUĞUN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: AVRUPA
BİRLİĞİ GEÇİŞ EKONOMİLERİ ÖRNEĞİ

Ceyda TUNÇ

Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2018

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ

Geçmişten günümüze devletlerin kamu ihtiyaçlarını karşılamada önemli bir finansman kaynağı olan vergiler sosyal, siyasal ve ekonomik bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sosyal, siyasal ve ekonomik olgular vergi gelirlerinin belirlenmesinde önemli rol oynayarak vergiler üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak belirleyici olmaktadır. Finansal gelişme, büyüme, kalkınma, ekonomik özgürlük, vergi oranı ve yolsuzluk gibi birçok ekonomik faktör vergi gelirleri üzerinde etki meydana getirmektedir. Vergi gelirlerinin belirlenmesinde önemli bir role sahip olan yolsuzluk, küreselleşen dünyanın ortak sorunu haline gelmiştir. Kavramsal olarak kamu gücünün ya da kaynaklarının özel çıkarlar amacıyla kötüye kullanılması olarak tanımlanan yolsuzluğun birçok ekonomik etkileri bulunmaktadır.

Bu çalışmada, Westerlund ve Edgerton (2007) eşbütünleşme testi ile Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) nedensellik testi kullanılarak 2003-2015 döneminde 11 AB geçiş ekonomileri ülkesinde yolsuzluk ve vergi gelirleri arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda, yolsuzluk ve vergi gelirleri arasında uzun dönemli negatif bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Ayrıca yolsuzluk ile vergi gelirleri arasında anlamlı ve çift yönlü nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yolsuzluk, Vergi Gelirleri, Panel Veri Analizi

MASTER THESIS ABSTRACT**IMPACT OF CORRUPTION ON TAX REVENUES: THE EXAMPLE OF
EUROPEAN UNION TRANSITION ECONOMIES**

Ceyda TUNÇ

Department of Finance

Usak University Institute of Social Sciences, June 2018

Advisor: Assist. Prof. Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ

From past to present, taxes, which are an important source to supply governments public needs, confronts us a social, political and economic phenomenon. These social, political and economic phenomena, playing a key role on the determination of tax revenues, are decisive on the taxes, directly or indirectly. Many economic factors such as financial development, growth, economic freedom, tax rate and corruption create influence on tax revenues. Corruption, which plays a significant role on determination of tax revenues, has become a common problem of the globalizing world. Conceptually, described as abusing public power or sources for private benefits, corruption has many economic effects.

In this study, the correlation between corruption and tax revenues in 11 EU transition economies in 2003-2015 period was analyzed using Westerlund and Edgerton (2007) cointegration test and Emirmahmutoğlu and Köse (2011) causality test. As a result of the study, it has been found that there is a long negative relationship between corruption and tax revenues. In addition, it has been identified that there is meaningful and bi-directional causality relation between corruption and tax revenues.

Keywords: Corruption, Tax Revenues, Panel Data Analysis



UŞAK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

.....Ana Bilim / Ana Sanat Dalı Tezli
Yüksek Lisans ProgramıNo'lu öğrencisi'ın
"....." adlı tezi /.... / tarihinde,
aşağıdaki jüri tarafından Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü
Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans
tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Jüri	Adı Soyadı	İmza
Danışman	: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ	
Üye	: Doç. Dr. Veli YILANCI	
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa TAYTAK	
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Naib ALAKBAROV	
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk ÖZTÜRK	

Prof. Dr. Mehmet KARAYAMAN
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Bu tezin hazırlanması aşamasında bilgisi, tecrübesi ve yol göstericiliği ile yardımlarını ve zamanını benden esirgemeyen, çalışmalarımda yol gösteren, her konuda bana en büyük desteği veren danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Ünsal ŞAŞMAZ ve değerli hocam Doç. Dr. Yılmaz BAYAR'a en derin saygı ve şükranlarımı sunarım.

Beni bu günlere getiren ve haklarını hiçbir zaman ödeyemeyeceğim kıymetli aileme, her zaman yanımda olan değerli öğretmenim Muhittin YILMAZ'a, tezime katkılarından dolayı Maliye Bilim Uzmanı Yunus Emre YAYLA'ya ve bu süreçte beni destekleyen arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Ceyda TUNÇ

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Ceyda TUNÇ
Doğum Yeri ve Tarihi : Merkez/UŞAK – 08.03.1993
Lisans Öğrenimi : Uşak Üniversitesi Maliye Bölümü
Yüksek Lisans Öğrenimi : Uşak Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı
Yabancı Diller : İngilizce

İletişim Bilgileri

E-posta Adresi : ceydaatunc@gmail.com

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	v
ÖNSÖZ.....	vi
ÖZGEÇMİŞ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ	1

1.BÖLÜM

VERGİ VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. VERGİ.....	3
1.1.1. Verginin Tanımı, Unsurları ve Tarihsel Gelişimi.....	3
1.1.1.1. Verginin Tanımı ve Unsurları	3
1.1.1.2. Verginin Tarihsel Gelişimi.....	5
1.1.2. Vergilemenin Varlığını Açıklayan Teoriler.....	7
1.1.2.1. İstifade (Fayda) Teorisi	7
1.1.2.2. İktidar Teorisi.....	8
1.1.3. Vergi İle İlgili Bazı Kavramlar.....	9
1.1.3.1. Verginin Konusu	9
1.1.3.2. Vergiyi Doğuran Olay.....	10
1.1.3.3. Vergi Mükellefi (Yükümlüsü).....	10
1.1.3.4. Vergi Sorumlusu	12
1.1.3.5. Verginin Muafiyeti ve İstisnası.....	13
1.1.3.6. Vergi Matrahı	13
1.1.3.7. Vergi Tarifesi	16
1.1.3.7.1. Düz (Tek) Oranlı Tarife	16

1.1.3.7.2. Artan Oranlı Tarife	17
1.1.3.7.3. Azalan Oranlı Tarife.....	18
1.1.3.7.3. Tersine Artan Oranlı Tarife (Ric'i Vergiler).....	19
1.1.4. Verginin Amaçları	20
1.1.4.1. Mali Amaç.....	20
1.1.4.2. Mali Olmayan Amaç.....	21
1.1.4.2.1. İktisadi Amaç	21
1.1.4.2.2. Sosyal Amaç.....	22
1.1.4.2.3. Diğer Amaçlar	22
1.1.5. Vergileme İlkeleri	23
1.1.5.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri	23
1.1.5.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri	24
1.1.5.3. Modern (Günümüzdeki) Vergileme İlkeleri	25
1.1.6. Vergi Türleri	29
1.1.6.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	30
1.1.6.1.1. Gelir Vergisi	30
1.1.6.1.2. Kurumlar Vergisi.....	31
1.1.6.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	32
1.1.6.2.1. Katma Değer Vergisi.....	32
1.1.6.2.2. Özel Tüketim Vergisi	33
1.1.6.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	34
1.1.6.3.1. Emlak Vergisi.....	35
1.1.6.3.2. Veraset ve İntikal Vergisi.....	35
1.1.6.3.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi	36

2. BÖLÜM

VERGİ GELİRLERİNİN BELİRLEYİCİLERİ VE YOLSUZLUK

2.1. VERGİ GELİRLERİNİN BELİRLEYİCİLERİ	37
2.1.1. Vergi Gelirlerinin Sosyal ve Kültürel Belirleyicileri.....	37
2.1.2. Vergi Gelirlerinin Siyasal ve Kurumsal Belirleyicileri	39
2.1.3. Vergi Gelirlerinin Ekonomik Belirleyicileri.....	40
2.1.3.1. Ekonomik Büyüme ve Kalkınma	40

2.1.3.2. Enflasyon	42
2.1.3.3. Finansal Gelişme.....	43
2.1.3.4. Vergi Oranı.....	44
2.1.3.5. Vergi Yüğü.....	45
2.1.3.6. Milli Gelir ve Gelir Dağılımı	46
2.1.3.7. Kayıt Dışı Ekonomi	47
2.1.3.8. Yolsuzluk	48
2.2. YOLSUZLUĞUN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	48
2.2.1. Yolsuzluk Kavramı	48
2.2.2. Yolsuzluğun Temel Unsurları.....	51
2.2.3. Yolsuzluğun Özellikleri.....	53
2.2.4. Yolsuzluğun Nedenleri	54
2.2.4.1. Kişisel Nedenler	54
2.2.4.2. Sosyal Nedenler	56
2.2.4.3. Yönetmel Nedenler	58
2.2.4.4. Ekonomik Nedenler	60
2.2.5. Yolsuzluğun Türleri.....	62
2.2.5.1. Rüşvet.....	62
2.2.5.2. Zimmet ve İhtilas	63
2.2.5.3. İrtikap	64
2.2.5.4. Kayırmacılık (İltimas).....	64
2.2.5.5. Lobıcılık	65
2.2.5.6. Oy Ticareti	66
2.2.5.7. Rant Kollama	66
2.2.5.8. Kara Paranın Aklanması	67
2.2.5.9. İçerden Öğrenenlerin Ticareti (Insider Trading).....	67
2.3. YOLSUZLUĞUN MEYDANA GETİRDİĞİ MAKRO-EKONOMİK ETKİLER	67
2.3.1. Yolsuzluğun Olumlu Etkileri.....	68
2.3.2. Yolsuzluğun Olumsuz Etkileri.....	69
2.3.2.1. Ekonomik Büyüme ve Kalkınma Üzerindeki Etkileri	70
2.3.2.2. Yatırım ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri	72
2.3.2.3. Doğrudan Yabancı Yatırımlar Üzerindeki Etkileri	73
2.3.2.4. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri.....	74

2.3.2.5. Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkileri	74
2.3.2.6. Kamu Gelirleri Üzerindeki Etkileri.....	75

3. BÖLÜM

YOLSUZLUĞUN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: AVRUPA BİRLİĞİ GEÇİŞ EKONOMİLERİ ÖRNEĞİ

3.1. LİTERATÜR TARAMASI	77
3.1.1. Teorik Literatür İncelemesi	77
3.1.2. Ampirik Literatür İncelemesi.....	80
3.2. VERİ.....	88
3.3. EKONOMETRİK METODOLOJİ.....	89
3.3.1. Yatay Kesit Bağımlılığı Testi	90
3.3.2. Panel CADF Birim Kök Testi.....	91
3.3.3. Westerlund ve Edgerton (2007) Eşbütünleşme Testi	92
3.3.4 Tam Dönüştürülmüş En Küçük Kareler Yöntemi (FMOLS, Full . Modified Ordinary Least Square).....	94
3.3.5 Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) Nedensellik Testi	95
3.4. AMPİRİK ANALİZ.....	95
3.4.1. Yatay Kesit Bağımlılığı Testi Sonuçları	96
3.4.2. Panel CADF Birim Kök Testi Sonuçları	96
3.4.3. Westerlund ve Edgerton (2007) Eşbütünleşme Testi Sonuçları	97
3.4.4. Tam Dönüştürülmüş En Küçük Kareler Yöntemi (FMOLS, Full Modified Ordinary Least Square) Sonuçları	98
3.4.5. Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) Nedensellik Testi Sonuçları	99
SONUÇ.....	102
KAYNAKÇA	107

TABLolar LİSTESİ

Tablo 3.1: Analizde Kullanılan Değişkenler ve Tanımları.....	89
Tablo 3.2: Değişkenler, Değişkenlerin Kısaltmaları ve Beklenen İşaretleri.....	90
Tablo 3.3: Yatay Kesit Bağımlılık Test Sonuçları.....	96
Tablo 3.4: CADF Birim Kök Testi Sonuçları	97
Tablo 3.5. Homojenlik Testi Sonuçları	98
Tablo 3.6: Westerlund ve Edgerton (2007) Eşbütünleşme Testi Sonucu.....	98
Tablo 3.7: FMOLS Katsayı Tahmini Sonuçları	99
Tablo 3.8: Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) Nedensellik Testi Sonuçları	100
Tablo 3.9: Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) Nedensellik Testi Sonuçları.....	101

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Artan Oranlı Tarife.....	17
Şekil 2: Azalan Oranlı Tarife.....	19
Şekil 3: Laffer Eğrisi.....	45
Şekil 4: Asimetrik Bilgi- Yolsuzluk Sarmalı.....	51



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATO	Ankara Ticaret Odası
CADF	Cross-Sectionally Augmented Dickey-Fuller
DOLS	Dinamik En Küçük kareler (Dymanic Ordinary Least Squares-DOLS)
EBUY	Ekonomik Büyüme
FMOLS	Full Modified Ordinary Least Squares (Tam Dönüştürülmüş En Küçük Kareler)
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
MD.	Madde
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
S.	Sayfa
TEPAV	Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
VD.	Ve Diğerleri
VGLR	Vergi Gelirleri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YLSZ	Yolsuzluk

GİRİŞ

Toplu halde yaşamının bir gereği olarak devletler, insanların ortak ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla birtakım gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Devletlerin en önemli gelir kaynaklarını şüphesiz vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergiler, devletlerin sosyal, ekonomik ve kültürel alanda ihtiyaç duyduğu eksikliklerin giderilmesinde büyük rol oynamaktadır. Maliye politikasının bir aracı olan vergilerin devlete gelir sağlamak gibi mali amacının yanında bazı sosyal, ekonomik ve siyasi amaçları da bulunmaktadır. Vergilerin bu mali ve mali olmayan amaçları vergi gelirlerinin belirlenmesi sürecinde rol oynamaktadır. Bunlar; sosyal, kültürel, siyasal ve ekonomik faktörlerdir. Ekonomik faktörleri; ekonomik büyüme, enflasyon, vergi oranları, milli gelir, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluklar gibi olgular oluşturmaktadır.

Vergi gelirlerinin bir belirleyicisi olan yolsuzluk, birçok alanda ekonomik, sosyal ve siyasal faktörler üzerinde ağır maliyetleri olan bir olgudur. Kamu gücünün kötüye kullanılması olarak karşımıza çıkan yolsuzluk toplumsal sistemlerin etkilenmesine neden olmaktadır. Gelişmekte ve geçiş ekonomilerinde çok daha yaygın görülen yolsuzluklar kişisel, sosyal, yönetsel ve ekonomik nedenlerden dolayı birtakım ekonomik etkilere yol açmaktadır.

Bu çalışmada AB geçiş ekonomisi ülkelerinde yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmanın örneklemini eski Sosyalist ülkeler olan, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Hırvatistan, Macaristan, Polonya, Slovakya, Romanya, Letonya ve Litvanya oluşturmaktadır. Bu ülkelerin diğer AB ülkelerine göre ekonomik anlamda istenilen seviyede olmamaları nedeniyle ve yolsuzluk olgusunun daha belirgin yaşanması sonucu çalışmada AB geçiş ekonomileri ülkeleri seçilmiştir.

Çalışmada yolsuzluğun vergi gelirleri ile olan ilişkisinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Yolsuzluk kavramının anlaşılması ve önemli bir kamu geliri olan vergi gelirlerinin üzerindeki etkilerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Çünkü hem yolsuzluğun önüne geçilmesi hem de vergi gelirlerinin sorunsuz bir şekilde toplanması açısından bu durum önem arz etmektedir. Ayrıca çalışmada yer alan yolsuzluk ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiye yönelik yapılan analizler vergi

gelirlerinin toplanması hususunda bir engel olan yolsuzluğun tespit edilebilmesi açısından oldukça önemlidir.

Bu kapsamda AB geçiş ekonomileri ülkelerinde yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla panel veri analizinden yararlanılmıştır. Bu maksatla ekonometrik analizin ileri aşamalarında kullanılacak testleri belirleyebilmek için yatay kesit bağımlılığı testi uygulanmıştır. Değişkenler arasında yatay kesit bağımlılığı olduğundan dolayı ikinci nesil birim kök testi olan CADF birim kök testi kullanılmıştır. Ardından Westerlund ve Edgerton (2007) eşbütünleşme testi kullanılmıştır. Daha sonra değişkenler arası ilişkinin katsayılarını tahmin etmek üzere FMOLS (tam dönüştürülmüş en küçük kareler yöntemi) testi kullanılmıştır. Son olarak Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) tarafından geliştirilen test ile değişkenler arasında nedensellik ilişkisi incelenmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; verginin kavramsal çerçevesi, tanımı, unsurları, vergi ile ilgili bazı kavramları, amacı, ilkeleri ve türleri açıklanmıştır. İkinci bölümde; vergi gelirlerinin belirleyicileri, yolsuzluğun kavramsal çerçevesi ve yolsuzluğun meydana getirdiği makro-ekonomik etkileri incelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise, öncelikle literatürde yolsuzluk ve vergi gelirleri, yolsuzluk ve ekonomik büyüme ilişkisi üzerine yapılmış olan ampirik ve teorik çalışmalara yer verilmiştir. Daha sonra analizde kullanılacak olan ekonometrik modeller açıklanmıştır. Panel veri analizi kullanılarak 2003-2015 döneminde 11 AB geçiş ekonomilerinin yolsuzluk ile vergi gelirleri arasındaki ilişkisi incelenmiştir. Çalışmanın sonuç kısmında ise elde edilen bulgular hakkında genel bir değerlendirme yapılmıştır.

1.BÖLÜM

VERGİ VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. VERGİ

Bu bölümde devletin en önemli gelir kalemini oluşturan verginin öncelikle tanımından, unsurlarından ve tarihsel gelişiminden bahsedilmiştir. Ardından vergilemeyi açıklayan teorilere, vergilerle ilgili bazı kavramlara verginin amaçlarına, vergileme ilkelerine ve son olarak da vergi türlerine yer verilmiştir.

1.1.1. Verginin Tanımı, Unsurları ve Tarihsel Gelişimi

Toplu halde hayat sürdüren insanların birtakım ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan devlet, kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilmek amacıyla gelir kaynaklarına ihtiyaç duymuştur. Bu ihtiyaçları karşılamak için de en önemli kaynağı vergiler olmuştur (Buyrukoğlu ve Buzkiran, 2016, s.2078). Öncelikle bu konuda verginin tanımı ve unsurlarından bahsedilip daha sonra da verginin tarihsel gelişimi açıklanmıştır.

1.1.1.1. Verginin Tanımı ve Unsurları

Modern toplumların en önemli gelir kalemini şüphesiz vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bu tür devletlerin gelirlerinin %70 ve daha fazlası vergi gelirleri tarafından elde edilmektedir. Vergi konusunda birçok tanım yapılmış olup küçük farklılıklarla genel olarak aynı şeyler ifade edilmeye çalışılmıştır.

Pehlivan (2010, s.87) vergiyi, devletin kamu giderlerini finanse etmek amacıyla toplumda yer alan kişi ve kurumlardan mali güçlerine göre herhangi bir karşılığı olmaksızın, cebren aldığı ekonomik değerler olarak ifade etmektedir.

Akdoğan (2011, s.122)'a göre ise vergi, devletin veya diğer yetkili kamu idarelerinin yükledikleri mali ve mali olmayan amaçlarını gerçekleştirmek için, gerçek veya tüzel kişilerden; zorla, karşılıksız ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerler şeklinde tanımlanmıştır.

Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu (2012, s.71)'na göre vergi, devlet veya devlet tarafından kamu kuruluşlarına vergilendirme yetkisi verilerek, bireylerden karşılıksız

olarak, kanun ve egemenlik hakkına dayanarak kamu giderlerini karşılamak veya sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak amacıyla almış oldukları parasal tutarlardır.

Öztürk (2014, s.162) vergiyi, devletin veya devlet tarafından yetkilendirilmiş kamu tüzel kişilerince birey ve kurumlardan, zorla, karşılıksız ve yasada belirtilen kurallara göre aldıkları ekonomik değerler olarak ifade etmiştir.

Ay (2014, s.141)'a göre vergi, devletin veya devlet tarafından vergilendirme yetkisi alan kamu kuruluşlarının egemenlik hakkına dayanarak, kamu giderlerini finanse etmek amacıyla kanun ve usullere uygun bir şekilde gerçek ve tüzel kişilerin mali güçlerine göre, cebren, karşılıksız ve geri vermemek üzere aldıkları paralar şeklinde ifade edilmiştir.

Anayasal dayanak olarak vergi 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde "Vergi Ödevi" başlığı adı altında şu şekilde düzenlenmiştir; "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*" (T.C. Anayasası, 1982, md.73).

Vergi ile ilgili yapılan tanımlar genel olarak değerlendirildiğinde vergiyi, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek ve toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden aldığı değerlerdir şeklinde tanımlanabilir.

Yapılan vergi tanımlarından yola çıkarak verginin unsurlarına ulaşılabilir. Buna göre verginin unsurlarını, karşılıksız olması, zora dayanması, nakdi olması ve kamu giderlerinin karşılığı olması şeklinde açıklanabilir.

Karşılıksız olması; mükelleflerin vergi ödevini yerine getirmesi sonucu devletten özel ya da belirli bir karşılık beklemesinin mümkün olamayacağını ifade etmektedir. Devlet yüklendiği görevleri yerine getirmek için vergi alır ve bunu karşılıksız olarak yerine getirir (Işık, Karayılmaz, Organ ve Işık, 2005, s.116). Ayrıca verginin karşılıksız olması vergiyi diğer kamu gelirlerinden ayırt etmektedir.

Zora dayanması; vergi kanunlarında herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyenlerden hukuki cebir altında, zor kullanılarak vergi alınmaktadır (Demir, 2015, s.112).

Nakdi olması, verginin günümüzde en önemli unsurlarından biri nakdi olması yani para ile ödenmesidir. Aynı olarak verginin ödenmesi bazı istisnai durumlar dışında uygulanmamaktadır. Devlet yüklendiği görevleri nakdi olarak sağladığı gelirlerle yerine getirmektedir (Işık, vd., 2005, s.117).

Kamu giderlerinin karşılığı olması; vergilerin ne için alındığını belirten bir unsurdur. Bu unsur ile vergi, ceza ve kamulaştırma gibi devlet tarafından alınan diğer değerlerden ayrılmaktadır. Devlet bunları da zora dayanarak alır, fakat kamu giderlerini karşılamak için değil bireyleri cezalandırmak, doğru yola götürmek veya bazı zorunlu kamu hizmetlerini yerine getirmek için başvurmaktadır (Edizdoğan, 1991, s.60).

1.1.1.2. Verginin Tarihsel Gelişimi

Vergilerin tarihçesi genellikle çok eskilere dayanmaktadır. Vergilerin ne zaman, nerede ve nasıl meydana çıktığı tam olarak bilinmemekle beraber ilk vergi örneklerine Mısır, Yunan krallıkları ve Roma İmparatorluğunda rastlanmaktadır. (Edizdoğan, 1991, s.40). Vergilerin tarihsel sürecine bakıldığında; vergiler çeşitli aşamalardan geçip, değişen ekonomik, sosyal ve siyasal şartlara göre gelişim göstermiştir (Pehlivan, 2010, s.92).

İlk çağda Mısır ve Babil gibi devletlerde giderler saray giderlerinden ibaret olup Firavun ya da Krala ait mülk gelirlerinden karşılanmaktaydı. İlk çağ döneminde düzenli ordu, kurum ve memurlar olmadığı için sarayın gelirleri yapılan harcamalara yetiyordu. Savaş, piramit ve tapınak yapımı sonucu artan giderleri karşılamak amacıyla yeni gelirler elde etmek için vergiler alınmaya başlanmıştır. Eski Yunan ve Roma'da da vergiler benzer şekilde alınmaya başlanmıştır. Eski Yunan'da iltizam usulü uygulanmakta olup halkın tepkisine yol açmayan dolaylı vergiler de alınmaktaydı. Roma'da vergiler ise savaş ganimetleri, mülk gelirleri ve kendilerine bağlı milletlerden aldıkları harçlardan oluşmaktaydı. Bu dönemde vergiler daha çok bedenen ödenen aynı niteliktedir (Kayan, 2000, s.81-82).

Orta çağda vergiler önceleri ihtiyari bir nitelik göstermekte ve halk vergiyi bir çeşit hediye olarak görmekteydi. Verilen vergilerin çeşidi ve tutarı tamamen vergiyi verenin isteğine bağlıydı. Bu nedenle vergi ile ilgili herhangi bir kural bulunmamaktaydı. Zamanla hükümdarlar sosyal sınıflardan ihtiyari olarak parasal yardımlarda bulunmalarını istemiş ancak ilerleyen dönemlerde ise bu serbestlik ortadan kalkmaya başlamıştır. Savaş, iç karışıklıklar ve ortak hizmetlerin görülmesi için vergiler zorunluluk haline gelmiştir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2012, s.131).

Yeni çağda kralın zenginliği, uyruğunun zenginliğine ve refahına bağlı olduğu düşüncesi ile Merkantilizm akımı etkili olmaya başlamıştır. Bu akım para ekonomisi sistemine dayandığı için orta çağdan belirgin olarak ayrılmaktadır. Fransa'da 1807'de kadastro vergisi, 1790'da arazi vergisi, 1791'de şahıs vergisi ve kapı-pencere vergisi, 1851'de kazanç vergisi gelir vergisine dönüştürülmüş ve 1893 yılında servet vergisi yürürlüğe girerek modern vergi sistemi doğmuş ve devlet düzenli vergi elde etmeye başlamıştır (Kayan, 2000, s.83).

Türk Vergi Sisteminin gelişimine bakacak olursak eğer Osmanlı Devleti'nde vergiler şer'i vergiler ve örf'i vergiler olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı. Şer'i vergiler İslam Hukuku'nun esaslarına göre İslamiyeti kabul eden ülkeler tarafından uygulanmakta olup zekat, öşür, haraç ve cizye denilen vergilerden oluşmaktaydı (Erdem vd., 2012, s.81-82). Örf'i vergiler ise, Tekalif-i Örfiye adı verilen ve sayısı, türü ve miktarı, zaman ve bölgelere göre farklılık gösteren bir vergi türüydü (Pehlivan, 2010, s.93).

Osmanlı vergi sistemi, Tanzimat döneminde bazı değişiklikler ile yerini modern vergi sistemine bırakmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında aşar, ağnam, temettü ve kazanç vergisi gibi vergilerde yasal düzenlemeler yapılarak, sonraki yıllarda da önemli değişiklikler ile Türk Vergi Sisteminin günümüz şeklinin temeli oluşturulmuştur (Edizdoğan vd., 2012, s.135). Günümüz Türk Vergi Sistemi'ni gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergiler oluşturmaktadır.

1.1.2. Vergilemenin Varlığını Açıklayan Teoriler

Devletlerin varlığı ile ortaya çıkan vergiler zaman içinde sürekli değişim göstermekle beraber kurum ve bireyler arasında nasıl dağıtılacağı hep tartışma konusu olmuştur. Vergiyi haklı kılmak için değişik görüşler ileri sürülmüştür. Bunlar istifade teorisi ve iktidar teorisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.2.1. İstifade (Fayda) Teorisi

İstifade teorisi (fayda teorisi), kaynakların kamu ve özel sektörler arasında en uygun şekilde dağılımını, vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılması için ortaya atılmış ve bireylerin marjinal faydaya göre vergilendirilmesi gerektiğini ileri süren teorilerden biridir. Genellikle maliye ve vergi teorisinde uzun zaman egemen olan istifade teorisi zamanla itibarını kaybetmiştir. İstifade teorisinin itibarını kaybetmesinin temelinde açık çelişkiler olduğu belirtilmiştir. Şöyle ki kamu hizmetlerinin sağladığı faydanın ölçülmesi genellikle mümkün değildir ve birçok devlet hizmetleride bölünememektedir (Eskicioğlu, 2007, s.245-246).

İstifade teorisi temelde üç farklı görüş ile açıklanmaktadır. Bunlar; vergileri hizmet bedeli sayan görüş, sigorta primine benzeten görüş ve sosyal giderlere katılma payına benzeten görüştür.

Vergileri hizmet bedeli sayan görüşe göre; devlet tarafından sunulan hizmetler piyasada üretilen mallara benzemekte olup aynı piyasadaki mallar gibi bedelleri bulunmakta ve bu bedel vergi ile ödenmektedir. Bu görüşü, Locke, Hobbes, Proudhon, Petty, Pufendorf, Grotius gibi düşünürler savunmuştur. Vergi ile hizmet arasında doğrudan bir ilişki bulunmaması, faydanın ölçülemeysi ve sosyal gereklere aykırı olmasından dolayı bu görüşün kabul edilmesi engellenmektedir (Ay, 2014, s.151).

Vergileri sigorta primine benzeten görüşe göre; vergiler, devlet tarafından vatandaşlardan can ve mal güvenliğini sağlamak amacıyla almış olduğu bir sigorta primi olarak kabul edilmektedir ve devlet bir sigorta şirketine benzetilmektedir. Bu görüşün eleştirisi ise, devletin sigorta şirketine benzetilmemesi gerektiğidir. Çünkü devletin farklı amaçları da söz konusudur. Bu görüşte devletin iktisadi ve sosyal amaçları ihmal edilmiştir (Erdem vd., 2012, s.83).

Vergileri sosyal giderlere katılma payına benzeten görüşe göre; Thiers vergiyi, toplumun genel kamu harcamalarına bir katılma olarak yorumlamakta ve bir ticari şirketin harcamalara katılma payı ile vergi arasında benzerlik gösterdiğini ileri sürmüştür. Duc de Broglie bu görüşü en açık bir şekilde dile getirmiş ve toplumu bir üretici birliğine benzetmiştir. Devleti de bu birliğin harcamalarını karşılayan organ olarak belirtmiştir. Kısaca vatandaşların bu üretim giderleri için ödemiş olduğu katılma payları vergi olarak değerlendirilmektedir (Ejder, 2011, s.104).

1.1.2.2. İktidar Teorisi

İktidar teorisi diğer bir ifadeyle egemenlik kuramı devletin vergi alma haklarını açıklamak için geliştirilmiş bir teoridir. Bu teoriye göre, vergi almak devletin en doğal hakkı olarak görülmekte ve bu haklılığını izah etmek için başka bir gerekçeye ihtiyaç duymamaktadır. Ayrıca iktidar teorisi vergilemede ödeme gücü esasını ele almıştır. Vergilerin kişilerin gelir, servet ve harcamalarına göre alınmasını ifade etmekte ve modern vergilemede en kabul gören yaklaşım olmaktadır (Demir, 2016, s. 58).

İktidar teorisi temeline dayanan bu görüşü açıklamak için üç teori ortaya atılmıştır. Bunlar; toplum bilinci teorisi, milli görev teorisi ve hukuki zor (cebir) teorisidir.

Toplum bilinci teorisine göre; verginin esas unsuru vatandaşların toplum duygusudur. Ancak bu bilinç tüm bireylerde aynı değildir bu yüzden de bireylerin toplum duygusu sahibi olmaları için zorunluluğa gerek vardır. Fakat zorunluluk bazı bireylerin toplum duygusu eksikliğini giderememektedir. İlk bakışta çekici olarak görünsede vergi ödemede toplum duygusunun yeri olmadığı düşüncesiyle eleştirilerde bulunulmuştur (Edizdoğan vd., 2012, s.140).

Milli görev teorisine göre; birtakım sosyal ve siyasal gerekçelerle oluşan devlet, topluluk halinde yaşamının doğal bir sonucudur. Devletin varlığı zorunlu görüldüğüne göre savaş döneminde her türlü fedakarlığı göze alan toplumun, barış zamanında da devletin varlığını ve üstlendiği görevleri görebilmesi için kamusal harcamaların finansmanına katılması milli bir görev olarak görülmektedir. Bu teorinin eleştirisi; ülke içinde sadece yerli vatandaşların yaşamaması ve bu sebeple yabancı vatandaşların da tıpkı ülkede yaşayan yerli vatandaşlar gibi aynı duygu ve

şartlar içinde vergi ödemelerinin istenmesinin oldukça zor olmasıdır. (Erdem vd., 2012, s.85).

Hukuki zor (cebir) teorisine göre; vergiyi açıklamak için kabul gören ve günümüz vergi tanımında da hukuki cebir unsuru olarak öne çıkan bir görüştür. Vergiyi koyan otoritenin halkın rızasına dayalı olması gerekmektedir. Bu görüşün iyi işleyebilmesi için, siyasal kararlarda ve bunların hukuksal olarak geçerlilik kazanması aşamalarında toplumsal sorunların, beklentilerin, vergiye karşı tepkilerin göz önüne alınarak vergi yükünün en adaletli şekilde dağılımının gerçekleşmesi gerekmektedir (Ay, 2014, s.152).

İstifade ve iktidar teorileri kısaca değerlendirildiğinde, istifade teorisinde kamu hizmetlerinin faydasının ölçülebilir ve bölünebilir olması zamanla önemini yitirmiştir. Günümüz modern vergilemede iktidar teorisi kabul görmeye başlamıştır.

1.1.3. Vergi İle İlgili Bazı Kavramlar

Bu kısımda vergilemeye ilişkin önemli kavramlar olan, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi ve sorumlusu, verginin muafiyeti ve istisnası, verginin matrahı ve son olarak da verginin tarifesi açıklanmıştır.

1.1.3.1. Verginin Konusu

Verginin en asli unsuru verginin konusudur. Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumu ifade etmektedir. Anayasa vergi konularının ödeme gücüne uyumlu olması gerektiğini belirtmiştir. Anayasada soyut olarak ifade edilen mali güç günümüzde somut olarak uygulamada gelir, servet ve harcama olarak karşımıza çıkmaktadır (Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, 2008, s.73).

Vergiler kanunla alındığı ve vergilemede kıyas yoluna başvurulmadığı için her bir verginin konusu vergi kanununda belirtilmiştir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanununda verginin konusu “gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanarak gelirin kapsamı açıklığa kavuşturulmuştur (Öner, 2012, s.51). Yasalarda gösterilmeyen herhangi bir unsur da vergilendirilememektedir.

Vergiler genellikle konularına göre isimlendirilmekte ve vergi kanunlarının ilk maddeleri verginin konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin gelir vergisinin

konusu gelir; emlak vergisinin konusu ülke sınırları içinde bulunan bina, arsa ve arazi; motorlu taşıtlar vergisinin konusu motorlu kara, hava ve deniz taşıtları; banka ve sigorta vergisinin konusu, banka ve sigorta muameleleridir (Arslan, 2017, s.51). Vergi konularının bir kısmı ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle vergi dışına çıkartılabilir ve bu duruma da istisna adı verilmektedir. İstisna, geçici veya sürekli olabilmekle beraber şartsız veya şarta bağlı da olabilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2010, s.61).

Verginin konusu olan şeylerin kendiliğinden mükellefiyetinden bahsedilemez. Bu durumda vergiyi doğuran olay gerçekleşmedikçe vergi alacağı da ortaya çıkmamaktadır. Vergiyi doğuran olay meydana geldiğinde kişiyle vergi konusu arasında bir ilişki meydana gelir ve mükellef bakımından somut bir borç, kamu idaresi bakımından da alacak doğmuş olur (Öner, 2012, s.51).

1.1.3.2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, Vergi Usul Kanununun 19. Maddesine göre “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” (VUK, 1961, md.19) şeklinde belirtilmiştir. Vergiyi doğuran olay, mükellef açısından bakıldığında vergi borcunu, devlet açısından bakıldığında ise vergi alacağını meydana getiren bir olaydır. Vergi borcunu doğuran olayla idarenin vergi alacağı kesinleşmez sadece vergilendirme süreci (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) başlamış olur (Pehlivan, 2014, s.66).

Vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarında belirtilir ve vergi borcunun meydana gelmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir (Özbilen, 2010, s.223). Vergiyi doğuran olay; vergilendirme döneminin tespit edilmesi, verginin temel unsurlarının uygulanması, zamanaşımı ve mükellefe yüklenen ödevlerin sürelerinin belirlenmesi açısından önem taşımaktadır (Ejder, 2011, s.105).

1.1.3.3. Vergi Mükellefi (Yükümlüsü)

Kanundan doğan borç ilişkisinin borçlu tarafını mükellef, alacaklı tarafını ise devlet oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanununun 8. maddesine göre, “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*” (VUK, 1961, md.8) şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre, her verginin mükellefi vardır ve bu mükellefin vergi kanunları aracılığıyla kendisine ödevler yüklendiği söylenebilir. Vergi mükellefi hem gerçek hem de tüzel kişilerden oluşabilir. Örneğin, gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler, kurumlar vergisinin mükellefi tüzel kişilerdir. Kimin vergi mükellefi olacağı ise vergi kanunları ile belirlenmektedir (Öner, 2012, s.58).

Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için iki şart bulunmaktadır. Birincisi, vergiyi doğuran olay mükellefin kendi kişiliğinde gerçekleşmesi gerekmektedir. İkincisi ise mükellefin kendi mal varlığından ödeme yapmak zorunda olmasıdır. Ayrıca bu özellikler mükellefle vergi sorumlusunu birbirinden ayıran özelliklerdendir. (Kızılot, vd., 2008, s.74).

Vergi mükellefi olabilmek için kanuni ehliyetin olması şart değildir ve mükellefiyet başkasına devredilemez. Ancak ölüm halinde mükelleflerin vergi borçları kanuni ya da atanmış mirasçılara geçer. Çeşitli iktisadi, hukuki ve sosyal zorunluluk nedeniyle vergi mükellefi uygulamada değişik şekil ve isimler almıştır (Edizdoğan, vd., 2012, s.155). Bunlar;

Kanuni mükellef (yükümlü); kendisine vergi kanunları tarafından vergi borcu, belirli şekli ve usulü görevler düşen gerçek kimselerdir. VUK. md.8'e göre gerçek ve asıl vergi mükellefi kanuni mükelleftir (Özbilen, 2010, s.225).

Aracı mükellef; vergi borcunu kendi nam ve hesabına öder ve bunu yansıma yoluyla başkasına aktarır. Aracı mükellefe verilecek en tipik örnek gümrük vergileridir. Gümrük vergisini ödeyen ithalatçı bunu satış veya devir yoluyla malın fiyatına ekleyerek tüketicilere aktarmış olur. Bu durumda ithalatçı, aracı mükellef olmaktadır (Edizdoğan, vd., 2012, s.156).

Vergi yüklenicisi (nihai mükellef); hukuki olmaktan çok ekonomik bir kavramdır. Vergiyi yansıma yoluyla üzerine almak zorunda olan kişiye vergi yüklenicisi denilmektedir. Vergi yüklenicisi, üzerine yansıtılan vergileri başkalarına devredemeyerek nihai bir şekilde yüklenmek zorunda kalan kişidir (Özbilen, 2010, s.225). Örneğin; kumaş, iplik imalatçısı tarafından müşterilere satılana kadar birçok aşamadan geçer ve aradaki dokumacı, toptancı, perakendeci gibi unsurlar kanuni mükellef olurken bunu satın alan tüketici ise vergi yüklenicisi olmaktadır (Ay, 2014, s.154).

1.1.3.4. Vergi Sorumlusu

Vergi hukukunda sorumluluk kavramı, vergiyi doğuran olayla herhangi bir ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin, vergi mükellefi adına vergilendirme ile ilgili maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi için sorumlu tutulmasını ifade etmektedir (Gerçek, 2005, s.160). VUK'un 8. maddesinde “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*” şeklinde genel bir tanım yapılmıştır (VUK, 1961, md.8). Bu tanıma göre vergi sorumlusu gerçek ve tüzel kişilerden oluşmaktadır. Vergi sorumlusunun maddi bir borcu olmamasına rağmen asıl borçlu olan mükellefin borcu ile yakın bir ilişkisi olduğu için vergi kanunları ile konulmuş olan esaslara uymak zorundadır. Vergi sorumlusu her türlü vergilendirme sürecinde vergi dairesine karşı sorumludur ve sorumluluk verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesiyle sona ermektedir (Öner, 2012, s.60). Vergi sorumluluğu geniş anlamda ele alınırsa her vergi mükellefi aynı zamanda kendi borcunun sorumlusu sayılmaktadır çünkü borç ve sorumluluk istisnalar hariç daima bir arada bulunmaktadır (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985, s.86).

Vergi hukukunda aslolan vergiyi mükellefinden almaktır fakat değişen ve gelişen ekonomik ve hukuki düzenlemeler mükellefin vergisinin başkasından alınmasını zorunlu hale getirmiştir. Vergi sisteminde vergi sorumlusu kavramının getirilmesindeki amaç; devletin alacağı vergiyi güvence altına almak, verginin tahsilat süresini kısaltmak ve verginin tahsilini kolaylaştırmaktır (Şenyüz, vd., 2010, s.65).

Vergi sorumluluğu çeşitli açılardan ayrımlara tabi tutulmuştur. Bu ayrımlar vergi sorumlusunun niçin vergi sorumlusu olduğunu da açıklamaktadır. Başlıca türleri vergi kesmekten ve kanuni temsilden kaynaklanan vergi sorumluluğudur.

Vergi kesmekten kaynaklanan vergi sorumluluğu; vergi sorumlusu, mükellef adına yerine getirmesi gereken vergi ödeme görevi için vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu, asıl mükelleften vergiyi keserek vergi dairesine onun adına yatırmaktadır. Böylece vergi sorumlusu “vergi kesen” ya da “aracı ödeyici” niteliği taşımaktadır (Gerçek, 2005, s.160). Örneğin, işverenler çalışanlarının ödedikleri gelir vergisini onlar adına kesip vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine yatırmak zorundadır.

Kanuni temsilden kaynaklanan vergi sorumluluğu; vergi mükellefi olabilmek için fiil ehliyetinin olması zorunlu değildir. Bu durumda yeni doğmuş bir bebekte vergi mükellefi olabilmektedir. Bunlar vergi ödevlerini kendileri yerine getiremeyeceği için, bu ödevleri onların yerine getirecek bir temsilciye ihtiyaçları vardır. Bu ödevleri yerine getiren kişiye kanuni temsilci adı verilmektedir. İşte bu kanuni temsilcilerin temsil ettikleri kişilerin ödevlerini yerine getirmekten kaynaklanan sorumluluğa kanuni temsilden kaynaklanan sorumluluk denilmektedir (Erdem, vd., 2012, s.94).

1.1.3.5. Verginin Muafiyeti ve İstisnası

Muafiyet ve istisna, verginin konusuna ve mükellefine konulmuş sınırlamalardır. Verginin genellik ilkesi gereği herkesin ayırım gözetilmeksizin vergi ödemesi gerekirken birtakım sosyal ve iktisadi nedenlerle verginin konusunda ve mükellefiyetinde kısıtlamalar getirilmiştir (Özbilen, 2010, s.230).

Muafiyet ve istisnalar tek tek incelendiğinde önemli değilmiş gibi görünse de, vergi sistemi içerisinde çok büyük tutarlarda yer verilmesi sonucunda vergi hasılatında azalmalara sebep olabilmektedir. Buna karşılık uluslararası sermayeyi kendi ülkesine çekmek isteyen ülkeler muafiyet ve istisnalardan faydalanarak önemli vergi avantajları sağlamaktadır. Bu durum literatürde vergi rekabeti olarak ifade edilmektedir (Erdem, vd., 2012, s.95-96).

Her vergi, konusu üzerinde objektif yükümlülük, yükümlü kıldığı kimseler bakımından subjektif bir yükümlülük sayılmaktadır. Objektif vergi yükümlülüğünü kaldıran hükümlere istisna, subjektif vergi yükümlülüğünü kaldıran hükümlere ise muafiyet denilmektedir. İstisnalar vergi konusunu sınırlarken, muafiyet vergi yükümlüsünü sınırlamaktadır (Edizdoğan, vd., 2012, s.158-159). İstisnalar konunun, muafiyetler ise yükümlünün kısmen veya tamamen, süreli ya da süresiz, şartlı ya da şarta bağlı olmaksızın (mutlak) bir biçimde vergi dışı tutulmasını ifade etmektedir (Uluatam, 2012, s.302).

1.1.3.6. Vergi Matrahı

Vergi matrahı, üzerine vergi oranı veya vergi miktarı uygulamak amacıyla verginin hesaplanmasına esas teşkil eden ekonomik değer veya fiziki unsurlardır (Ay, 2014, s.155). Matrah, iktisadi bir değer olabileceği gibi ağırlık, hacim, adet,

uzunluk, yüzölçümü gibi bir ölçü de olabilir (Uluatam, 2012, s.301). Tanımdan yola çıkarak vergi matrahının “değer” veya “miktar” olabileceği söylenebilir. Değerin esas alındığı vergi uygulamalarına “değer esası” ya da “advalorem vergi”, miktarın esas alındığı vergi uygulamalarına ise “miktar esası” ya da “spesifik vergi” denilmektedir. Değer ve miktarın ne olduğu, nasıl hesaplanacağı ve uygulanacağı yasalarla belirlenmektedir. Günümüzde gelir, servet, harcama ve gümrük vergilerinin bir çoğu değer esasına dayanmaktadır. Değer esası, miktar esası uygulamasına göre vergi adaletine çok daha uygundur (Işık, vd., 2005, s.117). Bunun sebebi, miktar esasına göre uygulanan vergilerin; vergi tutarının, vergi konusunun değerine göre ters orantılı olmasından kaynaklanmaktadır (Akdoğan, 2011, s.144).

Spesifik vergiler; matrahı ağırlık, sayı, metre, litre, adet, hacim gibi fiziksel miktarlarla ifade ederken, advalorem vergiler; matrahı fiyat, değer, bedel gibi genelde para (iktisadi) ile ifade eder (Özbilen, 2010, s.227). Örneğin, gelir vergisinin konusu gelirken, matrahı gelirin safi tutarıdır. Emlak vergisinin konusu bina, arsa ve arazi iken matrahı bina, arsa veya arazinin değeridir (Arslan, 2017, s.52). Ayrıca spesifik vergilere “maktu vergiler” advalorem vergilere de “nispi vergiler” denilmektedir.

Vergi konularında verginin konusu, mükellefi, hatta oranı açık bir şekilde belirtilmesine rağmen verginin matrahı genellikle miktar olarak belirtilmiştir. Vergi matrahının belirlenmesi için kanunda izlenecek usul ve esaslar ana hatlarıyla gösterilmiştir (Özbilen, 2010, s.227).

Vergi matrahı belirlenirken dört çeşit usulden faydalanılmıştır;

Beyan usulü; vergi mükellefi ya da sorumlusu tarafından matrahın kanundaki esaslara göre belirlenerek vergi idaresine bildirilmesini öngörmektedir (Ejder, 2011, s.105). Vergi idaresi bu usulde mükellefin beyanını veri kabul eder. Bu usulün etkinliği, bireylerin vergi sorumluluğunun genişliğine ve vergi yönetiminin etkinliğine bağlıdır. Yani bu usulün seçimi ve etkinliği büyük ölçüde mükelleflerin vergi uyumuna bağlıdır. Mükellefin beyanını veri kabul eden idare bunun doğruluğunu doğrudan vergi incelemeleriyle, dolaylı olarak da vergi yoklamalarıyla, yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile kontrol altına almaktadır (Batirel, 2007, s.116). Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergiler genellikle beyan usulüne göre tespit edilmektedir.

Karine veya dış göstergeler usulü; bilinen bir şeyden yola çıkarak bilinmeyeni belirlemeye çalışmaya karine usulü denilmektedir. Bu usule göre mükellefin gelir veya serveti olduğu gibi dış göstergelerden yararlanılarak vergi hesaplanmaktadır. Yöntem uygulama açısından objektif, adaletli ve verimli değildir. Çünkü dış göstergeler, her zaman gerçek matrahı yansıtmamaktadır. O yüzden bu yöntem vergileme ilkelerine uymadığından günümüzde uygulaması büyük ölçüde terk edilmiştir (Işık, vd., 2005, s.118).

Götürü usul; vergilendirmenin temeli olacak değer veya miktarın tek tek kişiler bazında belirlenmesi yerine aynı durumdaki tüm konu ve mükellefler için genel ve diğer usullere göre daha objektif bir şekilde belirlenmektedir (Ejder, 2011, s.105).

Mükellefler bu usulde ya meslekleri ya da bazı koşulları taşımak şartıyla kazanç derecelerine göre gruplara ayrılır ve bunlara göre ayrı ayrı matrah takdir edilir. Bu usulün etkinliği mükellef grubunun ya da kazanç derecelerinin uygun bir şekilde seçilmesine bağlıdır (Batirel, 2007, s.116).

Bu uygulamanın bazı avantajları olduğu kadar dezavantajları bulunmaktadır. Şöyle ki, formaliteleri azaltması, uygulamanın kolay olması, mükellefin daha az baskı hissederek ihmal ve hatalarını gidermesi açısından avantaj sağlamaktadır. Vergilemede adalet ilkesine ters düşmesi, denetimde etkinliğin azalması ve vergi erozyonuna neden olması sebebiyle sakıncalı sonuçlar doğurmaktadır (Işık, vd., 2005, s.118).

İdarece takdir usulü; bu usulde matrah vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak tespit edilmektedir. Vergi idaresi, matrahı bazı karinelere dayanarak saptamaktadır. Bu usulde idare çok güçlü bir mali örgüte sahip olmalı, görevliler keyfi ya da mükellefi kayırcı takdirde bulunmamalıdır. İdarece takdir usulü zamanında beyan ve götürü usuldeki bazı aksaklıkları gidermek amacıyla kullanılırken şu an Türk Vergi Sistemi'nde ikmalen, re'sen ve idarece tarh adı verilen usullerle genellikle beyan usulünün tamamlayıcı yöntemi olarak kullanılmaktadır (Özbilen, 2010, s.220).

1.1.3.7. Vergi Tarifesi

Vergi tarifesi, ödenmesi gereken vergi tutarınının hesaplanabilmesi için matraha uygulanan ölçüdür. Vergi tarifesi denilince akla ilk olarak vergi oranı gelmektedir. Çünkü vergiler, matrahın belli bir oranı olarak hesaplanmakta bu yüzden de vergi oranı, vergi tarifesinin temel bir unsuru olmaktadır (Pehlivan, 2010, s.105). Vergi oranı, vergi matrahının belli bir yüzdesi ya da bindesi şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi oranının yapısını belirlemek için marjinal ve ortalama (efektif) vergi oranları arasındaki ilişkiden yararlanılmaktadır. Bu iki oran arasındaki ilişki vergi oranlarının yapısını etkilemektedir. Marjinal vergi oranı, vergi miktarındaki değişimin veya artışın, vergi matrahındaki değişime veya artışına olan oranıdır. Ortalama vergi oranı, vergi miktarının vergi matrahına oranıdır (Şener, 2010, s.248).

Konusu ve matrahı bilinen verginin miktarını belirleyebilmek için vergi tarifesinden yararlanılmaktadır. Vergi tarifeleri miktar esaslı (spesifik) olabileceği gibi oransal da (kıymet esaslı, advalorem) olabilmektedir. Miktar esaslı tarifelerde verginin konusu fiziki ölçülere göre hesaplanmaktadır. Örneğin motorlu taşıtlar vergisinde tarife, aracın yaşına veya motor silindir hacmine göre belirlenmektedir. Yaş büyüdükçe vergi azalır, motor silindir hacmi genişledikçe vergisi artmaktadır. Oransal tarifeler ise matrahın belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmektedir (Demir, 2015, s.140).

Oranlarına göre vergi tarifelerini dört başlık altında incelemek mümkündür. Bunlar; düz (tek) oranlı tarife, artan oranlı tarife, tersine artan oranlı vergiler (ric'i vergiler) ve azalan oranlı vergilerdir.

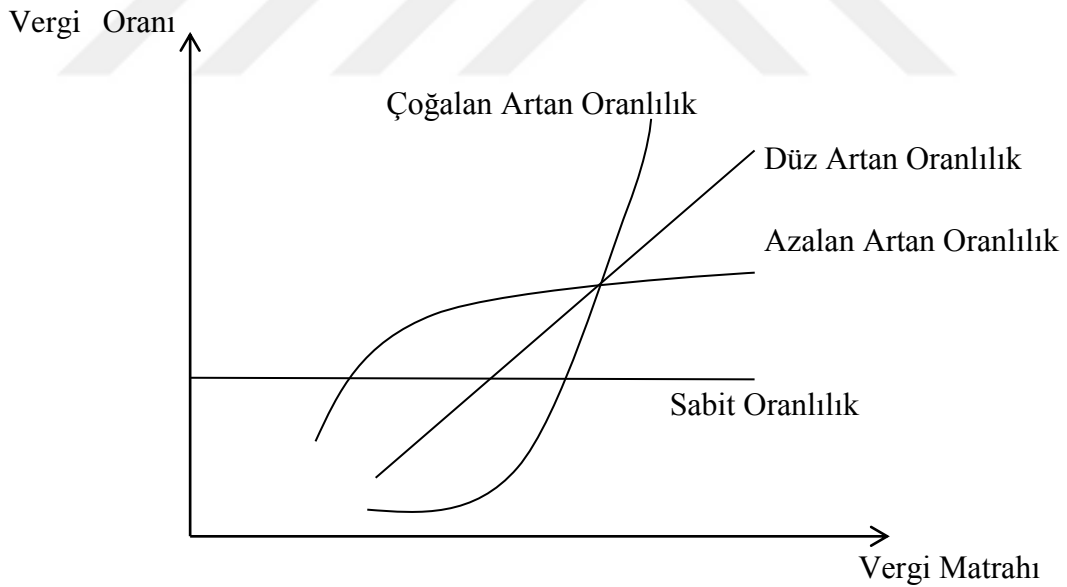
1.1.3.7.1. Düz (Tek) Oranlı Tarife

Vergi matrahının her seviyesinde aynı oranda vergi alınması durumunda düz oranlı vergi tarifesinden söz edilmektedir. Düz oranlı vergi tarifesinde, vergi miktarı vergi matrahının doğrusal bir fonksiyonu durumundadır. Bunun nedeni ise düz oranlı tarifede, vergi miktarı, matrahtaki değişimle oranlı bir seyir izlemesidir (Pehlivan, 2010, s.107).

Bu tarife; sabit oranlı, nisbi, mütanasip, değişmez oranlı tarife olarak da adlandırılmaktadır. Bu tarifede oran sabittir ve matrah ne kadar büyürse büyüsün uygulanan oran değişmemektedir (Ay, 2014, s.158). Marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı aynıdır. Bu tarife kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi kişisel olmayan vergilerde uygulanmaktadır. Kurumlar vergisinde bu oran %20'dir. Katma değer vergisinin oranının %1, %8 veya %18 olması bu tarifenin sabit olma özelliğini değiştirmemektedir (Batirel, 2007, s.117).

1.1.3.7.2. Artan Oranlı Tarife

Vergi matrahının artmasıyla birlikte vergi oranının da arttığı tarifelerdir. Bu tarifede marjinal vergi oranı, ortalama vergi oranından daha büyüktür (Şener, 2010, 248). Gelir arttıkça, geliri artan kişinin sağladığı marjinal faydanın düşeceği varsayımından hareketle artan her gelir dilimi için daha yüksek vergi oranı uygulaması önerilmiş ve böylelikle artan oranlı vergi tarifeleri oluşturulmuştur (Edizdoğan, vd., 2012, s.160). Bu tarifeye gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisini örnek verilebilir.



Şekil 1. Artan Oranlı Tarife (Pehlivan, 2010, s.109)

Şekil 1'de vergi oranı ile matrah arasındaki ilişki gösterilmiştir. Buna göre, vergi oranındaki artış matrahtaki artışa eşit olduğunda artan oranlılık düz bir doğru şeklinde, vergi oranındaki artış, matrahtaki artıştan daha fazla ise artan oranlılık yukarıya doğru kıvrılan yani dış bükey bir eğri şeklinde, vergi oranındaki artış

matrahtaki artıştan daha düşük olduğunda da artan oranlılık aşağı doğru kıvrılan iç bükey bir eğri şeklinde seyir izlemektedir (Pehlivan, 2010, s.108).

Artan oranlı tarife, düşük gelirliilerin düşük oranda vergilendirilmesi, dolaylı vergilerdeki tersine artan oranlılığın giderilmesi ve gelir dağılımında adaleti sağlamak amacıyla özellikle kişisel gelir vergisinde yaygın olarak kullanılmaktadır (Doğruyol, 2012, s.313). Aynı zamanda bu tarifenin otomatik istikrar sağlayıcı özelliği de bulunmaktadır.

Artan oranlı tarife üç farklı şekilde düzenlenmiştir. Bunlar; basit (sınıf usulü) artan oranlılık , dilim usulü artan oranlılık ve gizli artan oranlılıktır.

Basit (sınıf usulü) artan oranlılık: Bu tarifede vergi matrahı çeşitli miktarlara göre sınıflara ayrılmaktadır. Bir üst sınıfa geçtikçe vergi oranı da artmaktadır (Bilici ve Bilici, 2013, s.180). Adil olmadığı ve verginin ikame etkisini ortaya çıkardığı için basit artan oranlılık pek tercih edilmemektedir (Demir, 2015, s.142).

Dilim usulü artan oranlılık: Bu tarifede vergi matrahı dilimlere ayrıldıktan sonra her dilim için o dilime ait vergi oranı uygulanır. Sınıf usulündeki olumsuzlukları gideren bu tarifede ortalama vergi oranı daha düşüktür. Böylece mükellef daha az vergi ödediği için mükellefin lehine bir uygulamadır (Ay, 2014, s.159).

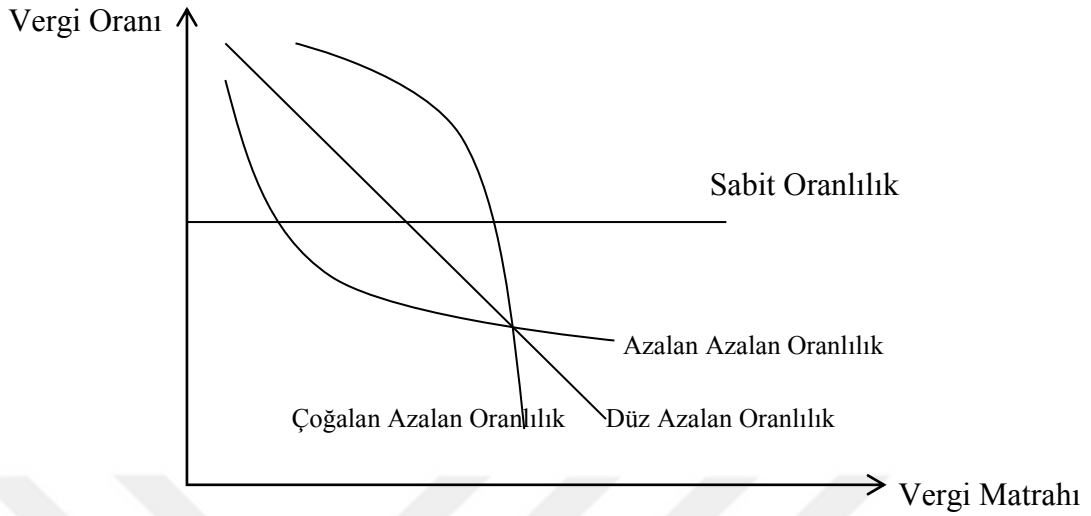
Gizli artan oranlılık: Bu tarifede, vergi tarifesi bütün mükelleflere eşit bir şekilde uygulanmaktadır. Ancak mükelleflerin bazılarında yapılan indirimler sonucu, kendisine indirim yapılmayan mükellef açısından bu tarife gizli artan oranlı bir hal almaktadır (Bilici ve Bilici, 2013, s.180).

1.1.3.7.3. Azalan Oranlı Tarife

Azalan oranlı tarife, artan oranlı tarifenin aksine vergi matrahı yükseldikçe vergi oranı azalmaktadır. Bu tarifede marjinal vergi oranı, ortalama vergi oranından daha küçüktür (Şener, 2010, s.249).

Vergi politikaları ve yükümlülerinin vergiye karşı davranışları bakımından artan ve azalan oranlı tarifelerde yükseklik ve uzunluk farkı önem arz etmektedir. Eğer tarifedeki uzunluk farkı büyükse tarife yumuşak, yükseklik farkı büyükse sert olduğu ifade edilmektedir. Yükseklik farkı; tarifedeki en büyük oran ile en küçük

oran arasındaki farktır. Uzunluk farkı ise tarifedeki en büyük matrah dilimi ile en küçük matrah dilimi arasındaki farktır (Ay, 2014, s.159).



Şekil 2. Azalan Oranlı Tarife (Pehlivan, 2010, s.113)

Şekil 2’de görüldüğü gibi azalan oranlı tarife, artan oranlı tarife gibi düz, çoğalan ve azalan bir seyir izlemektedir. Vergi oranındaki azalış, matrahtaki artışa eşit olduğunda düz azalan oranlılık; vergi oranındaki azalış, matrahtaki artıştan daha büyük ise, çoğalan azalan oranlılık ve vergi oranındaki azalma matrahtaki artıştan daha düşük ise, azalan azalan oranlılıktan söz edilmektedir (Pehlivan, 2010, s.112).

1.1.3.7.3. Tersine Artan Oranlı Tarife (Ric’i Vergiler)

Tersine artan oranlılık; tek oranlı vergilerde ortaya çıkan bir sorundur. Aslında bir vergi tarifesi olmayıp, gelir düzeyleri farklı olan bireylerin, ödemiş oldukları vergiler ile gelir düzeyleri arasındaki ilişki kurulduğunda ortaya çıkmaktadır (Bilici ve Bilici, 2013, s.181). Tarife tek oranlı olmasına rağmen gelir arttıkça gelir içindeki harcamalara ödenen verginin payı azalmaktadır (Demir, 2015, s.143).

Sistemin, geliri düşük olanları koruması gerekirken, tam tersine bu tarifeye geliri yüksek olanları korumaktadır. Yani tersine hareket etmektedir ve vergi adaletine aykırılık göstermektedir. Bu sebeple katma değer vergisi ve dolaylı vergiler, geliri düşük olanlar üzerinde ağır yük oluşturduğundan adil olmayan vergilerdendir (Bilici ve Bilici, 2013, s.181). Ayrıca bu tür vergilere ric’i vergilerde denilmektedir.

1.1.4. Verginin Amaçları

Verginin en temel amacı, kamu giderlerini karşılamak için kaynak yaratmaktır. Kaynak yaratılırken mümkün olduğunca etkinlik ve adaleti gözeterek hem politik olarak hem de idari olarak yapılabilir olmasına dikkat edilmelidir. Vergilerin amacı genel olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerle aynı olmakla birlikte bazı amaçlarda farklılık göstermektedir. Gelişmekte olan ülkelerde asıl amacın tasarrufların ve yatırım teşviklerinin artırılması ve kendine yeterlilikle ilgili olması gerektiği bazı yazarlarca ileri sürülmektedir. Verginin diğer amaçları arasında gelirin yeniden bölüşümü, dışsallıkların ve diğer piyasa başarısızlıklarının kontrolünü sağlamak vardır. (Burgess ve Stern, 2007, s.2).

Günümüzde vergi, önceden beri benimsediği yalnızca devlete gelir sağlama şeklindeki mali amacının yanında birtakım ekonomik, sosyal ve siyasi hedeflerin gerçekleştirilmesi için de kullanılması bir amaç haline gelmiştir. Böylelikle vergilerin yüklendiği amaçlar hem artmış hem de çeşitlenme göstermiştir (Ay, 2014, s.150). Bu bağlamda verginin amacı mali amaç ve mali olmayan amaç olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.4.1. Mali Amaç

Mali amaç vergilerin tarihsel gelişim sürecinde sürekli rol oynamış ve varlığını sürdürmüştür. Devlet, varlığı sebebiyle çeşitli anayasal görevler üstlenmiş ve gelişim göstermiştir. Devlet, kamu hizmetlerini topluma sunabilmek için finansal ihtiyaçlarını vergiler yoluyla sağlamış ve bu nedenle vergileri, kamu giderlerini finanse etmek için başvurduğu bir uygulama olarak kabul etmiştir. (Akdoğan, 2011, s. 122). Vergilemenin klasik iktisat anlayışına göre gelir sağlamaktan başka bir amacı yoktur. Ayrıca vergilendirmeye ilişkin tanınan işlev kamu harcamalarını karşılamakla sınırlıdır. Çünkü klasik iktisat anlayışı devletin ekonomik hayatın işleyişine müdahale etmesini istememektedir (Arslan, 2017, s.50).

Vergilerin mali amacının yerine getirilmesi için bazı koşullar bulunmaktadır. Bu koşullar; vergi sisteminin pozitif bir gelir esnekliğine ve mali kaynak ihtiyacında meydana gelen artışlara hızla cevap verebilecek şekilde bir esnekliğe sahip olması, vergi yükünün mükellefler arasında mümkün olduğunca adil bir şekilde dağıtılıyor olması, vergi idaresinin tarh ve tahsil masraflarını mümkün olduğunca en düşük

düzyeyde tutuyor olması, vergilemenin rekabet eşitsizliğine yol açmıyor olması ve yatırım ve tasarruf eğilimi ile emek arzı üzerinde olumsuz ekonomik etkilere neden olmamasıdır (Oktar, 2010, s.14-15).

1.1.4.2. Mali Olmayan Amaç

Devletin zamanla müdahaleci bir nitelik kazanması görev ve sorumluluklarının artmasına sebep olmuştur. Bu duruma bağılı olarak da devletin vergi gelirlerine olan ihtiyacı sürekli artmıştır. Daha çok hakem konumunda olan ekonomik ve sosyal olaylara karışmayan tarafsız devlet anlayışı, 1929 yılında ortaya çıkan büyük kriz sonucu yerini müdahaleci devlete bırakmış böylelikle tarafsız vergi de müdahaleci vergiye dönüşmüştür (Arslan, 2017, s.50). Keynes anlayışı olarak da ifade edilen bu müdahaleci vergi anlayışı vergilerin mali amacının yanında iktisadi, siyasi ve sosyal olmayan diğere bir ifadeyle mali olmayan amaçlar içinde kullanılması gerektiğini ifade etmiştir.

Vergilerin tarafsız olması, tercih ve davranışları etkilemeyip sadece mali amaçla alınması görüşü, vergilerin düzenleyici yanının fark edilmesi sonucu etkisini kaybetmeye başlamıştır. Günümüzde vergiler, maliye politikasının bir amacı olarak mali olmayan amaçlar için de kullanılmaktadır. Bu amaçların başında iktisadi ve sosyal amaçlar gelmektedir (Ay, 2014, s.150). Verginin mali olmayan amaçları iktisadi, sosyal ve diğere amaçlar olmak üzere üçe ayrılabilir.

1.1.4.2.1. İktisadi Amaç

Vergilendirme yolu ile ulaşılmak istenen iktisadi amaçların başında konjonktürel dalgalanmalarla mücadele gelmektedir. Bunların yanında, yatırımları, üretimi, tüketimi ve tasarrufları teşvik etmek, ödemeler dengesini düzenlenmek, ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik yapıyı değiştirmek ve spekülasyonu önlemek gibi amaçları da bulunmaktadır (Edizdoğan, vd., 2012, s.145).

Ekonomik istikrarın sağlanması için fiyat istikrarı, tam istihdam ve dış ekonomik dengenin bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Fiyat istikrarı vergi politikalarıyla gerçekleştirilmektedir. Şöyle ki enflasyonist dönemlerde talep fazlasını azaltmak için yeni vergiler konulabilir veya mevcut vergiler arttırılabilmektedir. Talep yetersizliğinden kaynaklanan deflasyonist dönemlerde ise

vergi yükü azaltılarak mücadele edilmektedir. Dış ticaret vergileri ile de dış ekonomik denge sağlanmaktadır (Arslan, 2017, s.50).

Ekonomide bazı sektörlerin ya da bölgelerin kalkınmasını sağlamak amacıyla yatırım indirimi ve vergi muafiyetleri getirilmektedir. Döviz sıkıntısını aşmak için vergisel teşvikler düzenlenmektedir. Yatırımların hızlandırılması için hızlandırılmış amortisman gibi uygulamalar getirilerek iktisadi amaca ulaşılmaya çalışılmaktadır (Demir, 2015, s.120).

1.1.4.2.2. Sosyal Amaç

Sosyal devlet anlayışı, son elli yılda devletlerin en önemli niteliklerinden biri haline gelmiştir. Devletler politikalarını düzenlerken sosyal devlet olmanın gerekliliklerini göz önünde bulundurarak yerine getirmeye çalışmışlardır. Bu gerekliliğin başında gelirin adaletli bir şekilde dağıtılması ön plana çıkmıştır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2010, s.193).

Toplumdaki gelir grupları arasında büyük farklılıklar bulunabilir. Böyle bir durumda gelir dağılımında adaleti sağlamada vergiler en önemli araçtır. Yüksek gelir ve servet düzeyine sahip kişileri, adaleti sağlama adına daha ağır vergilendirmek gerekebilir. Böyle bir durumda gelir seviyesi yüksek kişilerden elde edilen gelirler, transfer harcamaları yoluyla düşük gelirli kişilere aktarılabilir (Demir, 2015, s.120). Verginin sosyal amacında vergi politikaları ve harcama politikaları birbirleriyle yakın ilişki halindedir. Ayrıca sosyal amacı gerçekleştirmede negatif gelir vergisi önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.

Verginin sosyal yönüne değinen ilk maliyeci Adolph Wagner'dir. A. Wagner, verginin en önemli finansal amacının yanında sosyal ve politik bir amacının daha olduğunu, bu amacın da serbest müdahale rejiminin servet bölüşümünde doğurduğu haksızlıkları değiştirmek olduğunu söylemiştir. Böylelikle de verginin sosyal amacına vurgu yapmıştır (Akdoğan, 2011, s.123).

1.1.4.2.3. Diğer Amaçlar

Vergilemenin iktisadi ve sosyal amaçları dışında başka amaçları da bulunmaktadır. Sağlık, eğitim, çevre ve nüfus politikaları, bazı sektörlerin kurulması, geliştirilmesi ve korunması bunlardan bazılarıdır. Devlet vergisel kolaylıklar ile daha

etkin bir sağlık ve eğitim politikası uygulamaya çalışabileceği gibi, çeşitli yardımlar ile de nüfus politikasına uygun amaçlar izleyebilmektedir (Oktar, 2010, s.18).

Alkollü içecekler, tütün ve uyuşturuu gibi mallar üzerine konulan özel tüketim vergileri de ahlak ve sağlık yönünden önemli bir politika aracıdır. Eğer devlet bu mallar üzerindeki vergiyi azaltacak olursa hazineye daha fazla gelir sağlayabilir ancak bu durumda sosyal ve sağlıkla ilgili amaç feda edilmiş olur (Edizdoğan vd., 2012, s.147). Ayrıca küresel kamusal malların kullanılması ve korunması için evre ve karbon vergileri önemli birer politika aracı olmaktadır (Demir, 2015, s.120).

Vergiler pek çok amacın gerçekleşmesi için bir araç olarak kullanılmaktadır. Ancak vergiler bu amaçları gerçekleştirmede tek başına yeterli değildir. Diğer politikalarla uyumlu ve dikkatli kullanıldığında başarılı sonuçlar alınmaktadır. Ayrıca vergilerin amaçları arasında çatışmalar da meydana gelebilir. Örneğin, gelir dağılımında adaleti sağlamak için gelir düzeyi yüksek kişilerin vergi yükünü arttırmak yatırımların azalmasına sebep olabilir. Böylece iktisadi büyüme olumsuz etkilenebilir (Arslan, 2017, s.50).

1.1.5. Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, vergilerin amaçlarının gerçekleşmesinde yer alan bir husustur. Bir vergi sisteminin gelişmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan vergileme ilkeleri maliye ilminde ilk zamanlardan beri dikkat çekmiş ve bu konuda Fizyokratlar ve Merkantalistler ilgili çalışmalar yapmıştır (Akdoğan, 2011, s.202).

Vergilemenin hem devlet hem de mükellef açısından kabul edilir olması için günümüze kadar pek çok ilkel geliştirilmiştir. Bu ilkeleri, Adam Smith'in vergileme ilkeleri, Adolph Wagner'in vergileme ilkeleri ve modern vergileme ilkeleri şeklinde üç başlık altında incelemek mümkündür (Demir, 2015, s.147).

1.1.5.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

A. Smith tarafından 1776 yılında yayınlanan "Milletlerin Zenginliği" kitabında geçmişten günümüze kadar önemini koruyan ilkelerin temeli atılmıştır. A.Smith'in ortaya koymuş olduğu vergileme ilkeleri adalet (eşitlik), belirlilik (kesinlik), uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir.

Adalet (Eşitlik) İlkesi, bir devletin uyruğunda bulunan kişilerin ödeme güçlerine göre kamu harcamalarına katılmalarını ifade etmektedir (Ay, 2014, s.110). Günümüzde de geçerli olan bu ilke Anayasanın 73. Maddesinde de “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” ibaresiyle belirtilmiştir.

Belirlilik (Kesinlik) İlkesi, verginin konusunun, ödeme zamanının, yerinin, miktarının, oranının önceden yasalarda açık ve anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir.

Uygunluk İlkesi, her verginin mükellefler için en uygun zamanda ve biçimde alınması gerektiğini ifade etmektedir (Edizdoğan, vd., 2012, 237). Bu ilke mükelleflerin durumuna göre belirlenmesini ileri sürmektedir.

İktisadilik İlkesi, mükellefin ödediği vergi ile hazineye giren tutar arasındaki farkın az olmasını ifade etmektedir. Bu ilkeye tasarruf ilkesi de denilmektedir.

Bu ilkeler devletin faydasını gözetilen ilkelere. Fakat bu ilkelerin yeterli olmadığı anlaşılınca zaman içinde yenileri eklenmiştir.

1.1.5.2. Adolph Wagner’in Vergileme İlkeleri

Alman maliyeci A.Wagner (1883), A.Smith’in ileri sürdüğü ilkelere de yaralanarak vergileme ilkelerini dört başlık altında toplamıştır. Bu ilkeler; mali ilkeler, iktisadi ilkeler, ahlaki ilkeler ve teknik - idari ilkelere.

Mali ilkeler, yeterlilik ve esneklik ilkelere. Buna göre yeterlilik ilkesi, devletin aynı dönemde vergi olarak elde edeceği gelirlerin, kamu harcamalarını karşılayabilmesini ifade etmektedir. Esneklik ilkesi ise devletin mali ihtiyaçlarındaki değişime vergilerin uyum göstermelerini ifade etmektedir (Demir, 2015, s.150).

İktisadi ilkeler, uygun vergi kaynaklarını ve uygun vergi çeşitlerini seçme ilkesi olarak ifade edilmektedir. Uygun vergi kaynakları seçme ilkesi, ekonomik değerleri de dikkate alarak verginin gelir, servet ve tüketim üzerinden alınmasını ifade eder. Uygun vergi çeşitlerini seçme ilkesi, ekonomik ve sosyal kalkınmayı dikkate alan vergilerin seçilmesini ifade etmektedir (Erdem, vd., 2012, s.122).

Ahlaki ilkeler, genellik ve eşitlik ilkesini ele alan bir ilkedir. Genellik ilkesi, vergiyi toplumu oluşturan herkesten alınmasını ifade eder. Vergi alınırken herhangi bir ayrıma gidilmemesini ileri sürmektedir. Eşitlik ilkesi, vergilemenin ödeme gücüne göre alınmasını ifade etmektedir. Aynı gelir seviyesine sahip olanların aynı vergiyi ödemeleri yatay eşitlik ile ifade edilirken, farklı gelir seviyelerine sahip olanların farklı vergi ödemeleri dikey eşitlik olarak ifade edilmektedir (Edizdoğan, vd., 2012, s.239).

Teknik – idari ilkeler, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir. Belirlilik ilkesi, verginin kesin, açık ve anlaşılır olmasıdır. Uygunluk ilkesi, vergilerin mükellefler için uygun yer ve zamanda ödenmesini ifade etmektedir. İktisadilik ilkesi ise, verginin toplanması için yapılan giderlerin en az olmasını ifade eder (Erdem, vd., 2012, s.122).

1.1.5.3. Modern (Günümüzdeki) Vergileme İlkeleri

Modern vergileme ilkeleri, A. Smith ve A. Wagner tarafından ortaya atılan vergileme ilkelerine ek olarak zamanla diğer maliyeciler tarafından da geliştirilmiş yeni ilkeleri kapsamaktadır. Modern vergileme ilkelerini; genellik, eşitlik, adalet, kanunilik, belirlilik, açıklık, verimlilik, uygunluk ve diğer ilkeler olarak incelemek mümkündür.

Genellik İlkesi: Vergi ödeme gücüne sahip herkesin vergi ödemesi gerektiğini belirten bu ilke, vergi alınırken herhangi bir ayırım yapmadan ve din, dil, ırk, gibi özellikleri dikkate almadan vergilendirilmesini ifade etmektedir (Özbilen, 2010, s.244). Anayasanın 73. maddesiyle genellik ilkesi Anayasal bir karar olup güvence altına alınmıştır.

Genellik ilkesi, bir ülke sınırları içinde yaşayan herkesin ister vatandaşı olsun ister olmasın vergi ödemekle yükümlü olmasıdır. Ayrıca yurtdışında oturan yabancıların da, ülkeden sürekli veya geçici elde ettiği gelir veya ülkede bulunan mal ve mülkleri sebebiyle vergi ödemek zorunda olduğu sonucunu doğurmaktadır (Kalenderoğlu, 2010, s.117).

Diğer yandan genellik ilkesi, ödeme gücü olmayanların veya az olanların vergilendirilmemesi şeklinde ifade edilmiştir.. Bazı sosyal-ekonomik, idari ve mali nedenlerle kişi yada vergi konularının vergi dışı bırakılması, indirimlerin yapılması

genellik ilkesinin tam uygulanamaması anlamına gelmektedir. Amaçlarına göre faydalı sonuçlara neden olsa bile bu uygulamalar, vergi adaletini bozucu etki meydana getirmektedir (Akdoğan, 2011, s.204).

Adalet İlkesi: Vergilerin tarihi gelişim sürecinde yasal düzenlemeler ve uygulama bakımından bir çok maliyecilerin de üzerinde durdukları konulardan biri vergilerin adil olmasını sağlamaktır. Adil olarak hazırlanan vergilerin uygulama itibariyle de adalete ters düşmemesi gerekmektedir. Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını amaç edinen bir vergi sisteminde; mükellefiyetin tam olarak kavranması, hangi mükelleften ne kadar vergi alınacağı ve mükelleflerin kişisel ve mali durumlarına göre vergi ölçüsünün ne olacağı belirlenmesi büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2011, s.205-206).

Adalet ilkesinin amacı, kamu harcamalarını karşılamak üzere alınacak olan vergilerin kişiler arasında hak ve adalete ters düşmeyecek bir şekilde dağıtılmasıdır. Vergilemede adalet, kişilerin ödeme güçleri ile sosyal ve ekonomik durumları dikkate alınarak gerçekleştirilmelidir (Edizdoğan, vd., 2012, s.241). Kişilerin ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bazı teknikler bulunmaktadır. Bunlar; artan oranlılık, ayırma kuramı, asgari geçim indirimi, muafiyet ve istisna, negatif gelir vergisi ve vergi kaçakçılığını önlemedir (Kalenderoğlu, 2010, s.118). Kısaca adalet ilkesi, toplumu meydana getiren bireylerden kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla ödeme güçlerine göre vergi ödemeleri şeklinde ifade edilebilir.

Eşitlik İlkesi: Eşitlik ilkesi, genellik ilkesiyle beraber on sekizinci yüzyıldan bu yana geleneksel vergilendirme ilkelerinden olmuştur. Bu ilke, özgürlükçü demokratik düzen içindeki adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir (Erkin, 2012, s.243).

Vergide eşitlik ilkesi, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine uygun olarak katılmalarını ifade etmektedir (Özbilen, 2010, 245). Vergide eşitlik, yatay ve dikey eşitlik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Yatay eşitlik, iktisadi ve sosyal durumları aynı veya benzer olan mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesidir. Dikey eşitlik ise sosyal ve ekonomik durumları aynı olmayanların farklı şekillerde vergilendirilmesidir (Kalenderoğlu, 2010, s.119).

Vergi yükünün mükellefler arasında eşit dağıtılması için fedakarlıkta eşitlik kavramı kullanılmaktadır. Bu kavram karşımıza üç farklı şekilde çıkmaktadır (Ejder, 2011, s.113):

Eşit fedakarlık, her mükellefin varlığının eşit olan kısımlarının vergi olarak alınmasıdır. Eşit fedakarlık kavramı götürü vergi uygulamalarında ortaya çıkmaktadır.

Eşit oranlı fedakarlık, gelir düzeyi yüksek olanların toplumdan daha fazla fayda sağladıkları varsayımıyla, düşük gelir düzeyine sahip olanlara göre daha fazla vergi ödemeleri düşüncesine dayanmaktadır. Düz oranları vergi uygulamalarında karşılaşılmaktadır.

En az toplam fedakarlık, toplum açısından en az yük oluşturacak şekilde vergilerin alınmasını ifade eder. Gelirin marjinal faydasının düşük olan kısmı için verginin alınmasını ileri sürmektedir.

Kanunilik İlkesi: Vergilerin kanunilik ilkesi, A.Smith'in vergileme ilkelerinden belirlilik ilkesinin günümüzdeki somutlaşmış hali olarak ifade edilmektedir. Sadece vergiler için vergi benzeri gelirlere dair hususlarında kanunla düzenlenmesi gerektiği anlayışına dayanmaktadır. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla düzenlenir, kanunla kaldırılır ve kanunla değiştirilir" şeklinde belirtilmiştir. (Demir, 2015, s.153). Kanunilik ilkesi, belirsizliklerin ve keyfiliğin önlenmesi, verginin taraflar arasında sağlıklı uygulamanın yapılabilmesi ve temel vergi ilkelerine uyum sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2011, s.211).

Belirlilik İlkesi: Mükellefe yüklenen vergi çeşitlerinin keyfi olmamasını, vergi konularının belirli ve herkes tarafından anlaşılabilir olmasını ifade eder (Ejder, 2011, s.113). Vergilemede belirsizliğin yaşanması, iyi niyetli mükelleflerin de zor durumda kalmasına sebep olabilir. Mükelleflere hangi işlemlerin nerede, ne zaman, ne şekilde, hangi tutarda vergi ödemeleri gerektiği önceden net bir şekilde belirtilmiş olması vergi adaleti için karşılaşılabilecek zorlukları engellemektedir (Özbilen, 2010, s.248).

Açıklık İlkesi: Vergilerin düzenlenmesini sağlayan kanunların, yönetmeliklerin ve tebliğlerin açık, anlaşılır ve sınırlarının kesin olarak belirlenmiş olmasını ifade

etmektedir. Bu kesinlik mükellefleri ilgilendirdiği kadar vergi idaresini de ilgilendirmektedir (Mutluer, vd., 2010, s.197). Belirli ve özel bir çabaya gerek olmaksızın vergilerin anlaşılabilir olması, mükelleflerin tepki vermemesi ve vergi yönetiminin daha sağlıklı işleyişi açısından olumlu sonuçlar meydana getirmektedir. (Edizdoğan, vd., 2012, s.260).

Verimlilik İlkesi: Devlet vergi politikalarını oluştururken, vergi toplamada yapacağı giderler ile elde edeceği vergi hasılatını birlikte ele almalıdır. Eğer elde ettiği gelir, giderini karşılamıyorsa veya yaptığı gidere göre çok az hasılat elde ediyorsa bu durumda verimli vergiden söz edilememektedir (Mutluer, vd., 2010, s.197). Verginin verimli olması için, vergi en az maliyet ile tahsil edilmeli ve mükellefler tarafından fazla hissedilmemelidir. Başka bir ifadeyle mali anesteziye uygun olmalıdır. Bu duruma en uygun vergi katma değer vergisidir (Demir, 2015, s.153).

Uygunluk İlkesi: Uygunluk ilkesi vergilerin, mükelleften en uygun zamanda ve en uygun biçimde alınmasını ifade eder. Mükellefler bu süreçte vergi idarelerinden kendilerine çeşitli kolaylıklar sağlanmasını istemektedir. Vergi idaresi bu istekleri yerine getirerek gerekli kolaylıkları sağlarken aynı zamanda gerektiği kadar sertlik göstermesi gerekmektedir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016, s.2083). Bu ilkeye çiftçilerin vergi tahsilatının ürünlerin kalkmasından sonra yapılması örnek verilebilir.

Diğer Vergileme İlkeleri: Literatürde yukarıda bahsedilen vergi ilkelerinin dışında başka ilkelere bulunmaktadır. Bu ilkeler; iktisadilik, istikrar, esneklik, tarafsızlık ve etkinlik ilkeleridir.

İktisadilik ilkesi; iki şekilde tanımlanmaktadır. Bunlardan birincisi, açıklanan hasılatın, en az maliyetle gerçekleştirilmesidir. Bu tanımda iktisadilik ilkesi verimlilik ilkesine benzemektedir. İkincisi, mükelleflerin çalışmasına engel olmaması ve ekonomik birimlerin kararlarını etkilememesidir (Akdoğan, 2011, s.217).

İstikrar ilkesi; vergilendirme konusunda yapılan düzenlemelerin sürekli değiştirilmemesini ve düzenli olmasını ifade etmektedir. Düzenlemeler yapılırken

acele edilmeden, planlı ve programlı bir şekilde yapılması yasal düzenlemelerin sürekli olarak değiştirilmesini engellemektedir (Özbilen, 2010, s.249).

Vergi kanunları ne kadar az değiştirilirse o kadar istikrarlı bir vergi sistemi oluşacaktır. Böyle bir vergi sistemi de mükellefler açısından öngürebilir olup kararlarını olumsuz etkilemeyecektir. Mükelleflerin ileride beklenmedik bir vergi yüküne maruz kalmasına engel olacaktır (Edizdoğan, vd., 2012, s.260).

Esneklik ilkesi; vergilerin, mükellefin gelirlerindeki ve piyasadaki değişiklikleri izleyebilmesini, ekonomik konjonktürü takip edebilmesini ifade etmektedir.

Tarafsızlık ilkesi; toplanan vergilerin miktarının, piyasanın işleyişini aksatmayacak düzeyde olmasını ifade etmektedir. Vergiler ne kadar az olursa, o kadar tarafsız olur varsayımı hakimdir. Vergi sisteminin tarafsız olması için, vergi oranlarının düşük ve düz olması gerekmektedir. Belirli kişi ve kurumlara ayrımcılık yapılmadan herkes tarafından alınması gerekmektedir. Bu ilke de verginin mükelleflere aşırı bir yük oluşturmaması vurgulanmaktadır (Arslan, 2017, s.55).

Etkinlik ilkesi; vergiler nedeniyle bireylerin refahlarında azalış olmaması gerektiğini ifade etmektedir (Kalenderoğlu, 2010, s.121).

1.1.6. Vergi Türleri

Vergileri çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Uygulamada en çok kullanılan sınıflandırmalar; dolaylı ve dolaysız vergiler, advalorem ve spesifik vergiler, sübjektif ve objektif vergiler ile gelir, harcama ve servet vergileridir. Modern vergileme sistemlerinde en çok kullanılan sınıflandırma konularına göre ayırım olan gelir, harcama ve servet vergileridir. Bu sınıflandırma ekonomik sınıflandırma olarak belirtilmektedir.

Türk vergi sisteminde, gelir ve kurumlar vergisi, gelir vergisi içerisinde; katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi, harcama vergileri içerisinde; emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ise servet vergileri içerisinde yer almaktadır.

1.1.6.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergiler ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; gelir vergisi ile kurumlar vergisidir. İkisinin de konusu gelir olmasına rağmen mükellefleri farklıdır. Gelir vergisi gerçek kişileri vergilendirirken kurumlar vergisi kurum kazancını vergilendirmektedir.

1.1.6.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisinin tarihsel sürecine bakıldığında daha çok savaş dönemlerinde ortaya çıktığı görülmektedir. İlk kez 1799 yılında Fransa ile yapılan savaşın finansmanını karşılamak amacıyla İngiltere’de uygulanmıştır. Amerika Birleşik Devletleri’nde ilk kez 1861 yılında iç savaştan önce, Fransa’da ise 1916 yılında Birinci Dünya Savaşı’nın finansmanını karşılamak amacıyla uygulanmıştır. Türkiye gelir vergisini 1949 yılında kabul etmiş ve 1950 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir (Akdoğan, 2011, s.261).

Gelir vergisinin tanımı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde “*gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır (GVK, 1960, md.1). GVK’nun 2. maddesinde ise gelir vergisinin unsurları sayılmıştır. Buna göre gelir vergisi yedi unsurdan oluşmuştur. Bunlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardır.

Gelir vergisinin önemi, piyasa ekonomisinin gelişmesiyle artış göstermiş ve gelişmiş ekonomilerde vergi gelirleri içinde en büyük paya sahip olmuştur (Demir, 2015, s.122). Mali açıdan vergiye tabi gelir kavramı iki farklı teoriyle açıklanmaktadır. Bunlar, kaynak teorisi ve safi (net) artış teorisidir.

Kaynak teorisi, başta Alman iktisatçı Von Herman olmak üzere bir çok Alman, İtalyan ve Fransız iktisatçılar tarafından geliştirilmiştir. Bu düşünceye göre gelir, belirli bir kaynaktan düzenli olarak elde edilen ve bir üretim faktörüne çevrilen hasıla kısmıdır (Erginay, 1998, s.88). Belirli bir kaynaktan düzenli olarak sağlanmayan gelirler kaynak teorisine göre gelir olarak kabul edilmemektedir. Örnek olarak miras yoluyla elde edilen gelirler, bağış ve yardımlar örnek verilebilir.

Safi (net) artış teorisi, George Schanz ve R.M. Haig tarafından ileri sürülen safi artış teorisi servette meydana gelen her türlü fiili artıştır. Buna göre bir kişinin belli bir dönem başındaki serveti ile dönem sonundaki serveti arasındaki olumlu fark safi artış teorisi olarak kabul edilmektedir. Safi artış teorisine göre gelirin kaynağına ve sürekliliğine bakılmamaktadır. Bu teori vergi adaleti için en uygun teoridir. Türk Gelir Vergisi Kanunu'nda yedi gelir unsurundan biri hariç (diğer kazanç ve iratlar) diğerlerinde safi artış teorisi esas alınmıştır (Bilici ve Bilici, 2013, s.200).

Günümüzde en yaygın biçimde kullanılan gelir vergisinin özelliklerinden şu şekilde bahsedilebilir; mükelleflerin şahıs ve ailevi durumunu dikkate aldığı için adil bir vergi türüdür. Bu vergi verimli bir vergidir ve artan oranlılığa elverişlidir. Yansıması sınırlı bir vergidir, vergi kaçakçılığı diğer vergi türlerine göre daha fazla görülebilir ve iktisadi ve sosyal amaçlı muafiyet ve istisnalar içermektedir.

Gelir vergisi uygulamaları sedüler gelir vergisi, üniter gelir vergisi ve birleşik ya da karma gelir vergisi olarak üç grupta toplanmaktadır. Kısaca bahsetmek gerekirse (Bilici ve Bilici, 2013, 200-201);

Sedüler gelir vergisi; çeşitli kaynaklardan sağlanan gelirlerin birbiri ile ilişki kurulmaksızın ayrı ayrı vergilendirilmesidir.

Üniter gelir vergisi; belli bir dönemde içinde çeşitli kaynaklardan sağlanan gelirlerin ayrı ayrı vergilendirilmesidir.

Birleşik ya da karma gelir vergisi; çeşitli kaynaklardan sağlanan gelirlerin önce ayrı ayrı daha sonra ise birleştirilerek ek bir vergi alınmasıdır.

1.1.6.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi ilk zamanlar gelir vergisine ek olarak alınmıştır. Daha sonra gelirlerin vergilendirilmesinde bağımsız bir vergi olarak ülke uygulamalarına girmiştir. Türkiye'de kurum kazançlarının vergilendirilmesi 1907 yılında temettü vergisi ile başlamış, kazanç vergisi ile devam etmiştir. Gelir vergisinden ayrı ilk kurumlar vergisi uygulamasına 1950 yılında geçilmiştir (Mutluer, vd., 2010, s.243).

Kurumlar vergisi gelir üzerinden alınan bir vergidir. Gelir vergisinden farkı mükelleflerinin farklı olmasıdır. Kurumlar vergisinin mükellefi tüzel kişiler yani kurumlardır. Ayrıca gelir vergisi artan oranlı bir tarifeye sahipken kurumlar vergisi

düz oranlı tarifeye sahiptir. Kurumlar vergisinde en yaygın mükellef grubunu sermaye şirketleri oluşturmaktadır. Kurumlar vergisinin konusu olan kurum kazancı tıpkı gelir vergisinin konusunu oluşturan yedi gelir unsurundan oluşmaktadır. Bunlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurum kazancı olarak belirtilmektedir (Pehlivan, 2010, s.124).

1.1.6.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Harcama vergilerinin tarihsel süreci ilk çağlara kadar gitmektedir. Eski Mısır, Roma gibi gelişmiş medeniyetlerde harcamalar üzerinden alınan vergilere rastlanılmıştır. Harcama vergileri, Avrupa'da Birinci Dünya Savaşı sonucu artan mali ihtiyaçları karşılamak amacıyla etkili bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Türkiye'de ise aşar vergisinin kaldırılması sonucu doğan boşluğu gidermek için 1926 yılında harcamalar vergilendirilmeye başlanmıştır. Ülkemizde harcama vergileri olarak katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin yanı sıra gümrük, özel iletişim, banka ve sigorta muameleleri, şans oyunları ve damga vergisi de alınmaktadır (Mutluer, 2010, s.249-250).

Günümüzde kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi ve gerekli finansmanları sağlayabilmek için harcamaların vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. Harcama üzerinden alınan vergiler genel olarak dolaylı vergiler niteliğindedir (Akdoğan, 2011, s.276).

Harcama vergilerinin birtakım özellikleri vardır. Bunlar, mükellefler tarafından kolay ödeniyor olması ve mükellef psikolojisine uygun olması, mükelleflerin gelir ve servet durumlarını göz ardı etmesi, tersine artan oranlı vergi olup adil bir vergi olmaması, üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetlerin üzerinden alınıyor olmasıdır (Özbilen, 2010, s.324).

Çalışmada harcama vergisi olarak temel alınan katma değer vergisi ile özel tüketim vergisinden bahsedilmiştir.

1.1.6.2.1. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi (KDV), çok amaçlı gayri safi harcama vergilerinin çifte vergi alınması sonucu ortaya çıkan vergi adaletsizliğini ortadan kaldırmak için uygulamaya konulmuştur (Mutluer, vd., 2010, s.255). Harcama vergileri içerisinde

en gelişmiş uygulamaya sahip olan vergidir. Harcama vergilerinin taşıdığı sakıncaları bünyesinde taşımamakta ve bu nedenle de Avrupa ülkelerinde ve dünyada pek çok ülke tarafından uygulanmaktadır. Ülkemizde KDV uygulamasına 1985 yılında başlanmıştır (Erdem, vd., 2012, s.211).

KDV mal ve hizmetlerin satış fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır. KDV'nin konusunu; ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler oluşturmaktadır (Pehlivan, 2014, s.333). KDV'de mükellef sayısı fazla olduğu için devlete daha fazla gelir sağlayan bir vergi türüdür.

KDV'nin dört türü bulunmaktadır. Bunlar (Demir, 2015, s.126-127);

Gayrisafi hasıla tipi KDV, yatırım malları ve tüketim mallarının, verginin toplam matrahına eşit olduğu katma değer vergisidir.

Gelir tipi KDV, üretimde kullanılan makine ve teçhizatlar için ayrılan amortismanların toplam matrahtan indirilebildiği katma değer vergisidir.

Tüketim tipi KDV, sadece tüketim mallarının vergilendirildiği katma değer vergisidir.

Ücret tipi KDV, sermaye gelirlerinin üretilen malların değerinden indirildiği katma değer vergisidir.

1.1.6.2.2. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergileri (ÖTV), ekonomide üretilen bazı mal ve hizmetleri kapsamına almış ve hangi malların kapsamına alındığı ayrı ayrı belirtilmiştir. ÖTV, üzerine konuldukları malların satış fiyatı üzerinden alınmaktadır (Erdem, vd., 2012, s.218).

Özel tüketim vergisinin konusunu, petrol ve petrol ürünleri, motorlu taşıtlar, akaryakıt, tütün mamulleri, çay, şeker, lüks mallar, alkol ve kolalı gazozlar, beyaz eşya ve elektronik ürünler oluşturmaktadır. Özel tüketim vergisinin konusunu oluşturan bu mallar iktisadi aşamada bir defa vergiye tabi tutulmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2011, s.283).

Özel tüketim vergisi, gelir sağlamak amacının dışında zararlı maddelerin talebini kısmak, lüks tüketimi vergilendirmek, kaynak dağılımında etkinliği sağlamak amacıyla alınmaktadır. Oranları yüksek olan bu vergiler, devletlere gelir sağlamak amacıyla da sık sık kullanılmaktadır (Özbilen, 2010, s.340).

1.1.6.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Tarihin en eski vergilerinden birini servet vergilerinden biri olan arazi vergileri oluşturmuştur. Eski çağlarda toprak, toplum yaşamında olmazsa olmazlardan biridir. Bu yüzden de tarihte ilk vergicilik arazi vergisi ile başlamıştır. 18. yüzyılın sonlarından itibaren arazi vergilerinin yanında bina vergilerinde alanları genişletilmiştir. Ülkemizde ise servetin önemli bir parçası olan gayrimenkuller diğer ülkelerden farklı olarak dini kurallara göre yerine getirilmiştir. Tanzimat'a kadar Osmanlı Devleti'nde emlak, bina veya arazi vergisi adıyla alınan bir vergi olmamıştır. Mülkiyeti devlete ait olan toprakları işleyen çiftçilerden oşür (aşar) vergisi alınmıştır. Tanzimattan sonra batılı anlamda emlak vergisi alınmaya başlanmıştır ve halen arazi ve binaların değeri üzerinden alınmaya devam etmektedir (Mutluer, vd., 2010, s.261).

Servet vergileri kişilerin belirli bir zamanda sahip oldukları menkul ve gayrimenkul malların değerleri üzerinden alınmaktadır. Servet vergisinin konusunu servete dahil olan malların ve matrahın değeri oluşturmaktadır (Erginay, 1998, s.84). Servetlerin tamamı üzerinden alınan vergilere genel servet vergisi, bir unsuru üzerinden alınan vergilere ise özel servet vergileri denilmektedir. Öte yandan sürekli bir şekilde düzenli aralıklarla alınan vergilere sürekli servet vergisi, sadece bir defaya mahsus olarak alınan vergilere de geçici servet vergileri denilmektedir. (Demir, 2015, s.123).

Servet vergileri gelir ve harcama vergilerine göre önemini yitirmesine rağmen gelir vergisini destekleyen bir yönü vardır. Servet vergileri gelir dağılımında adaleti ve vergi yönetiminde etkinliği sağlamak amacıyla önem taşımaktadır. Servet vergilerinin özelliklerinden kısaca bahsedecek olursak; dolaysız vergilerdir, servetin tespit edilmesi kolay ve pratiktir, oranlarının değiştirilmesiyle ülkede ki ekonomik ve sosyal politikaların gerçekleştirilmesine yardımcı olur ve üretimde kullanılmadıkları için verimsizdir (Özbilen, 2010, s.317). Ayrıca servet vergileri gelir dağılımında

adaletsizliği kaldırmak ve vergi yönetiminde etkinliği sağlamak amacıyla da kullanılmaktadır.

Servet vergilerinin çeşitleri ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir, vergiyi doğuran olay dikkate alındığında üçe ayrılmaktadır. Bunlar; emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ve motorlu taşıtlar vergisidir.

1.1.6.3.1. Emlak Vergisi

Emlak vergisi bilinen en eski vergilerden biridir ve gerçek ya da tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve arazi veya arsa üzerinden alınmaktadır. Verginin yükümlüsü, bina, arazi veya arsanın sahipleridir. Emlak vergisinin matrahı, vergi değeridir. Emlak vergisi genellikle yerel yönetimler tarafından tahsil edilmektedir. Ayrıca Emlak Vergileri gelir esnekliği zayıf olan bir vergi türüdür (Edizdoğan, vd., 2012, s.294).

Emlak vergisi konusunda çeşitli düşünceler ileri sürülmektedir. Bunlar; bu verginin ömrünü tamamladığı ve emlak vergisinin kaldırılıp servetlerin gelir vergisi içinde vergilendirilmesi gerektiğini ileri süren görüşlerdir. Ancak şu an uygulamada mahalli idarelerin giderlerini büyük ölçüde karşıladığı için bu vergiden vazgeçilememektedir. Hatta aksine günümüz koşullarına göre düzenlemeler yapılmaktadır (Mutluer, vd., 2010, s.269).

1.1.6.3.2. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisi genellikle karşılıksız bir şekilde el değiştiren servet üzerinden alınmaktadır. Bu vergi servetin intikalini vergilendirirken, diğer servet vergileri (emlak ve motorlu taşıtlar vergisi) belirtilen servetelere sahip olma sonucu alınmaktadır (Şenyüz, vd., 2011, s.335).

Veraset vergisi, ölüme ve intikallere bağlı olarak ve ölen kişinin servetinin mirasçılara geçmesi sırasında alınmaktadır. Veraset vergisinin mükellefi, miras veya vasiyet yoluyla kendisine mal intikal eden gerçek veya tüzel kişilerdir. İntikal vergisi, sağlar arası intikallerden alınmaktadır ve bu verginin mükellefi, bağış yoluyla mal iktisap eden gerçek veya tüzel kişilerdir (Bilici ve Bilici, 2013, s.214-215).

1.1.6.3.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıta sahip olma, vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmiştir. Motorlu taşıtlar vergisi ülkelerin gelişmişlik düzeyine, devletin fon ihtiyacına bağlı olarak farklılıklar göstermektedir (Akdoğan, 2011, s.271).

Ülkemizde 1963 yılında yürürlüğe giren motorlu taşıtlar vergisi, karayollarının gelişmesi ve motorlu taşıtların artması sonucu giderek arttırılmıştır. Bu vergiye tabi taşıtlar dört sayılı tarifeye göre vergilendirilmektedir (Özbilen, 2010, s. 319). Motorlu taşıtlar vergisi, karada, denizde ve havada motor gücüyle hareket etme yeteneğine sahip taşıtları vergilendiren bir servet vergisidir. Motorlu taşıtlar vergisi spesifik esaslı olup taşıtın yaşına, silindir hacmine, oturma yerine, ağırlığına göre alınmaktadır (Erdem, vd., 2012, s.199). 2009 yılında yapılan düzenleme ile motorlu deniz taşıtları, motorlu taşıtlar vergisi kapsamından çıkarılmıştır.

2. BÖLÜM

VERGİ GELİRLERİNİN BELİRLEYİCİLERİ VE YOLSUZLUK

2.1. VERGİ GELİRLERİNİN BELİRLEYİCİLERİ

Geçmişten günümüze devletlerin kamu ihtiyaçlarını karşılamada önemli finansman kaynağı olan vergiler sosyal, kültürel, siyasal, kurumsal ve ekonomik bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sosyal, siyasal ve ekonomik olgular vergi gelirlerinin belirlenmesinde önemli rol oynayarak vergiler üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak belirleyici olmaktadır. Bu bölümde öncelikle vergi gelirlerinin sosyal ve kültürel belirleyicileri ele alınıp ardından siyasal ve ekonomik belirleyicilerinden bahsedilmiştir.

2.1.1. Vergi Gelirlerinin Sosyal ve Kültürel Belirleyicileri

Vergi gelirlerinin belirlenmesinde sosyal ve kültürel faktörler rol oynamaktadır. Sosyal faktörlerin başında mükelleflerin tutum ve davranışları, vergiye olan uyumları gelmektedir. Yönetim etkinsizliği sonucu mükellefler vergiye uyum gösterememektedir. Vergi kaçakçılığı da bu anlamda bir vergi uyumsuzluğu niteliği taşımaktadır. Vergi kaçakçılığı devletin vergi gelirlerini ciddi oranda azaltmaktadır. Sadece vergi gelirlerine değil aynı zamanda vergi sistemine de zarar vermektedir. Mükelleflerin vergiye uyumu sağlandığı sürece kayıp ve kaçakçılık kontrol altına alınarak vergilemede istenilen etkinlik ve vergi gelirlerinin düzeyi arttırılmaktadır (Ekici, 2009, s. 214-215).

Bu kısımda vergilerin sosyal belirleyicileri olarak dini inanç, vergi bilinci, vergi psikolojisi, vergi ahlakı, eğitim düzeyi, devlete olan bağlılık gibi unsurları ele alınmıştır.

Vergi bilinci, verginin önemini anlayan toplum fertlerinin kamu hizmetlerinin gerçekleşmesi için vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirme isteğidir. Bir ülkede vergi bilincinin yerleşmiş olması mükelleflerin ödev ve sorumluluklarını yerine getireceğini göstermektedir (Taytak, 2016, s. 1940). Ödev ve sorumluluklarını yerine getiren vergi bilincine sahip olan toplum, verginin bir yük olduğunu düşünmeyerek vergiye karşı tutum ve davranışlarında olumsuz tepkilere yol açmamaktadır. Vergiye karşı bu davranışlar devletin vergi gelirlerinde azalmalara da engel olmaktadır. Aksi takdirde vergi bilincine sahip olmayan devletlerde vergi bir

yük olarak algılanarak mükelleflerin çeşitli tepkiler vermesi sonucu vergi gelirlerinde azalmalara neden olmaktadır.

Vergi bilincinin yanında vergi ahlakı da önemli bir belirleyicidir. Vergi ahlakı, vergi algılama biçiminindeki tutum ve davranışlardır. Vergi ahlakı yüksek olan kişiler vergiyi bir yük olarak algılamayıp aksine vergi ödemedikleri takdirde rahatsızlık, ödedikleri takdirde ise haz duyarlar. Vergi ahlakı düşük olan kişiler ise vergi ödememek için her türlü yola başvururlar ve vergi ödemekten rahatsızlık duyarlar (Taşkın, 2010, s.73). Vergi ödemeyi bir ödev olarak gören, vergi kaçakçılığını ise ahlak dışı kabul eden toplum vergiye gönüllü uyum sağlar ve devletin vergi gelirlerinde herhangi bir azalmanın meydana gelmesini önlemiş olur (Aktan, 2012, s.19). Kişiler devlete, siyasi iktidara ve vergi yönetimine karşı olumsuz bir tutum taşıyorlarsa vergisel anlamda ahlaklı davranışlar sergilememiş olmaktadır. Bu durumun vergi gelirleri üzerindeki etkisini minimuma indirmek için vergi ahlakının kişilere iyi anlatılması ve içsel kabulün sağlanması gerekmektedir (Demirtaş Aydoğan, 2017, s.18).

Vergi gelirlerini etkileyen bir diğer sosyal belirleyici eğitim düzeyidir. Eğitim düzeyi vergilere uyumu kolaylaştırmaktadır. Eğitim seviyesi yüksek olan mükelleflerin vergi yasalarını daha kolay anlamaları ve değişikliklere daha hızlı adapte olmaları açısından eğitim düzeyinin vergiler üzerinde etkisi büyüktür. Eğitim düzeyi yüksek olan mükellefler ekonomik ve sosyal konular üzerinde daha bilinçli oldukları için vergi kaçırma konusunda eğilimleri daha düşük olmaktadır (Çiçek ve Sabbağ, 2016, s.47).

Eğitim düzeyi, kişilerin vatandaşlık bilinci ve devlete olan sorumluluklarını attırdığı için vergilerin kabul edilmesini kolaylaştırmaktadır (Demirtaş Aydoğan, 2017, s.18). Eğitim düzeyi yüksek olan toplumlar vergiye karşı daha bilinçli oldukları için vergi gelirlerinin daha yüksek olması beklenmektedir. Diğer yandan eğitim düzeyi yüksek olan kişiler vergi kanunlarındaki boşlukları iyi bildiklerinden vergi gelirlerinde azalmaya da sebep olabilmektedirler (Demir, 2009, s.4).

Din ve inanç ile vergi gelirleri arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Dinsel inançlar mükelleflerin vergi ödeme kararlarında önemli ölçüde etkiye sahiptir. Hayatlarını dini kurallara bağlı olarak yaşayan kişiler vergi konusunda dinin emir ve tavsiyelerine göre tutum ve davranışlarını yönlendirmektedirler. Dini inançları

yüksek olan kişilerin ahlaki değerlerinin daha yüksek olduğu düşünülmektedir (Taşkın, 2010, s.73-74). Dini inançları yüksek olan mükellefler verginin kutsallığını ve ihmal edilmesinin dini açıdan hoş görülmeceğini bildiğinden bu tür mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri düşük olmaktadır (Kaynar, 2010, s.61).

Özetle ifade edecek olursak vergi gelirlerinin sosyal belirleyicilerinden olan vergi bilinci ve vergi ahlakının yüksek olması, mükelleflerin tutum ve davranışlarını, vergiye olan uyumunu etkileyerek vergi gelirlerinde azalmalara engel olmaktadır. Aynı şekilde bir ülkedeki mükelleflerin eğitim düzeyinin yüksek olması vergi uyumunu kolaylaştırarak, vergi kaçırma konusunda eğilimlerini azaltmakta ve böylece vergi gelirlerinin daha yüksek olması beklenmektedir.

2.1.2. Vergi Gelirlerinin Siyasal ve Kurumsal Belirleyicileri

Vergi gelirlerini belirlemede rol oynayan diğer bir faktör siyasal ve kurumsal yapıdır. Vergileme sürecinde yetkisi olan iktidar, ülkenin zaman ve koşullarına uygun olarak bu yetkisini kullanır. Ülkedeki toplanan vergileri o toplumdaki siyasi tercihler etkilemektedir. Şöyle ki iktidarın partisine karşı olan mükellefler sırf iktidar partisine tepki olarak vergi ödememeyi tercih etmesi sonucu vergi gelirlerinde azalmalara yol açmaktadır. Bunun dışında iktidarın vergi mevzuatında sık sık değişiklik yapması, verginin yapısını bozan uygulamaların getirilmesi, vergi afları uygulamaları mükelleflerin güvenini sarsarak vergiye karşı tepki vermelerine neden olmaktadır (Demir, 2009, s.4-5).

Ülkelerin yönetim şekillerinin farklı olması vergi gelirleri üzerinde belirleyici rol oynamaktadır. Vergi ile ilgili kararlar ülkelerin sahip olduğu yönetim şekline göre alınmaktadır (Kaynar, 2010, s.49). Otoriter yönetim sistemlerinde kararları tek bir kişi veya onun temsilcileri belirlediği ve seçim sistemi olmadığı için toplumu oluşturan bireylerin tercihleri dikkate alınmamaktadır. Demokratik yönetim sistemlerinde halk seçim yoluyla vergi politikalarını etkileyebilmektedir. Dolayısıyla siyasal yönetim biçimi vergilerin ödenmesi veya ödenmemesi konusunda etkili olmaktadır (Demirtaş Aydoğan, 2017, s.20).

Ayrıca devlet otoritesi zayıf olan demokratik ülkelerde vergileme faaliyetleri daha da zorlaşmakta hatta uygulamada olan vergi sistemleri vergi kaçakçılığı sebebiyle işleyemez hale gelmektedir. Bu tür ülkelerde yeterli vergi geliri elde

edilemediği için devletler kamu harcamalarını karşılayabilmek için emisyonu başvurarak ekonomide enflasyonist baskıya neden olmaktadır. (Özbilen, 2010, s.350).

Ekonomik yönetimin kurumlaşmadığı ülkelerde iktisadi ve maliye politikaları siyasal önceliklere göre belirlendiği için vergi politikalarının hazırlanması ve uygulanması güçleşmektedir. Bu durum da vergi gelirlerinin artmasına engel olmaktadır (Ekici, 2009, s.201).

Kısaca, mevzuatta sık sık değişikliklerin yapılması, vergi afları sonucu mükelleflerin güveninin sarsılarak vergiye karşı tepki vermelerine neden olmaktadır. Ayrıca devlet ototritesinin zayıf ve demokratikleşmenin gelişmemesi, yönetim şekillerinin farklı olması vergi gelirlerini siyasal ve kurumsal yönden belirlemektedir.

2.1.3. Vergi Gelirlerinin Ekonomik Belirleyicileri

Ekonomik faktörler vergi yapısını özellikle vergi gelirlerini etkileyen önemli bir değişkendir. Bu konuda, vergi gelirlerinin ekonomik belirleyicileri olan ekonomik büyüme ve kalkınma, enflasyon, vergi oranı, vergi yükü, milli gelir ve gelir dağılımı, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluk değişkenleri ele alınmıştır.

2.1.3.1. Ekonomik Büyüme ve Kalkınma

Vergi gelirlerinin en önemli belirleyicilerinden birisi ekonomik büyüme ve kalkınmadır. Ekonomik büyüme, belli bir dönemde üretilen mal ve hizmetlerin üretim ve tüketiminde ki artış olarak ifade edilmektedir (Czech, 2000, s.4). Genel olarak reel gayri safi milli hasıladaki artış olarak ifade edilen ekonomik büyüme klasik, neoklasik ve modern büyüme teorilerince farklı değişkenlerle ele alınmıştır (Durkaya ve Ceylan, 2006, s.80). Klasik teori, yatırımların sadece kapasite etkisi ile ilgilenirken buna karşılık yatırımların gelir etkisini ihmal etmektedir. Keynes teorisi, yatırımların sadece gelir etkisi yani milli gelir üzerinde yaptıkları etkiler üzerinde durmuştur. Kapasite etkisi ile ilgilenmemiştir. Keynes sonrası büyüme teorisi olan, literatürde Harrod – Domar modeli olarak isimlendirilen yaklaşımda ise, Klasik ve Keynes görüşünün sentezi olacak şekilde hem gelir etkisi hem de kapasite genişletici etkiler ön plana çıkmaktadır (Turhan, 1993, s.327). Günümüzün modern büyüme teorisi olarak bilinen içsel büyüme teorisinde ise, büyüme süreci piyasaların kendi

bünyesinde yer alan ekonomik birimler tarafından ve özellikle kamu kararları ile içsel olarak belirlendiğini ileri sürmektedir (Durkaya ve Ceylan, 2006, s.80).

Ekonomik kalkınma, ekonomik büyümeye göre çok daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Şöyle ki ekonomik büyüme, milli gelirdeki rakamsal artışı ifade ederken kalkınma, üretim ve teknolojideki artışla beraber teknoloji kullanım kabiliyeti, gelir dağılımındaki iyileşme gibi ekonomik ve sosyal gelişmeleri de içermektedir. Bu durumda büyüme, kalkınmanın ilk adımı olmaktadır. (Arslan, 2013, s.47).

Devlet, ekonomik büyüme ve kalkınma hedefine ulaşabilmek için harcama politikalarının yanı sıra vergi politikalarını da kullanmaktadır. Gelişmekte olan ekonomilerde tasarruf düzeyinin düşük olması sebebiyle vergiler, halkın kamu harcamalarına katılmaları açısından önemli bir mali araç olarak kullanılmaktadır (Durkaya ve Ceylan, 2006, s.80). Vergilerin türleri, yapısı ve oranları, ekonominin gelişmişlik düzeyi ve konjonktürel durumu ekonomik büyümenin belirlenmesinde ki önemli unsurlardandır (Demir ve Sever, 2017, s.52). Vergi politikalarının uygulanmasında vergi türlerinde yapılacak değişikliklerle ekonomik büyüme katkı sağlamaktadır. Önemli olan nokta vergilerin içeriğinin iyi bir şekilde analiz edilerek uygulanıyor olmasıdır. Aksi takdirde yanlış uygulamalar sonucu vergiler ekonomik büyüme üzerinde pozitif bir etki yerine negatif bir etkiye sebep olabilmektedir (Sandalcı ve Sandalcı, 2017, s.52).

Gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasında ilişkinin niteliği tam olarak belirgin değildir. Vergi uygulamalarının ekonomik büyüme ve kalkınmayı nasıl etkilediği konusunda ilk araştırmaları Solow yapmış ve durağan durumda, büyümenin vergilerden etkilenmediğini ifade etmiştir. Sonrasında Romer tarafından içsel büyüme modeli ile vergi gelirlerinin uzun dönemde büyüme üzerinde etkili olduğu ifade edilmiştir (Gür, 2014, s.49).

Vergilerin ekonomik büyüme ve kalkınmayı etkilediği gibi ekonomik büyüme ve kalkınma da vergi gelirleri üzerinde belirleyici rol oynamaktadır. Şöyle ki, ekonominin daralma dönemlerinde vergi gelirlerinde azalma görülürken, ekonominin genişleme dönemlerinde artan üretim ve tüketim sonucu verginin tabana yayılması ile vergi gelirlerinde artış görülmektedir. Görülen artış sonucu kamu kesimi borç yükü ile faiz ve enflasyon üzerinde baskı azalmaktadır. Gelişmiş

ekonomiler istikrarlı büyüme oranına sahip olması ile yüksek vergi geliri elde ederken, gelişmekte olan ekonomiler ise istikrarsız büyüme sergilemeleri sonucu daha düşük vergi gelirleri elde etmektedir. Ayrıca ülkelerin kalkınması ile de vergi gelirleri paralel olarak artış göstermektedir (Ekici, 2009, s.206).

Bu durumda vergi gelirlerinin pozitif bir şekilde artışını sağlamak isteyen ekonomiler, istikrarlı bir büyüme ve kalkınma ile vergi gelirlerinin artışı sağlayabilmektedir. Aksi takdirde ekonomik büyümenin yetersiz olması vergi tabanının azalmasına, enflasyonist bir baskı ile karşı karşıya gelmesine yol açmaktadır.

2.1.3.2. Enflasyon

Vergi gelirleri üzerinde belirleyici bir rol oynayan enflasyon, fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artış olarak ifade edilmektedir. Ayrıca enflasyon, kişilerin satın alma gücünü azaltmakta ve sermaye birikimi sağlamaya yarayan bir kaynak görevi görmektedir (Çataloluk, 2008, s.225). Enflasyon vergi gelirleri üzerinde, vergi sistemine ve enflasyon oranına bağlı olarak pozitif, negatif ve nötr etki oluşturmaktadır. Arzu edilen durumun ise nötr olmasıdır. Enflasyonun vergi gelirleri üzerinde ki etkisi vergilerin tahsilat süresinin uzunluğuna, vergilerin esnekliğine ve enflasyon oranına bağlı olarak değişiklik göstermektedir (Şen, 2003, s.2-3).

Vergilerin negatif etkilerinden birisi enflasyon vergisi olarak adlandırılan Tanzi etkisidir. Tanzi etkisine göre, yüksek enflasyonun yaşandığı ekonomilerde verginin tahakkuku ile tahsili arasındaki gecikmenin reel vergi hasılatında kayıplara neden olacağı ileri sürülmüştür (Çavuşoğlu, 2005, s.38).

Gelişmiş ekonomilerin sistemlerinde artan oranlı vergiler hakim olduğundan dolayı vergilerin tahsilat süreleri de kısa olmaktadır. Böyle bir ortamda enflasyonun şiddetine göre mükellefler daha yüksek gelir dilimi üzerinden vergilendirilecekleri için devletin vergi gelirleri azalmayacaktır. Çünkü vergi gelirlerindeki artış enflasyon oranındaki artıştan daha hızlı artacaktır (Şen, 2003, s.2). Gelişmekte olan ekonomilerde ise enflasyon, gelişmiş ekonomilerin aksine reel vergi gelirlerinde aşınmaya sebep olmaktadır.

Vergilerin esnekliği de enflasyonun vergi gelirleri üzerinde belirleyici bir rol oynamaktadır. Vergi esnekliği, vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılda meydana

gelen değişiklikleri belirlemeye çalışmaktadır ve vergi tarifelerinin yapısına, gelir dağılımına, mahtrahın konjonktüre olan duyarlılığına göre şekillenmektedir (Ekici, 2009, s.203).

Bunların dışında yüksek enflasyon, faiz oranlarını attırarak yatırımların azalmasına neden olmaktadır. Azalan yatırımlar da ekonominin daralmasına ve sonucunda da vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. Ayrıca yüksek enflasyon kaynak kullanımında sapmalara yol açarak vergilerin kayıt dışına çıkmasına ve vergi kaçakçılığını arttırması sebebi ile vergi gelirlerinde azalmalara neden olmaktadır (Ekici, 2009, s.205).

Vergi gelirlerinde aşınmaları azaltmak isteyen ekonomiler, enflasyonu makul düzeylere çekmeye çalışmaktadırlar. Enflasyon sonucu satın alma gücü düşen mükellefler vergiye karşı tepki olarak vergi ödemek istememektedirler. Bu durumda mükellefler vergi kaçırmaya veya vergiden kaçınmaya yönelerek vergi gelirlerinde azalmalara yol açmaktadırlar.

2.1.3.3. Finansal Gelişme

Vergi gelirlerinin diğer bir belirleyicisi finansal gelişmedir. Finansal gelişme, bir ülkenin finansal piyasasında kullanılan araçların çeşitliliğinin artması ile daha yaygın olarak kullanılmasını ifade etmektedir (Erim ve Türk, 2005, s.23). Ayrıca finansal gelişme, finansal sistemlerin yapı ve büyüklük olarak uğradığı değişmeleri de ifade etmektedir (Ergeç, 2004, s.53).

Finansal piyasalar teorik olarak, fon fazlası olan ekonomik birimlerden fon açığı olan ekonomik birimlere doğru fon transferi yaparlar. Bununla birlikte finansal piyasalar, risk transferi ve likitide sağlar, fon arz ve talep edenlere aracılık yapar, fonları etkin kullanılacak alanlara tahsis eder, mal ve hizmetlerin değişimini kolaylaştırır ve tasarruf oranlarının artmasını sağlar (Gökdeniz, Erdoğan ve Kalyüncü, 2003, s.2-3). Bunların yanı sıra asimetrik bilgi sorununu ortadan kaldırarak kaynak dağılımında ve sermaye birikiminde etkinliği sağlamaktadır. Teknolojik yeniliklerle beraber yatırımların artması sonucu ekonomik büyümeyi de olumlu etkilemektedir (İnançlı, Altıntaş ve İnal, 2016, s.37). Bunlara ilaveten finansal piyasalar yatırımlar hakkında bilgi üreterek vergi kaçırmayı, etik dışı davranışları ve ters seçim problemlerini azaltmaktadır (Afşar, 2007, s.197).

Finansal gelişme vergi gelirlerini birkaç şekilde etkilemektedir. Finansal gelişme, finans sektöründe vergilendirilebilir ekonomik faaliyetlerin genişlenmesine yol açar ve ekonomik büyüme ile yatırımların artmasına ve buna bağlı olarak da vergi matrahındaki genişleme ile vergi gelirlerinin artmasını sağlamaktadır. Finansal gelişme vergilerin izlenmesini ve toplanmasını kolaylaştırmaktadır. Ayrıca finansal gelişme, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü azaltarak vergi gelirlerinin artmasını sağlamaktadır (Bayar, Şaşmaz ve Öztürk, 2017, s.53).

2.1.3.4. Vergi Oranı

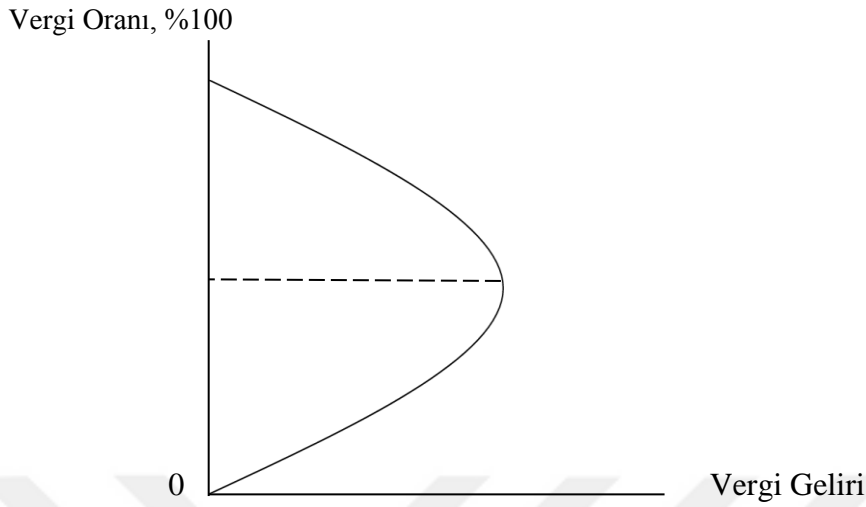
Vergi oranları, vergi gelirleri üzerinde hem ekonomik hem de sosyal nitelikli bir değişken olarak belirleyici bir role sahiptir. Vergi gelirleri üzerinde bir etkisi olduğu gibi vergi yükü üzerinde de belirleyici rol oynamaktadır. Vergi oranlarının belirlenmesi süreci vergi tekniğinin kapsamı içerisinde yer almaktadır. Şöyle ki vergi tekniği, vergi kanun ve tasarılarının hazırlanması, sunulması, vergiyi doğuran olay ile birlikte vergi oranlarının belirlenmesi, vergileme sürecinin yürütülmesi gibi vergileme ile ilgili tüm alanları kapsamaktadır (Turhan, 1993, 41).

Vergi oranları daha çok gelişmekte olan ülkeler üzerinde belirleyici bir rol oynamaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde vergi tabanının dar olması, vergi yükünün belirli bir kesimin üzerinde kalması ve toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının yüksek olması vergi gelirleri üzerinde doğrudan etki yaratmaktadır. Ayrıca vergi oranlı gelir dağılımı üzerinde de dolaylı bir etki yaratmaktadır (Ekici, 2009, 201-211).

Vergi oranı ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi ilk olarak Arthur Laffer ortaya koymuştur. Laffer çalışmasında vergi oranlarının belli bir noktadan sonra arttırılmasının vergi gelirlerini arttıcağının aksine düşüreceğini ileri sürmüştür (Demir, 2009, s.6).

Aşağıdaki Şekil 3'de de görüleceği üzere vergi oranı 0 olduğu noktada herhangi bir vergi geliri elde edilememektedir. Aynı durum vergi oranının %100 olduğu nokta içinde geçerlidir. Devlet bu iki durumda herhangi bir vergisel gelir elde edememektedir. Laffer eğrisini savunan görüşler düşük vergi oranları uygulaması ile devletin daha fazla gelir elde edeceğini ileri sürmüşlerdir. Çünkü kişiler bu durumda

daha fazla gelir elde edecek ve bu gelirlerini vergi otoritelerine gönüllü olarak bildireceklerdir (Mitchell, 2011, s.330).



Şekil 3. Laffer Eğrisi (Laffer, 2004, s.2)

Vergi oranlarının yüksek olması mükelleflerin vergiye karşı tepki göstermesine neden olmaktadır. Mükellefler bu durumda tepki olarak vergi kaçırmaya yönelecek ve vergi kaçırma sonucu vergi gelirlerinde azalma meydana gelecektir. Buna karşılık düşük vergi oranlarının olduğu durumlarda mükellef, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi tepkileri sona erdirerek vergi tabanının genişlemesine olanak sağlayacaktır. Vergi tabanının genişlemesi ile vergi gelirlerinde artış söz konusu olacaktır (İlhan, 2007, s. 8).

Kısaca tüm bu bilgileri toparlayacak olursak; vergi oranlarında meydana gelen artışlar vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Aynı zamanda vergi oranlarındaki azalışlar ise vergi gelirlerini olumlu etkilemektedir.

2.1.3.5. Vergi Yüğü

Vergi yükü kavramı, toplumun veya toplumun bazı kesimlerinin sahip oldukları ödeme güçleri karşısında katlandıkları vergi tutarlarının oransal ilişkisini ifade etmektedir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017, s.35). Literatürde vergi yükü çok belirleyici olmamakla beraber kısaca, ödenen vergilerin gelire olan oranı şeklinde tanımlanabilmektedir (Organ ve Ergen, 2017, s.199).

Vergi yükü yapısı gereği vergi politikalarında önemli bir karar aracı olarak kullanılmaktadır. Vergi yükü mikro ve makro açılardan ele alındığında ekonomik

gelişme, gelir dağılımı, kaynak dağılımı ve vergi gelirleri gibi politakalarının düzenlenmesinde ve yönlendirilmesinde rol oynamaktadır. Vergi yükü, milli gelirin dağılımındaki dengesizlikleri vergi yoluyla düzeltilmesinde katkıda bulunmaktadır. Ayrıca vergi yükünün dağılımı, milli gelir dağılımı ile benzerlik göstermekte olup milli gelirden fazla pay alan bölgelerin vergi gelirlerine katkısının daha fazla olduğu belirtilmektedir (Tekbaş ve Dökmen, 2007, s.196-211).

Genel olarak vergi yükü, sosyol, ekonomik ve siyasi gibi bir çok faktörde etkiler doğurmaktadır. Özellikle vergi politikalarının düzenlenmesinde rol oynayan vergi yükü, vergi yükünün adil dağıtılması ve vergilemede adaletin sağlanması açısından mükelleflerin tepkilerini iyi analiz etmelidir (Yavuz ve Çiçek, 2009, s.168). Çünkü vergi yükü mükelleflerin vergiye karşı olan tutum ve davranışlarını etkilemektedir. Vergi yükü mükellefler için elde edilen gelirin maliyet unsuru olarak kabul edilerek bu unsurun hissedilmesine bağlı olarak olumsuz davranışlar sergilemesine, harcama ve tasarruf miktarlarında değişikliğe ve kayıt dışı faaliyetlere yönelmesine neden olmaktadır (Taşkın, 2010, s.71). Sayılan tüm bu nedenler vergi gelirlerinin olumsuz etkilenmesine yol açmaktadır.

2.1.3.6. Milli Gelir ve Gelir Dağılımı

Vergi gelirlerini etkileyen en önemli ekonomik faktörlerden birisi de milli gelir ve gelir dağılımıdır. Milli gelir, bir ülkede belli bir dönemde üretilen mal ve hizmetlerin toplam değeridir. Gelir dağılımı ise belirli bir dönemde bir ülkedeki milli gelirin kişi ya da üretim faktörleri arasında nasıl dağıtıldığını ifade etmektedir (Aydın, 2012, s.148).

Bir ülkede kişi başına düşen milli gelir düzeyinin düşük olması vergi gelirlerinin düşük olmasına yol açmaktadır. Vergi gelirlerini arttırmak isteyen devletler düşük gelir sahipleri üzerindeki vergi yükünü azaltacak ve gelirlerini arttıracak politikalar izlemektedir (İlhan, 2007, s.5). Milli gelir seviyesinin artırılması ve bunun adil bir şekilde dağıtılması vergileme tabanının genişlemesine yol açarak devletin elde edeceği vergi gelirlerini arttırmaktadır (Demir, 2009, s.4).

Söz konusu durum gelir dağılımının bozuk olduğu ülkeler içinde geçerlidir. Gelir dağılımının adaletsiz dağıldığı ülkelerde devletin vergi gelirleri olumsuz

etkilenmektedir. Çünkü bu durum mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarında olumsuz tepkilere yol açmaktadır.

2.1.3.7. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırmak amacıyla vergi dairesinin bilgisi dışında yapılan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bu faaliyetler; vergi kaçırmak, faturalarda harcamaları yüksek gelirleri düşük göstermek, kayıtsız çalışmak, silah kaçakçılığı, kara para ve işportacılık gibi faaliyetlerdir. Kayıt dışı ekonomi genel olarak GSMH hesaplarına yansımayan, geleneksel yöntemlerle ölçülemeyen ve kamu denetiminin dışında kalan alanları ifade etmektedir. (İlhan, 2007, s.4).

Kayıt dışı ekonomi birçok sorunlar ortaya çıkarmaktadır. En önemli sorunların arasında kayıt dışı faaliyetlerin yükümlülükten kaçmaya yönelik olmasıdır. Bu durum kayıt dışı ekonomisinin vergi tabanını aşındırmasına ve devletlerin vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır. Vergi gelirlerindeki azalışlar bütçe açıklarına ve vergilerde büyük artışlara sebep olmaktadır (Çetintaş ve Vergil, 2003, s.20). Kayıt dışı kalan vergiler eksik ya da hiç ödenmeyerek sonuç itibariyle devletlerin vergi gelirlerinde ve ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır (Demircan, 2003, s.106). Ayrıca vergi sistemlerinde ki muafiyet ve istisnaların da fazla olması vergi tabanının genişlemesini engellemekte yani kayıt dışı ekonominin oluşmasına olanak sağlamaktadır. Böyle bir durumda mükellefler, muafiyet ve istisnalardan yararlanmak için gelirlerinin bir kısmını gizleyerek kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır (Sarılı, 2002, s.41).

Kayıt dışı ekonomi sosyal güvenlik kurumlarının mali durumunu da bozabilmektedir. Kayıt dışı ekonomide ki firmalar sosyal güvenlik katkılarını ödeyemedikleri için hükümetin vergi gelirlerini azaltmaktadırlar. Vergi gelirlerini azaltmak hükümetin düşük gelirli insanlara sağladığı sosyal transferleri sınırlayarak düşük gelirli insanların daha zor yaşam standartlarında yaşamalarına neden olmakta ve böylelikle sosyal huzursuzlukları da beraberinde getirmektedir (Öğünç ve Yılmaz, 2000, s.5).

2.1.3.8. Yolsuzluk

Yolsuzluk, herhangi bir görevin özel çıkarlar için kamu gücüyle kötüye kullanılmasını ifade etmektedir (TEPAV, 2006, s.23). Yolsuzlukların birçok alanda ekonomik, sosyal ve siyasal faktörler üzerinde ağır maliyetleri vardır.

Yolsuzluklar kamu gelirlerinde ciddi düşüşlere sebep olmaktadır. Vergi matrahını aşındırarak mali açıklara sebep olan yolsuzluk, gelişmekte olan ülkelerin bir çoğunda vergilerin tahsil edilememesine veya yeterli düzeyde sağlanamamasına neden olmaktadır. Bu durum yolsuzlukların vergileme alanında adaletsiz bir vergi yapısına ve vergi gelirlerinde düşüşlere yol açmasına sebep olmaktadır (Giray, 2005, s.116-128).

Yolsuzluklar vergi sistemini dolayısıyla vergi gelirlerini olumsuz etkileyerek kamu gelirleri içindeki en önemli paya sahip olan vergi gelirlerini azaltarak devletin ağır bütçe sorunları ile karşılaşp, kalkınmanın finansmanında ekonomik büyüme üzerinde ve mükelleflerin vergiye karşı direnç oluşturmasında ciddi sorunların yaşanmasına yol açmaktadır (Gediz Oral, 2009, s.2). Ayrıca yolsuzluklar kamu gelir esnekliğini azaltarak borçlanmanın artmasına da neden olmaktadır.

Vergi gelirlerinin belirleyicilerinden birisi olan yolsuzluk hakkında bilgiler bundan sonraki bölümde daha geniş olarak ele alınmıştır.

2.2. YOLSUZLUĞUN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Küreselleşen dünyanın ortak sorunu haline gelen yolsuzluk, ortaya çıktığı zamandan bu yana kamu kesimi için önem arz eden bir olgu haline gelmiştir. Genel olarak litaretürde yozlaşma, rüşvet veya iltimas kavramlarıyla eş anlama gelmektedir. Yolsuzluk kavramı sosyol, ekonomik, kültürel unsurlar ve süreçler içermesi nedeniyle çok karmaşık bir olgu haline gelmiş ve bu sebeple de tanımlanmasında güçlükler yaşanmaktadır. Daha çok türleri ve biçimleri ile yolsuzluğun tanımına ulaşmaya çalışılmıştır. Bu bölümde yolsuzluk kavramına, unsurlarına ve özelliklerine değinilmiştir.

2.2.1. Yolsuzluk Kavramı

Yolsuzluk, kavramsal olarak tanımlanması zor fakat fark edilmesi kolay bir olgudur. Günümüze kadar yolsuzluk kavramı hakkında çok çeşitli tanımlar

yapılmıştır. Bu tanımların çok çeşitli olmasının sebebi yolsuzluğun inceleme alanın geniş olmasından kaynaklanmaktadır. İlgili kuruluşlar ve akademik çevrelerce kabul görmüş ve en yaygın olarak kullanılan yolsuzluk tanımı Dünya Bankası tarafından benimsenen “kamu gücünün ya da kaynaklarının özel çıkarlar amacıyla kötüye kullanılması”dır (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.3). Dünya Bankası’na göre, kamu görevlisinin rüşvet alması veya talep etmesi ya da rüşvet için baskı yapması, rüşvet dışında nepotizm, patronaj, devlete ait malların çalınması, zimmet, iltimas ve içerden öğrenenlerin ticareti de kamu gücünün kötüye kullanımını ifade etmektedir (Akçay, 2004, s.114).

Başka bir tanıma göre yolsuzluk, maddesel kazanç ya da parasal olmayan özel amaçlar için kamu yetkilerinin yasa dışı bir şekilde kullanımını içeren davranış ve eylemler olarak sayılmıştır. İngilizce’de yolsuzluk “corruption” kelimesiyle bozulma, çürüme, doğru yoldan sapma anlamlarıyla ifade edilmektedir. Türkçe’de ise kelime anlamı, kötüye kullanma, suistimal ve kuraldışı olarak tanımlanmaktadır (Berkman, 2009, s.11).

Cingi (1994, s.3) ise yolsuzluğu, rüşvet, iltimas, irtikap, ihtilas, kaçakçılık görev ve yetki suistimali gibi yasal olmayan ve ahlak dışı sayılabilecek, haksız rekabet sonucu haksız kazanca yol açan her türlü işlem ve eylem olarak ifade etmiştir.

Meriç (2004, s.73) yolsuzluğu, kamu görevini ticaret olarak gören ve bu görevden elde ettiği geliri daha yüksek bir düzeyde maksimize etme yollarını arayan devlet memurluğu şeklinde tanımlamıştır.

TEPAV (2006, s.24) yolsuzluğun tanımını özel sektörü de içine alacak şekilde tanımlamıştır. Buna göre yolsuzluk, emanet edilen yetkinin, kamusal ve özel çıkarları zedelemesine sebep olacak her türlü faaliyetin kötüye kullanımı olarak tanımlanmıştır.

Karakaş (2007, s.45)’a göre yolsuzluk, kamu görevlilerinin yapmak zorunda oldukları görevleri daha hızlı yapmaları veya yapmamaları gereken görevleri menfaat elde etmek amacıyla yapmaları şeklinde tanımlamıştır.

Bayar (2010, s.106) yolsuzluğu, müvekkil-vekil ilişkisi problemi olarak tanımlamıştır. Buna göre, müvekkil tarafından vekile bir görev verilmekte ve vekile

bu görev için müvekkil adına hareket etme yetkisi tanınmaktadır. Eğer vekil bu yetkiyi müvekkilin aleyhine veya kendi lehine haksız kazanç sağlamak için kullanırsa yolsuzluk ortaya çıkmış olacaktır.

Gedikli (2011, s.170) yolsuzluğu, toplum tarafından kabul edilen ahlaki ve hukuki kurallara karşı çıkılarak elde edilmek istenen durumlar için para ya da güç kullanılarak kamu görevlilerine rüşvet karşılığı yaptırdıkları yasa dışı işlemler veya eylemler olarak ifade etmektedir.

Bakırtaş (2012, s.88)'a göre yolsuzluk, kamu gücüne sahip olan kamu görevlilerinin çıkar sağlamak amacıyla görevlerini kötüye ve hukuka aykırı bir şekilde kullanmalarıdır.

Aktan (2014, s.61)'a göre yolsuzluk, kamu kaynaklarının, özel ve kamu kesimindeki aktörler arasındaki işlemleri kullanarak özel çıkar amaçlarına dönüştürülmesidir.

Topal ve Ünver (2016, s.59) yolsuzluğu, kişisel bir kazanç sağlamak amacıyla kamu pozisyonunun kötüye kullanılması şeklinde tanımlamışlardır.

Bu tanımlamalara göre yolsuzluk uygulamalarında yasalara aykırılık değil, daha çok yasal saptamalar ile karşılıklı çıkar ilişkilerinin gerçekleştiği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle yolsuzluk genellikle yasalara uygun olarak yapılmakta fakat kamu yetkisi kamu görevlilerinin çıkar sağlama aracı olarak kullanılmaktadır (Özsemerci, 2003, s.6).

Tüm bu tanımlardan yola çıkarak yolsuzluk, kamu veya özel gücün, kişisel çıkar sağlamak amacıyla görev ve kaynaklarını kötüye kullanması şeklinde ifade edilebilir.

Yolsuzluk olgusu; ülkelerin sosyal, siyasal, kültürel ve ekonomik faktörlerine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca yolsuzluk ülkenin bürokratik geleneklerine ve politik kökenlerine dayanmaktadır. Bu kapsamda yolsuzluğun dinamiklerinin açıklanması amacıyla basit bir formül geliştirilmiştir. Yolsuzluk = Tekel Gücü + Takdir Yetkisi – Hesap Verebilirlik (Berksoy ve Yıldırım, 2017, s.4). Diğer bir ifadeyle yolsuzluk, tekel ve takdir yetkisinin gücüne bağlı olmaktadır. Tekel gücüne sahip olan, takdir yetkisini kötüye kullanan ve hesap verebilirliği bulunmayan veya

zayıf bulunan kamu görevlilerinin kişisel çıkarlarını gözetmeleri yolsuzluk olgusuna neden olmaktadır.

Yolsuzluk olgusunun açıklanmasında kullanılan diğer önemli bir kavramda bilgi yetersizliği kavramıdır. Çünkü yolsuzluk, bir tarafın bazı konularda bilgi avantajına sahip olduğu durumlarda gerçekleşebilmektedir. Bu çerçevede yolsuzluğu ortaya çıkaran temel iktisadi koşulların bilgi yetersizliği ve aksak rekabet piyasaları olduğu söylenebilmektedir. (Güvel ve Ata, 2009, s.170).



Şekil 4. Asimetrik Bilgi- Yolsuzluk Sarmalı (Güvel ve Ata, 2009, s.171)

Şekil 4’de görüldüğü gibi asimetrik bilginin varlığı işlem maliyetine ve fırsatçılığa neden olmaktadır. İşlem maliyeti ve fırsatçılık ise bireyleri yolsuz davranışlara yönlendirerek yolsuzluk faaliyetlerinin meydana gelmesine neden olmaktadır.

2.2.2. Yolsuzluğun Temel Unsurları

Yolsuzluğun tanımı konusunda tam olarak bir uzlaşma sağlanamamış olsa da yolsuzluğun birçok tanımında ortak unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar, yetki unsuru, yetki veren kurallar, kuralların kişi veya gruplar tarafından ihlal edilmesi ve çıkar unsurudur.

Yetki Unsuru: Yolsuzluk olgusu genellikle karşılıklı ilişki içerdiğinden çok taraflıdır. Taraflardan birisi yetkilidir. Yetki, kamu yetkisi olarak, yetkili de genellikle kamu görevlisi olarak belirtilmektedir. Demokratik sistemlerde kamu görevlileri dışında, ortak karar alma ve ortak eylem sürecindeki dernekler, şirketler ve diğer kuruluşlar da bu kapsamda değerlendirilmektedir (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.5). Kısaca yetki kavramı, kamu veya özel sektör ayrımı yapmaksızın kişilerin

ortak bir şekilde yetki kullanma veya karar alma gücü olarak tanımlanabilmektedir (TEPAV, 2006, s.25).

Yetki Veren Kurallar: Yolsuzluk özünde kuraldan sapmayı içermektedir. Toplumda yapılması gerekenler veya yapılmaması gerekenler hakkında kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar toplumsal hayatın devamlılığı için önemli bir öge olup bazı yaptırımlarla uyum sağlanmaya çalışılmaktadır. Yolsuzluk olgusundaki kurallara aykırılık, kamu görevlisinin özel amaç için veya maddi bir kazanç için kamu görev ve hizmetlerine ilişkin kurallardan sapmasıdır (Berkman, 2009, s.15).

Yolsuzluk olgusunun her zaman kurallara aykırı olması gerekmez. Devletin sağlamış olduğu bazı sınırlı olanaklar, kamu görevlisi tarafından kendisine çıkar sağlama amacıyla başkasına tahsis edilebilmektedir. Burada kamu görevlisi kuralları ihmal etmeyerek kamu görevinden dolayı yarar sağlamaktadır (Özsemerci, 2003, s.8).

Kuralların Kişi veya Gruplar Tarafından İhlal Edilmesi: Kamu görevlisinin kendisine verilen yetkileri yazılı kurallara aykırı olarak kullanarak yasaları ihlal etmesi, kamusal yararın ihlali şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Karar ve eylemlerden etkilenenler, kararların alınması veya işlemin yapılması için dahil etmesi gereken kuralları ihlal etmesi yolsuzluğun bir diğer unsuru olarak tanımlanmaktadır (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.6).

Çıkar Unsuru: Yolsuzluk taraflar arasında değiş-tokuş içermektedir. Bir taraf yasalarda öngörülmeleyen bir etki aracını kullanarak diğer tarafın kamu görevi konumundan kaynaklanan yetkisini saptırmaya çalışmaktadır. Yani bu etki ile kamusal yetki takas edilmiş olmaktadır. Bu etki genel olarak para, mal, hediye gibi maddesel nitelikleri araç olarak kullanmaktadır. Maddesel niteliğe sahip bu etki ya da güç ile kamu görevlisinin kararı etkilenmek istenmektedir. Kamu görevlisi de kazanç karşılığı bu yetkisini kişisel çıkarları doğrultusunda kullanmaktadır (Berkman, 2009, s.18-19).

Bazı durumlarda ise doğrudan maddi nitelik taşımayan kayırmacılık, nepotizm, kronizm veya patronaj gibi ilişkilerde yolsuzluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada da yetkiler özel bir amaç için kurallara aykırı bir şekilde kullanılmaktadır. Öte yandan, ekonomik, siyasal ve toplumsal statüden kaynaklı

işlemlerin kullanılması da etkileme aracıdır. Bu etkileme gücüne sahip kişiler yetkili kişilerden ayrıcalıklı olarak işlem yapmasını isteyebilir böylelikle kamu görevlisi ileride kendisi için kullanacağı bir çıkar olanağı sağlamış olmaktadır (TEPAV, 2006, s.25).

Yukarıda bahsedilen yolsuzluk olgusunun tespitine ilişkin unsurlardan en önemlisi “yetki veren kurallar”dır. Bir toplumdaki kurallar bellidir ve toplumun ya da kişilerin zararına yol açan, kamu görevlisinin çıkar amaçlı yetkisini kurallara aykırı bir şekilde kullanması yolsuzluk olarak değerlendirilmektedir (Özsemerci, 2003, s.9).

2.2.3. Yolsuzluğun Özellikleri

Kamu gücünün kötüye kullanılması nitelik ve nicelik olarak farklılık gösterse de yolsuzluk toplumsal sistemin etkilenmesine yol açmaktadır. Yolsuzluk, çeşitlerine göre farklı özellikler göstermektedir. Genel olarak yolsuzluğun özellikleri şunlardır (Hamidov, 2016, s.27, Özsemerci, 2003, s.11);

- Yolsuzluk olaylarının çıkış noktaları aynı olmasına rağmen farklı özellikler gösterebilir. Genel olarak her biri aynı noktada aynı amaç için başlamaktadır.
- Yolsuzluk ikili ilişkilerden doğmaktadır. Yolsuzluk olaylarında birden fazla taraf bulunmaktadır. İstisnası hırsızlık ve zimmettir. Zimmete para geçirme olaylarında ikinci bir tarafa gerek yoktur yani tek taraflıdır.
- Yolsuzluk genellikle gizli bir olaydır. Fakat, yolsuzluk toplumun geneline yayıldığında ve yolsuzluklara karışan taraflar güçlü olduğunda gizliliğe gerek kalmayabilir. Bazı durumlarda kanunda doğrudan suç sayılmayan olaylar açık bir şekilde gerçekleşebilir. Bu duruma örnek olarak lobicilik verilebilir.
- Yolsuzluk olgusunda karşılıklı veya kişisel çıkar ve sorumluluk söz konusudur. Çıkarlar maddi olabileceği gibi maddi olmayan manevi içerikli de olabilmektedir.
- Yolsuzluğa karışan kişiler girişimlerini gizlemek için yasal mazeretlerin arkasına sığınır. Yasalarla çatışmaktan kaçınırlar.
- Yolsuzluk hukuksuzluğu beraberinde getirmektedir diğer bir ifadeyle suçtur. Yolsuzluğa karışanlarda suç ortağı olmaktadır.

- Hukuk mevzuatında suç olarak düzenlenmeyen olaylar yolsuzluğun suç olmasını engellemez. Çünkü yolsuzluk topluma ve ahlaka karşı işlenen bir suçtur.
- Her türlü yolsuzluk olayı, toplumun aldatılmasına ve hile yapılmasına sebep olmaktadır. Çünkü yolsuzluğun temelinde yalan ve aldatma olayı vardır.
- Yolsuzluklar toplumun devlete olan güveninin zedelenmesine ve devletin güç kaybetmesine neden olur.
- Yolsuzluk kişisel düşünmekten doğmaktadır. Yolsuzluğa karışan taraflar kendi çıkarlarını düşünürler. Toplumdaki görev ve sorumlulukları alt üst etmektedir. Kişisel çıkarlar toplumsal çikardan üstün tutulmaktadır.

Yukarıda sayılanların, yolsuzluğun tüm özelliklerini yansıttığı söylenemez. Bu özellikler yolsuzlukların genel durumuna ilişkin özelliklerdir ve bunları genişletmek mümkündür.

2.2.4. Yolsuzluğun Nedenleri

Yolsuzluk, gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde çok daha yaygın görülmektedir. Yaygın olmasının sebebi insanların farklı olmasından değil koşulların yolsuzluğun oluşmasına zemin hazırlamasından kaynaklanmaktadır (Meriç, 2004, s.74). Kıt olan kaynakların adaletli dağıtılamaması yolsuzluğunun ana sebeplerinden biridir. Yolsuzluğun nedenlerini kesin bir şekilde belirlemek mümkün olmasa da genel olarak kişisel, sosyal, yönetsel ve ekonomik nedenlerden kaynaklandığını söylenebilir.

2.2.4.1. Kişisel Nedenler

Yolsuzluğun nedenlerinden ilki olan kişisel nedenler, insanın doğasından kaynaklanan nedenlerdir. Gelişmiş ekonomilerde bile yolsuzluğun olması bu olgunun asıl nedeninin psikolojik olabileceğini düşündürmektedir. Bireyler arasındaki maddi eşitsizlik veya menfaat sağlama isteği kişileri yolsuzluğa itmektedir (Gediz Oral, 2009, s.11). Kamu görevlilerinin yasalara ve etik kurallara bağlılıklarını, kamu yönetimine hakim olan kültürel altyapı belirlemektedir. Kültür, büyütülerek ekrana yansıtılmış bireysel psikoloji şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanım kamu yönetiminde, kamu görevlilerinin iş ve eylemlerini gerçekleştirme aşamasındaki psikoloji ile ifade edilmektedir (Özsemceri, 2005, s.4).

Yolsuzluğa karışan bireyler bunu içselleştirerek kendilerine göre meşrulaştırmaktadırlar. Böylelikle vicdanlarını rahatlamak için haklı sebepler bulmuş olurlar. Eğer toplumda bunları hoş görmeye başlayan ortamlar oluşursa yolsuzlukları yapanların yanlarına bir takım müritler eklenmeye başlamaktadır (ATO, 2001, s.52).

Yolsuzluğun kişisel nedenlerini; çıkarıcılık, makam düşkünlüğü, kayırmacılık ve ahlaki değerlerde aşınma olarak sıralanabilir.

Çıkarıcılık: İnsanlar, doğası gereği yapmış oldukları her faaliyette kendi faydasını düşünme amacı gütmektedir. İnsanların bu amacını dikkate alan piyasa ekonomisi, insanların kendi faydalarını düşünmesiyle toplumsal faydayı sağlayacaklarını düşünmektedir. Kamu yönetiminde kullanılan yetkilerin saptırılmasında maddi çıkarın yanında, kamu görevlisinin hemşehrilerine ayrıcalık yapması, kendi partisine destek veren kişilerin hukuka aykırı bile olsa talep ve isteklerini yerine getirmesi, kendisine ayrı bir itibar sağlaması durumlarında maddi olmayan çıkar sonucu yolsuzluklar ortaya çıkmaktadır. (Özsemerci, 2005, s.6).

Makam Düşkünlüğü: Kamu görevlisi yerine getirmesi gereken işlem ve eylemlerde inisiyatif kullanması gerektiğinde, kamu yararını gerçekleştirmek yerine daha üst bir makama ulaşma amacındaysa burada makam düşkünlüğünden bahsedilmektedir. Devlet yönetiminde asıl amaç kamu yararındır. Eğer kamu görevlileri kamu yararı yerine kendi makamını korumayı veya daha üst bir makama ulaşmayı tercih ediyorsa burada yolsuzluk başlamış olmaktadır. Makam için bütün düşünce ve kabiliyetini kendi makamını korumak ve amirlerini memnun etmek amacıyla kullanan kamu görevlisi, hukuka aykırı işlere girerek kendi yararını kamu yararına tercih etmiş olacaktır (Özsemerci, 2005, s.8).

Kayırmacılık: Kamu görevlisi, sunduğu hizmetlerde vatandaşların siyasi görüşlerinden, din ve inançlarından, etnik durumlarından ve siyasi görüşlerinden etkilenerken kamu yararını göz ardı etmemelidir (Gediz Oral, 2009, s.12). Kamu görevlisi sunduğu hizmet nedeniyle tüm vatandaşlara aynı mesafede olması gerekmektedir. Ancak kamu görevlisi bir takım özel amaçlar için kendi akraba ya da eş dostlarına, yetkisini kurallara aykırı kullanarak kayırmacılık yapmaktadır. Oysa ki kamu görevlisi karşısındakini akraba ya da eş dost olarak değil, diğer herkes gibi

normal bir vatandaş olarak görmesi gerekmektedir (Karakaş, 2007, s.57). Diğer türlü yolsuzluk olgusunun yaşanmasına olanak sağlamaktadır.

Ahlaki Değerlerde Aşınma: Yolsuzluğu oluşturan faktörlerin, yolsuzluğa meyilli insanlar olmadan tek başına yolsuzluk olgusunu doğurabilmesi mümkün değildir. Yolsuzluğun ortaya çıkmasında insan faktörü ve bunun yanında insanın ahlaki değerleri de önem arz etmektedir. Kamu yönetiminde işlem ve eylemleri bireyler gerçekleştirmektedir. Bu durumda da kamu yönetiminin kalitesi, yöneticilerin ahlaki değerlerine bağlı olmaktadır. Yöneticilerdeki doğruluk dürüstlük gibi ahlaki değerler kamu yönetiminin kalitesini belirlemektedir (Özsemerci, 2005, s.15-16). Aksi takdirde ahlaki değerlerin yerini menfaatler aldığı durumda toplumun devlete olan güveni kalmayarak yolsuzluğun ortaya çıkması söz konusu olacaktır.

Sayılan bu kişisel nedenlerin varlığı yolsuzluğun her zaman varolmasına neden olmaktadır. Burada en önemli görev kamu görevlisine düşmektedir. Kamu görevlisinin yolsuzluklar hakkında daha bilinçli olması, görevini kişisel çıkar amaçlı değil de kamu yararını sağlamak amacıyla kullanması gerekmektedir. Aksi takdirde yolsuzluk olgusu kişisel bir neden olarak her zaman bir sorun karşımıza çıkacaktır.

2.2.4.2. Sosyal Nedenler

Yolsuzluğun nedenlerinden bir diğeri de sosyal yapıdan kaynaklanan faktörlerdir. Yolsuzluğun sosyal nedenlerini, eğitimin yetersiz olması, toplumsal yapı, nüfus artışı, kentleşme, göç ve sivil toplum örgütlerinin yetersiz olması olarak sıralanabilir.

Eğitim Yetersizliği: Okullaşma düzeyinin ve okuma-yazma oranının düşük olduğu toplumlarda yolsuzluk düzeyinin daha fazla olduğunu söylemek mümkündür. Buradan hareketle yolsuzlukların azaltılmasında ve ortadan kaldırılmasında en etkin yöntemlerin başında eğitim gelmektedir. Toplumlar, eğitimin öneminden bahsederken şu hususları da göz ardı etmemelidir. Eğitim düzeyinin yüksek olduğu toplumlarda kişiler kendi çıkarları için ahlak kurallarına aykırı işlem ve eylemlerde bulunabilirler. Hatta eğitim ve kültür düzeyi yüksek olan kurumlarda görev yapan kişilerin zaman zaman normatif ahlak kurallarına uymayan davranışlarda bulunması söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla eğitim yoluyla insan kalitesi arttırılmaya çalışılırken aynı zamanda kötü davranışları sınırlayacak kurallar da sağlanmalıdır.

Yolsuzlukların ortadan kaldırılması için hem sistemin hem de insan kalitesinin iyileştirilmesi gerekmektedir (Aktan, 2002, s.217-218).

Toplumsal Yapı: Toplumlarda hızlı ve kolay para kazanma amacı yolsuzlukların görülme olasılığını arttıran nedenlerdendir. Toplumlar kamu yararı bilincine sahip olmalıdırlar. Vatandaşlar kamu hizmetlerinden faydalanmayı lütuf olarak değil de yurttaşlık olarak görmelidirler. Eğer vatandaş kamu hizmetini lütuf olarak algılıyorsa ve bürokrat da vatandaşa tepeden bakarcasına bir anlayış sergiliyorsa ve buna bilgi eksikliğide eklenince yolsuzluk olasılığı artmaktadır (TEPAV, 2006, s.71).

Nüfus Artışı, Kentleşme ve Göç: Sosyal açıdan yolsuzluğu arttıran bir diğer etken ise nüfus artışı ve göç nedeniyle kentleşmenin artmasıdır. Göç nedeniyle artan kentleşme kamu idaresinin hizmetlerinin yetersiz kalmasına ve toplumun gereksinimlerine cevap veremez hale gelmesine sebep olmaktadır (Bakırtaş, 2012, s.90). Nüfus artışı ve çarpık kentleşme, kamudan gelen taleplere karşı devletin altından kalkamayacağı bir talep patlamasıyla karşı karşıya gelmesine neden olur. Böyle bir durumda işinin görülmesini isteyen kişi ya da resmi kuruluşlar, ya kendi çabalarıyla çeşitli yollara başvurarak kendilerine öncelik verilmesini sağlar ya da kendilerini destekleyecek kaynakları harekete geçirerek kendilerine kolaylık gösterilmesini sağlarlar (Devlet Denetleme Kurulu, 1996, s.10). Dolayısıyla yolsuzluk olgusunun artmasına da böylelikle neden olmuş olurlar.

Sivil Toplum Örgütlenmesinin Yetersizliği: Yolsuzlukla mücadelede devletin yanında önemli bir görevde sivil toplum kuruluşlarına düşmektedir. Yolsuzlukla mücadelede sivil toplum örgütleri konunun toplumun geniş kesimlere ulaşması aşamasında önemli rol oynamaktadır. Çünkü sivil toplum kuruluşları toplumun her kesimine ulaşabilmektedir (Karakaş, 2007, s.57). Sağlıklı ve güçlü bir toplumun oluşabilmesi için sendika, oda, vakıf, dernek gibi sivil toplum örgütlerinin varlığı son derece gerekli ve önemlidir. Öte yandan, torpil olarak adlandırılan kayırmacılığın, demokratik gelişmişlik düzeyi düşük olan toplumlarda fazlaca görülmesi de doğrudan örgütlenme bilinciyle ilişkilidir. Çünkü, bu tür toplumlarda bireycilik bilinci gelişmektedir. Birlikte hareket bilinci gelişmediği için genellikle “adamını bulma” yöntemi kullanılmaktadır (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.28). Dolayısıyla bireycilik bilinci de yolsuzluğun artmasına yol açmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra yolsuzluğun sosyal nedenlerinin temelinde kişiler bulunduğunu ifade edilebilir. Kişiler maddi doyumsuzluğunu gidermek ve daha fazlasını elde etmek için yolsuzlukların yapılmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca kamu yararı bilinci ve yurttaşlık bilgisinin eksik olması yolsuzluğun oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Yolsuzluğun oluşmasına neden olan sosyal nedenler, eğitimin yetersizliği, hızlı nüfus artışı sonucu çarpık kentleşmenin ve işsizliğin artması ve sivil toplum örgütlerinin yetersizliği sonucu ortaya çıkmaktadır.

2.2.4.3. Yönetimsel Nedenler

Yolsuzlukların ortaya çıkmasına sebep olan bir diğer etken ülkelerin sahip olduğu idari yapı ve yönetim şeklidir. Genel olarak yolsuzlukların yönetimsel nedenlerini bürokratik nedenler, denetim yetersizliği, saydamlık ve hesap verebilirlik ve hukuki sistem olarak sıralanabilir.

Bürokratik Nedenler: Bürokrasi devlet yapısının bir örgütüdür. Bürokratlar, siyasi karar organların vermiş oldukları kararları uygulayan teknik yönü ağır basan bir örgüttür. Bu özelliğiyle bürokrasi gelişmiş ülkelerde, yolsuzluk, adam kayırma, rant kollama ve rüşvetin önüne engel oluşturmaktadır. Ancak ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde, bürokrasi siyasetle iç içe geçtiği için siyasetin bürokrasi üzerinde fazlaca etkisi bulunmaktadır (TEPAV, 2006, s.50).

Bürokrasinin merkeziyetçiliği ve tek tip kontrolünün olması yolsuzluğun kurumsallaşmasını kolaylaştırmaktadır. Merkeziyetçilik derecesi yolsuzluğun miktarını etkileyerek yukarı doğru taşınmasına sebep olmaktadır. Diğer taraftan, kamu kurumlarının izole (kapalı) durumu yolsuzluk eğilimlerini attıran bir nedendir. Ayrıca bürokratik işlemlerdeki kuralların çok ve karmaşık olması, yerine getirilmesi gereken işlemlerin zor ve uzun sürede gerçekleşmesine neden olarak bürokraside araçların oluşmasına yol açmaktadır (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.17).

Denetim Yetersizliği: Yolsuzluğun ortaya çıkmasında denetim yetersizliği önemli bir nedendir. Yönetim içindeki denetim sistemi yolsuzluk faaliyetlerinin ortaya çıkma olasılığını büyük ölçüde etkilemektedir (Giray, 2005, s.121). Denetim birimlerindeki bağımsızlığın yerli yerine oturmamış olması, denetimsiz faaliyet alanlarının bulunması, denetim birimleri arasındaki koordinasyon eksikliği, denetim mensuplarının hizmet içi eğitimlerinin yetersiz olması ve denetim faaliyetleri ile

faaliyet sonucu raporlarının kamuoyuyla paylaşılmaması yolsuzluğun artmasına yol açmaktadır (TEPAV, 2006, s.59-60).

Saydamlık ve Hesap Verebilirlik: Saydamlık, kamunun hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli mekanizmadır. Saydamlık, kamunun nasıl ve hangi amaçlarla kullanıldığı konusunda vatandaşlara gerekli bilgileri sunmaktadır. Aynı zamanda kamu görevlilerinin yetkilerini kamu yararına mı yoksa kendi çıkarlarına göre mi kullandıklarını ortaya çıkarmada yardımcı olmaktadır. Saydamlık, kaynakların etkin kullanılmasını ve verimliliğin sağlanmasını özendirdiği gibi kamuya olan güveni de arttırmaktadır. Kamusal işlemlerde gizlilik yüksek olduğu durumlarda vatandaşların siyasi süreçte yer almalarını engellemekte ve kamu görevlerinin kendi yetkilerini arttırmak amacıyla bilgi saklamalarına neden olmaktadır. Yani saydamlık oranının düşük olması yolsuzluğun yüksek olması anlamına gelmektedir (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.19-20). Söz konusu durum hesap verebilirlik için de geçerlidir.

Hesap verme sorumluluğu, kamu yönetiminde görevlilerin yetkilerini ve kendilerine verilen kaynakları ne kadar iyi kullandıkları konusundaki sorumluluklarıdır (Karakaş, 2007, s.51). Hesap verebilirlik, kamu gücünün tek elde toplanmasını sağlayarak kötüye kullanılmasını engeller. Bunun yanında, yönetimin vatandaşların isteklerine uygun bir şekilde hareket etmesi ile vatandaşların kamuya olan güveninin artmasını sağlamaktadır. Kamu kuruluşlarında astların ve üstlerin istekleriyle uyumlu hareket etmesini amaçlamaktadır (Çukurçayır, Özer ve Turgut, 2012, s.15-16). Söz konusu bu durumların eksikliği yolsuzluğa zemin hazırlamaktadır.

Hukuki Sistem: Devletin kural koyma, düzenlemeler yapma, belirli faaliyetler için izin verme gibi görevleri vardır. Bu hukuki görev ve düzenlemelerin varlığı, bunları yerine getiren kamu görevlilerine monopol gücü vermektedir. Eğer ki bu hukuki düzenlemlerde saydamlık ilkesine uyulmazsa ve izinler sadece belirli bir makam ya da kişiden alınırsa, bürokratlara rüşvet verilmesi için bir fırsat verilmiş olur (Giray, 2005, 116). Hukuk sistemindeki bu işleyiş ve düzenlemeler, bunların yanında kadro sorunları (hakim ve savcı yetersizliği), mahkemelerin ve Yargıtay'ın iş yükü, personel eksikliği gibi sistemden kaynaklı sorunlar yolsuzluğun nedenleri arasında gösterilmektedir (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.22).

Özetle ifade edecek olursak, yönetimin tek elde toplandığı, hesap verme sorumluluğunun zayıf olduğu, denetimin mekanizmasının yetersiz olduğu sistemlerde yolsuzluk çok daha fazla görülmektedir. Bunların yanında bürokrasinin siyasetle iç içe geçmesi yolsuzluk için uygun ortamın oluşmasına neden olmaktadır.

2.2.4.4. Ekonomik Nedenler

Gelişmekte olan ekonomilerde devlet, hem iktisadi hem de toplumsal birçok faaliyeti yürütmektedir. Ancak kaynakların kıt olması ve beklentilerin yüksek olması sebebiyle toplumun artan taleplerine cevap veremeyen kamu idaresi, hizmetlerin dağılımında yolsuzluklar için fırsat yaratılmasına yol açmaktadır (TEPAV, 2006, s.64). Buna göre yolsuzluklara yol açan ekonomik nedenler, devletin ekonomideki ağırlığı, enflasyon, ücret düzeyleri, gelir dağılımındaki adaletsizlik ve kayıt dışı ekonomidir.

Devletin Ekonomideki Ağırlığı: Devletlerin ekonomi üzerindeki müdahalesi ne kadar fazla olursa, düzenlemeler ve kaynak dağılımındaki keyfi uygulamalara fırsat yaratılma olasılığı da o kadar fazla olmaktadır. Mal ve hizmet sunumunda devlete ait monopoller, bürokratlara kıtlığın meydana getirmiş olduğu rantı elde etme gücü vermektedir. Bürokrasi de netice olarak yolsuzluklara daha fazla fırsat yaratmaktadır. Bunların yanında ekonomideki rekabet derecesi ve sanayi politikaları da yolsuzluğu etkileyen nedenlerdendir (Giray, 2005, s.122).

Neoklasik yaklaşıma göre devletlerin ekonomideki ağırlığı arttıkça, devletin ekonomiye müdahalesi de artmaktadır. Bu durum ise kamu yönetiminde ki etik dışı faaliyetleri arttırmaktadır. Dolayısıyla piyasa ekonomisine dayalı sistemlerde, serbest piyasa kapsamı arttırılarak ve rekabet güçlendirilerek yolsuzluk talebinin azaltılabileceği ifade edilmektedir (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.26).

Enflasyon: Yolsuzluğun ortaya çıkmasında belki de en önemli ekonomik neden enflasyon olgusudur. Enflasyon özellikle gelişmekte ve az gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan ve toplumdaki bireylerin satın alma gücünü etkileyen bir faktördür. Satın alma gücünün düşmesi bireylerin yasal olmayan yöntemlere başvurmasına ve yolsuzluğun artmasına neden olmaktadır (Bakırtaş, 2012, s.90).

Ücret Düzeyleri: Yolsuzluğun diğer bir ekonomik nedeni olan ücret düzeyi, kamu görevlilerinin ahlak seviyesi bir kenara bırakıldığında, düşük ücretin varlığı

kamu görevlilerinin yolsuzluk yapma eğilimini arttırmaktadır. Düşük ücret politikasının bir sonucu olan yolsuzluk, kamu görevlilerinin hem psikolojik hem de etik ve ret edemeyecekleri bir rüşvet teklifi ile yolsuzluklara yönelmelerine neden olmaktadır (Bakırtaş, 2012, s.90).

Gelir Dağılımındaki Adaletsizlik: Gelir dağılımı, bir ülkede belirli bir dönemde üretilen gelirin, bireyler, toplumsal gruplar ve üretim faktörleri arasındaki bölüşümüdür. Gelir dağılımında bozulma, yolsuzluğun hem nedeni hem de sonucu olarak ifade edilmektedir. Kamu görevlileri gelir dağılımındaki adaletsizlik nedeniyle yolsuzluk yapabilmektedirler. Diğer taraftan yolsuzluk sebebiyle de gelir dağılımında adaletsizlik oluşabilmektedir. Çünkü yolsuzluk, kaynak dağılımını etkileyerek, yatırım sürelerinin uzamasına, doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının azalmasına, rüşvetin artmasına, adaletsiz uygulamalarının artmasına dolayısıyla gelir dağılımının bozulmasına neden olmaktadır (Karakaş, 2007, s.56). Ayrıca bireyler arasında gelir ve servet yönünden büyük bir eşitsizlik varsa bu durum milli gelirden düşük pay alan kişileri yolsuzluğa sevk etmektedir. Çünkü çalışarak kazanmanın ve zengin olmanın mümkün olmayacağına inanan kişiler kısa yoldan kolay para kazanmak istediklerinden yolsuzluğa başvurumaktadırlar (Aktan, 2002, s.152).

Kayıt Dışı Ekonomi: Kamu otoritelerinin dışında kalan her türlü ekonomik işlemler kayıt dışı ekonomi olarak adlandırılmaktadır. Kayıt dışı ekonomi kapsam olarak, yasalar yoluyla yasaklanmış veya yasalar yoluyla yasaklanmamış olmasına rağmen bilinçli bir şekilde kayıtlara geçirilmeyen, belgelendirilmeyen ekonomik faaliyetlerdir (TEPAV, 2006, s.68). Kayıt dışı ekonomi, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması, kaynakların verimli kullanılması, fiyat istikrarı, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması gibi ekonomik hedeflerin başarısız olmasına neden olmaktadır. Toplumsal olarak kayıt dışılık zararlı ve ahlak dışı görülen faaliyetlerin artmasına dolayısıyla da yolsuzluğa neden olmaktadır (Karakaş, 2007, s.55).

Tüm bu ekonomik nedenlerin başında gelir sağlama isteği yatmaktadır. Gelir dağılımının adaletsiz olduğu, ücret düzeylerin düşük olduğu toplumlarda milli gelirden düşük pay alan vatandaşlar daha kolay para kazanmak amacıyla yolsuzluk faaliyetlerine yönelmektedir. Ülkedeki enflasyon olgusu da bireylerin satın alma gücünü etkilemekte ve yasal olmayan yollara başvurmalarına neden olmaktadır.

Ayrıca kayıt dışı ekonominin varlığı da kaynak dağılımını etkilediğinden dolayı gelir dağılımının bozulmasına sonuç itibariyle de yolsuzların meydana gelmesine yol açmaktadır. Bu ekonomik nedenlerin dışında bir ülkedeki kaynak ve döviz kıtlığı, yatırımların düşüklüğü, ödemeler bilançosundaki dengesizlik, işsizlik sorunuda yolsuzlukların nedenleri arasında sayılabilmektedir.

2.2.5. Yolsuzluğun Türleri

Yolsuzluğu yapanların asıl amacı çıkar sağlamaktır. Bu çıkar farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. Yolsuzluklar bir çok ayrıma tabi tutulmuştur. Bunlar, yönetsel ve siyasal yolsuzluk, maddi çıkar sağlayan ve manevi çıkar sağlayan yolsuzluk, doğrudan cezai yaptırıma bağlanan ve dolaylı olarak cezai yaptırıma bağlanan yolsuzluk gibi ayrımlara tabi tutulabilmektedir. Bu çalışmada yolsuzluk türleri genel olarak ele alınmıştır.

2.2.5.1. Rüşvet

Yolsuzluğun en yaygın olarak kullanılan türü rüşvettir. Rüşvet, yetkili birisine başkası tarafından toplum kurallarına aykırı bir şekilde menfaat sağlanarak bir işin yaptırılmasıdır (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.7). Başka bir tanıma göre rüşvet, kamu görevlilerinin bazı çıkarlar (para, mal, hediye gibi) karşılığı bunları sağlayan kişi veya gruplara ayrıcalıklı bir şekilde kamu işlemi ile çıkar sağlamalarıdır (Berkman, 2009, s.26).

Rüşvet maddi değerlerle olduğu gibi dolaylı yollarla da kamu görevlilerine veya üst düzey yöneticilere çıkar sağlamaktadır. Kamu görevlisinin bir malının değerinin çok üzerinde bir fiyata satılması; kira vermeden bir dairede oturması; pay ve tahvil senetleri verilmesi; borç para verilmesi; görevinden ayrıldığında çıkar sağladığı kuruluşun yönetiminde görev verilmesi gibi dolaylı yöntemlerle rüşvet ödenebilmektedir (Berkman, 2009, s.27.).

Kısaca rüşvet, kişisel menfaat amacıyla görev ve yetkilerin kötüye kullanımı olarak tanımlanabilir. Burada ki görev ve yetkinin kötüye kullanımı iki şekilde olmaktadır (Aktan, 2002, s.55);

- Kanuna uygun olan kamu hizmet ve işlemlerinin daha hızlı ve süratli bir şekilde yerine getirilmesi ile görev ve yetki kötüye kullanılabilir. Buna çabuklaştırıcı rüşvet adı da verilmektedir.
- Kanuna uygun olmayan, yani kanun tarafından yasaklanmış işlemlerin menfaat karşılığı yapılması da görev ve yetkinin kötüye kullanılmasıdır. Buna ise çarpıtıcı rüşvet adı verilmektedir.

Diğer taraftan rüşvet ile hediye arasında ki ayrımı da yapmak gerekmektedir. Çünkü rüşvet genellikle hediye altında verilmektedir. Rüşvette karşılık esas iken hediyede karşılık yoktur. Fakat bu ayrımı yapmak her zaman mümkün değildir. Hediyein rüşvet olup olmadığını anlamak için, hediyein değerine ve günışığında verilip verilmediğine bakılarak değerlendirme yapılır (Karakaş, 2007, s.47).

2.2.5.2. Zimmet ve İhtilas

Arapça kökenli bir kelime olan zimmet “emanet edilen şeyden aşımak” veya “kendisine emanet edilen şeyleri kendi malı gibi kullanmak” anlamlarına gelmektedir. Tanım olarak ise zimmet, kamu görevlilerinin para veya mal niteliği taşıyan kamusal bir kaynağı kanunlara aykırı olarak şahsi kullanım için harcaması ya da kullanmasıdır (Aktan, 2002, s.58). Zimmeti diğer yolsuzluk türlerinden ayıran en önemli özelliği ikinci bir tarafın bulunmaması yani tek taraflı olmasıdır.

Zimmet hakkında aşağıdaki örnekler verilebilir (Aktan, 2002, s.180);

- Kamu görevlisinin devlete ait olan kırtasiye malzemelerini kendi özel işlerinde kullanması,
- Devlete ait fotokopi makinasından özel işleri için çekim yapması,
- Kamu görevlisinin, devlete ait malları dışarıdaki kişi ve kuruluşlara pazarlaması.

Diğer taraftan zimmet, hırsızlık ve sahtekarlık kavramlarını birbirinden ayırmak gerekmektedir. Zimmette emanet edilmiş kaynakların kullanımını söz konusu iken sahtekarlıkta yanlış bilgilendirme yolu ile kaynaklara sahiplenme söz konusudur. Zimmeti hırsızlıktan ayıran özellik ise yolsuzluk eylemi yapan kişinin kamu yetkilisi olmasıdır (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.9).

Zimmet olayının özel sektörde gerçekleşmesi olayına ise emniyeti suistimal adı verilmektedir. Emniyeti suistimal ya da görevi kötüye kullanma, bir kişinin başkasına ait olan ve belli bir surette kullanılmak üzere teslim alınan şeyden kendisi ya da başkası adına faydalanmasıdır (Gediz Oral, 2009, s.37).

İhtilas ise zimmet suçunun nitelikli (mevsuf) şeklidir. Zimmet fiilinin hileli bir şekilde yapılması ihtilas olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla ihtilas aynı zamanda Mevsuf (Nitelikli) Zimmet olarak da adlandırılmaktadır (Aktan, 2002, s.59).

2.2.5.3. İrtikap

Bilimsel çalışmalarda, “haraç”, “aktif yiyicilik” ya da “aktif rüşvet” olarak da adlandırılan irtikap, kamu görevlisinin görev ve yetkisini kötüye kullanarak muhatap olduğu kişi ve kuruluşları zorlayarak maddi ya da maddi olmayan menfaat sağlamasıdır (TEPAV, 2006, s.28). Ayrıca irtikap, Türk Ceza Kanunu’nun 250. Maddesinde de “*Görevinin sağladığı nüfuzu kötüye kullanmak suretiyle kendisine veya başkasına yarar sağlanmasına veya bu yolda vaatte bulunulmasına bir kimseyi icbar etmek...*” şeklinde tanımlanmıştır. (Türk Ceza Kanunu, 2004, md.250).

Rüşvetin tersi özellikler taşıyan irtikapın rüşvetten farkı hizmet alan tarafın, ikna ya da manevi zora dayanarak memura bir bedel ödemeye zorlanmasıdır (TEPAV, 2006, s.28). Fakat rüşvet ile irtikap arasındaki farkı ortaya koymak çoğu kez kolay olmamaktadır. Genel olarak kamu görevlisinin yapması gereken bir işlemi yapmak için karşısındaki kişiden açıkça para istemesi durumunda irtikap türü yolsuzluk olarak karşımıza çıkmaktadır (Berkman, 2009, s.30).

2.2.5.4. Kayırmacılık (İltimas)

Kayırmacılık, kamu işlem ve eylemlerini yerine getiren memurun, kendi yakınlarını yasalara aykırı olacak şekilde haksız yere kayırması, arka çıkması şeklinde tanımlanmaktadır. Kayırmacılık iltimasla aynı anlama gelmektedir. Halk dilinde ise buna “torpil” denilmektedir (Özsemerci, 2003, s.20). Kayırmacılığın, akraba kayırmacılığı, eş-dost kayırmacılığı, siyasal kayırmacılık ve hizmet kayırmacılığı olmak üzere değişik türleri bulunmaktadır.

Akraba Kayırmacılığı (Nepotizm): Liyakatın önemsenmeyerek, akrabalığın ön plana çıkartılması yoluyla bir kişinin hak etmediği halde kamuda istihdam edilmesinin sağlanmasıdır. Az gelişmiş ülkelerde yoğun olarak yaşanan kayırmacılıkta bürokratlar büyük baskı altında kalmaktadır. Baskılara karşı çıkmak isteyen bürokratlar görevden alınmakta veya baskılara karşı koymayıp bu tür ilişkileri önemseyenler görevde kalmaktadır (Karakaş, 2007, s.47).

Eş-Dost Kayırmacılığı (Kronizm): Akraba kayırmacılığında olduğu gibi kamu görevlilerinin istihdamında liyakat ve eşitlik ilkeleri yerine eş-dost ilişkilerinin esas alındığı bir yolsuzluk türüdür. Kronizmin esas itibarıyla nepotizmden farkı yoktur. Tek fark, kronizmde kayırılan kişi akraba değil eş-dost, arkadaş gibi kimselerdir. Günümüzde aynı memlekette olma, aynı topraklar üzerinde büyüme gibi faktörler yaygın bir şekilde devam etmektedir (Aktan, 2002, s.59).

Siyasal Kayırmacılık (Partizanlık/Patronaj): Siyasi partilerin, iktidara geldikten sonra kendilerine yakın buldukları ve kendilerini destekleyen seçmen gruplarını çeşitli ayrıcalıklarla bu kimselere haksız yere menfaat sağlamalarına siyasi kayırmacılık denilmektedir. Kısaca bu kayırmacılık türünde, siyasi partiler yandaşlarını seçim döneminde gördükleri yardımlar nedeniyle ödüllendirmektedirler. Siyasal kayırmacılık, partizanlık, patronaj ve politik yandaşlık olarak da adlandırılmaktadır (Yavuziğit, 1996, s.18).

Hizmet Kayırmacılığı: Siyasal iktidarın gelecek seçimlerde tekrardan iktidarda kalabilmek için bütçe tahsilatlarını, en çok oy çıkaracak bölgelere tahsis etmesi ve böylece bütçe kaynaklarını yağmalamasıdır. Hizmet kayırmacılığında yerleşim yerleri ve ihtiyaçlar dikkate alınmamaktadır. Hizmet kayırmacılığı seçim dönemlerinin hemen öncesinde ve sonrasında net olarak fark edilmektedir. Siyasal iktidarın rahatça harcama yapmasını sağlayan örtülü ödeneklerin varlığı hizmet kayırmacılığının yaygınlaşmasına neden olmaktadır (Yılmaz ve Kılavuz, 2002 s.26).

2.2.5.5. Lobicilik

Lobicilik, baskı ve çıkar gruplarının siyasi karar alma sürecinde kendi menfaatleri için iktidar ve muhalefet partileri, bürokratları yönlendirmeleridir. Baskı ve çıkar grupları olarak adlandırılan kesim, şirketler ve holdinglerden, işçi ve işveren sendikalarından, ticaret ve sanayi odalarından ve diğer mesleki birliklerden

oluşmaktadır (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.14). Lobicilik faaliyetleri, seçim zamanında siyasal partilere maddi ya da maddi olmayan diğer şekillerde yardıma bulunarak, seçim sonrası milletvekillerini etkileyerek mecliste kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmelerini sağlayarak ortaya çıkmaktadır. Lobicilik bu tür faaliyetlerle kamu sektörünün optimum karar almasını engellemektedir (Özsemerci, 2003, s.22).

2.2.5.6. Oy Ticareti

Oy ticareti, yasama faaliyetlerinin yürütüldüğü sırada ortaya çıkan bir yolsuzluk türüdür. Yasama faaliyetlerini yürüten meclisin siyasal kararları alma aşamasında siyasi partilerin menfaatleri doğrultusunda meclise sunmuş oldukları kanunları karşılıklı olarak desteklemelerine oy ticareti denilmektedir. Bir anlamda karşılıklı oy alışverişi olmaktadır (Özsemerci, 2003, 22).

Oy ticaretinin bazı durumlarda meclisin karar alma sürecini hızlandırdığı iddia edilmektedir. Her ne kadar süreci hızlandırırsa da çoğu durumda yolsuzluğa neden olmaktadır. Siyasi partilerin ortak çıkarlar doğrultusunda birbirlerini destekledikleri görülmektedir. Örneğin; milletvekili maaşlarının ve ikramiyesinin yükseltilmesi gibi konularda milletvekillerinin daha kolay anlaşmaya vardıkları görülmektedir (TEPAV, 2006, s.30).

2.2.5.7. Rant Kollama

Rant kollama, baskı ve çıkar gruplarının devlet tarafından “sunî” olarak yaratılmış ekonomik transferi elde etmek amacıyla giriştikleri faaliyetlerdir. Burada önemli olan husus gerçek rant ile sunî rant ayrımını iyi kavrayabilmektir. Gerçek rant, ekonomide arz ve talep ilişkisine göre ortaya çıkmaktadır. Sunî rant ise bizzat devlet tarafından bazı ekonomik faaliyetlere sınırlamalar konulması veya ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından düzenlenmesi olarak tanımlanmaktadır. (Yavuziğit, 1996, s.19).

Kamu kaynaklarının kullanımı sırasında politik süreçte yer alan aktörler çıkarlarını arttırmak amacıyla sosyo-ekonomik yapının yozlaşmasına yani rant kollama faaliyetlerine neden olmaktadır. Bu durum ise toplumsal dokunun zedelenmesine yol açmaktadır. Rant kollama faaliyetinde bulunan kişiler rantların

dağıtılmasında rekabete girerek büyük kaynak kayıplarının yaşanmasına yol açmaktadırlar (Karakaş, 2007, s.49).

2.2.5.8. Kara Paranın Aklanması

Kara para, yasalar tarafından suç sayılan eylemlerin yanı sıra, ekonomik hayatı düzenleyen kural ve usulleri ihlal ederek elde edilen kazanç olarak ifade edilmektedir. Bu durumda ekonomik açıdan, vergi kaçakçılığı amacıyla birtakım ekonomik faaliyetlerin usulsüz ve gizli bir şekilde yapılması ile elde edilen kazançlar kara para olarak değerlendirilmektedir. Bu kazançların normal ve temiz bir para gibi ekonomiye sokulması kara paranın aklanması olarak ifade edilmektedir (Gediz Oral, 2009, s.36).

Kara para aklama yöntemi basit olarak, bir kişinin yüklü miktarda akladığı kara parasını şüphe uyandırmamak amacıyla bir çok kişinin hesabına yatırması veya kişinin kendi adına bir çok hesap açıp parayı buralara yatırması şeklinde gerçekleşmektedir. Kara para aklanması yolsuzlukların başında gelmektedir. Özellikle hayali ihracat yoluyla, gerçekleşmediği halde gerçekleşmiş gibi gösterilen ihraç edilen mallar sayesinde yolsuzluk eğiliminde bulunan kişiler olmuştur (Kahraman, 2010, s.11-12).

2.2.5.9. İçerden Öğrenenlerin Ticareti (Insider Trading)

Devlet faaliyetlerinin bazıları çeşitli gerekçeler dolayısıyla kamuoyunun bilgisi dışında tutularak kamu sırları niteliğinde olmaktadır. Gizli kalması gereken bilgilerin kamu görevlilerince özel çıkar sağlamak amacıyla bazı kişi ve kurumlara aktarılmasına içerden öğrenenlerin ticareti (insider trading) denilmektedir. Kamu sırlarını aktaran kişi sonuç olarak maddi ya da manevi menfaat sağlamaktadır (Yavuziğit, 1996, s.19).

2.3. YOLSUZLUĞUN MEYDANA GETİRDİĞİ MAKRO-EKONOMİK ETKİLER

Yolsuzluğun evrensel düzeyde sosyal, ahlaki ve kültürel etkilerinin yanında en önemli etkisi ekonomik faktörler üzerine olmaktadır. Literatürde yolsuzluğun ekonomiyi etkilemesi açısından iki farklı görüş bulunmaktadır. Bu görüşlerden ilki 20. yy'ın başında bazı ekonomistler tarafından ortaya atılan yolsuzluğun olumlu

etkisinin bulunması görüşüdür. Bu görüşü savunan ekonomistler yolsuzluğu “gıcırdayan tekerleğe yağ sürmek” ifadesiyle savunmuşlardır. Bu görüş günümüzde geçerliliğini yitirmeye başlayarak yolsuzluğun, olumsuz etkilerinin de olduğu fikrinin genel kabul görmesine neden olmuştur. Yolsuzluğun olumsuz etkisinin olduğunu savunan ekonomistler, yolsuzluğu “tekerlekteki kum” ifadesiyle belirtmişlerdir. Bu maksatla çalışmada öncelikle yolsuzluğun olumlu etkilerinden ardından yolsuzluğun olumsuz etkilerinden bahsedilmiştir.

2.3.1. Yolsuzluğun Olumlu Etkileri

Yolsuzluklar hemen hemen tüm ülkelerin ceza yasalarında yer almasına ve toplumsal düzeni bozan bir suç olmasına rağmen varlığını devam ettirmektedir. Yolsuzluğun varlığını devam ettirmesi araştırmacıları bu konu hakkında toplumsal gelişmede katkısı olduğu düşüncesine sevk etmiştir. (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007, s.33).

Yolsuzluğun olumlu bir etkiye sahip olması akademik düzeyde 1900’lü yılların başında tartışılmaya başlanmıştır. Bazı araştırmacılar yolsuzluklarla işlerin yürümesinin, hiç yürümemesine tercih edilmesi gerektiğini önermiş; bazıları ise kayırmacılık ile bürokrasinin toplumsal yapıyı daha temsil eder bir yapıya büründüğünü ileri sürmüştür. Ayrıca bazı yazarlar, yolsuzluğun yasa dışı eylemleri belli bir düzen içinde tuttuğunu, yönetsel karar alma sürecine katılımların sağlandığını ve birtakım yanlış ekonomik politikalarının rüşvet ile saptırılmasının ekonomik açıdan olumlu bir etki yarattığını iddia etmişlerdir (Köseoğlu, Yurttaş ve Selek, 2005, s.145). Rüşvetin ekonomi üzerindeki meydana getirmiş olduğu olumlu etkilere dikkat çeken yazarlar; piyasanın sınırlı, bürokrasinin hantal ve mevzuatın ağır olduğu durumlarda rüşvetin sisteme ve ekonomiye katkı yapabileceği üzerine durmuşlardır (Al, 2005, s.241).

Yolsuzluğa olumlu yaklaşımlar Merton’un “gizli işlev kuramı” ile yoğunluk kazanmış ve az gelişmiş ülkelerde yolsuzluğun olası yararları irdelenmiştir. Merton’a göre, yolsuzluğun toplumsal düzene ve yasalara aykırı olmasına karşın varlığını sürdürmesi, gizli bir işlevi gördüğünü göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, ihtiyaç duyulan belli işlevleri yerine getirecek süreçler ve yapılar yetersizse ya da yoksa, bu işlevleri yerine getirecek süreçler ve yapılar oluşmaktadır. Yolsuzluğa başka bir olumlu yaklaşım Key tarafından 1936 yılında yapılmıştır. Key, yolsuzluğa geniş bir

bakış açısı ile bakıldığında yolsuzluğun bazı olumlu sonuçlarının olanaklı olduğunu ileri sürmüştür (Berkman, 2009, s.123-125).

Leff (1979), ise yolsuzluğun türü olan rüşvetin ekonominin gelişim sürecini hızlandırdığını ve girişimcilerin de işini kolaylaştırdığını ileri sürmüştür. Leff'e göre bir çok gelişmekte olan ülkelerde aşırı bürokratik kontrol ve düzenlemelerin varlığı, girişimcilere belirsizlik ortamı yaratmaktadır. Böyle bir durumda rüşvet olgusu, aşırı bürokrasinin hafiflemesini sağlayarak belirsizliğin azalmasına neden olmaktadır. Leff'i destekler nitelikte Huntington, Lambsdorff, Beck ve Maher, Lui gibi bazı yazarlar rüşveti "gıcırdayan tekerleğe yağ vermek" olarak tanımlamışlardır. Buna göre, yolsuzluğun yatırım ve ekonomik büyümeyi engelleyen katı kuralları ortadan kaldırarak verimliliği ve etkinliği arttırdığını iddia etmişlerdir (Gedikli, 2011, s.178). Tekeli ve Şaylan (1974)'a göre rüşvet, bürokrasinin etkinliğini artıran ve karar vericinin görevini yerine getirmesi için oluşan bir etkileşimdir. Eğer rüşvet alma ve verme mekanizması kurulmuşsa bu mekanizmadan rüşvet verenin daha fazla çıkar sağladığını ileri sürmüşlerdir.

Ayrıca özel kişi ve kurumlar yolsuzluk yoluyla devletten ekonomik transfer sağlamak ve bu yolla yatırımları arttırmak amacıyla bürokrasi üzerinde bir baskı oluşturabilmektedirler. Ekonomik transfer elde etmek amacıyla rant kollama ve benzeri türler GSYH'de artış doğurmaktadır. Özellikle az gelişmiş ülkelerde devletin ağır işleyen çarkı, risk ve belirsizlikler, sermaye birikiminin yetersiz olması dolayısıyla özel yatırım harcamalarının düşük olduğu bilinmektedir. Devletten ekonomik transfer elde etme amacı ile özel yatırım harcamalarının artabileceğini söylemek mümkündür (Aktan, 2002, s.158-159).

2.3.2. Yolsuzluğun Olumsuz Etkileri

Kısa vadede bazı olumlu fonksiyonları yerine getiren yolsuzluk uzun dönemde çok daha büyük ekonomik ve sosyal sorunlara yol açmaktadır. Yolsuzluğu toplumda iyi ve önerilen bir fonksiyon olarak göstermek zamanla yolsuzluk olaylarının yayılmasına neden olmaktadır. Yolsuzluk sonucu vergilerini düzenli ödeyen kesimlerin paraları, belirli kesimlerin cebine girmektedir. Bu durum ise kıt kaynakların adaletsiz dağılımını attırarak toplumdaki zengin kesim ile fakir kesim arasındaki farkın büyümesine yol açmaktadır. Kırılgan bir yapıya sahip az gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomileri de bu durumdan ziyadesiyle etkilenmektedir.

Etkin ve verimli çalışmayan, gelir dağılımı ile mal ve hizmet dağılımının adil olmadığı bu ülkelerde, siyasi ve idari kurumlara olan güven de sarsılmaktadır (Köseoğlu, vd., 2005, s.146).

Dünya Bankası'na göre yolsuzluk, bir yönetim sorunudur ve kötü yönetimin belirtisi olarak ifade edilmektedir. Dünya Bankası'na göre yolsuzluklar, sürdürülebilir kalkınmayı engelleyen, yoksulluğu arttıran, makroekonomik sorunlara yol açan ve doğrudan yabancı yatırımları azaltan global bir sorundur (Akçay, 2004, s.119).

Niteliği ve niceliği farklılık gösteren yolsuzluklar, hem toplumsal değer yargılarını hem de toplumsal yapıyı olumsuz etkilemektedir. Toplumsal yapıdaki olumsuz etkiler ekonomik yapıları da olumsuz etkilemektedir (Dökmen, 2012, s.41). Yolsuzluklar başta ekonomik büyüme ve kalkınma olmak üzere, yatırım ve tasarrufları, gelir dağılımını, kayıt dışı ekonomiyi, doğrudan yabancı yatırımları, kamu harcama ve gelirlerini olumsuz yönde etkileyerek ekonomik yaşama önemli maliyetler yüklemektedir.

2.3.2.1. Ekonomik Büyüme ve Kalkınma Üzerindeki Etkileri

Ekonomik büyüme, bir ülkede veya bölgede yaşayan insanların ihtiyaçlarını karşılayacak olan araç ve ürünlerdeki artıştır. Ekonomik kalkınma ise bir ülkede veya bölgede yaşayan insanların yaşam standartlarının yükselmesidir. Yaşam standartları, gelir, tüketim, tasarruf gibi maddi olguların yanında eğitim, sağlık, sağlıklı ve kaliteli yiyecek ve su gibi genel olguları da kapsamaktadır (Eğilmez, 2012, s.1).

Yolsuzluğun ekonomik büyüme ve kalkınma üzerindeki olumlu etkileri olduğunu savunan yazarların aksine yolsuzluğun ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde olumsuz etki yarattığı çalışmalar son dönemlerde hızla artış göstermektedir. Yolsuzluk kamuya olan güveni sarsarak ve sermayeyi aşındırarak ekonomik büyüme ve kalkınmaya engel olarak görülmektedir (Al, 2005, s.241).

Yolsuzlukların ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde çok çeşitli etkileri bulunmaktadır. Bu etkileri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Yolsuzluğun yüksek olduğu bölgelerde yetişen kişiler enerjilerini rant kollayarak ve yolsuz davranışlarda bulunarak geçirdiklerinden üretime

katkıda bulunmazlar. Rant arayışına giren kişiler, ülkelerde ekonominin büyüme hızını düşürmektedir. (Aydoğmuş, Kutlu ve Yıldırım, 2005, s.5).

- Yolsuzluğun devlet müdahalelerine bağlı olması ekonomiyi olumsuz etkilemektedir. Şöyle ki sosyal, eğitim ve sağlık politikalarında devletin müdahaleleri, yolsuzluğun var olması sebebiyle bu alana yapılan harcamaların gerçekte yapılan harcamalardan farklı olmasına neden olmaktadır (Aydoğmuş, vd., 2005, s.5).
- Yolsuzluklar yatırımların düşmesine yol açarak dolayısıyla da ekonomik büyüme hızını düşürmektedir.
- Yolsuzluklar yatırım maliyetlerini artırmaktadır. Artan maliyetler yatırımların bitirilme sürelerinin gecikmesine ve kıt kaynakların israf edilmesine yol açmaktadır (Karakaş, 2007, s.58).
- Yolsuzluk türlerinden biri olan rüşvet kollektivist ekonomiden piyasa ekonomisine geçiş maliyetlerini arttırarak ekonomik belirsizliklere yol açmaktadır (Meriç, 2004, s.78).
- Yolsuzluk uzun dönemde yabancı ve büyük şirketlerin yapacağı yatırım faaliyetlerini engelleyerek rant kollama faaliyetlerinin oluşmasına sebep olmaktadır. Bazı sektörlerin ve teknoloji seçimi konusundaki önceliklerin çarpıklaşmasına ve yer altına çekilmesine neden olmaktadır. Bu durum vergi oranlarının yükselmesine ve vergi ödeyen kişi sayının azalmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda kamu mallarının sunumunu da azaltmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomi faaliyetlerinin genişlemesine ve yolsuzlukların daha da artmasına neden olmaktadır (Meriç, 2004, s.78).

Tanzi, yolsuzlukların piyasa yapısını ve kaynak dağılımını bozduğunu dolayısıyla da ekonomik verimliliğin ve büyümenin azalacağını ifade etmiştir. Buna göre yolsuzlukların sonuçlarını şu şekilde sıralamıştır (Tanzi, 1998, s.583);

- Yolsuzluk, piyasa başarısızlıklarını ortadan kaldırmak için devletin gerekli düzenleyici kontrolleri ve denetimleri yerine getirme yetkisini kısıtlamaktadır. Ayrıca yolsuzluklar devletin; bankalar, hastaneler, gıda sektörü, ulaşım faaliyetleri, finans piyasaları gibi üzerindeki düzenleyici rolünü tatmin edici bir şekilde yerine getirememesine neden olmaktadır.

- Yolsuzlukların olduğu ortamda bireyler enerjilerini üretim faaliyetlerinde kullanmak yerine yolsuz faaliyetlerde bulunmak için kullanmaktadırlar. Bazı durumlarda, bu faaliyetler olumsuz bir katma değere sahip olmaktadır.
- Yolsuzluk türü olan rüşvet, keyfi bir vergi gibidir ve yolsuzluğun doğası gereği yüksek bir yük oluşturmaktadır.
- Yolsuzluklar, devletin ihale sözleşmelerinin uygulanması ve mülkiyet haklarının korunması üzerindeki rolleri zedelemektedir. Devletin rollerinin zedelenmesi de büyüme üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır.
- Yolsuzluk, piyasa ekonomisinin ve demokrasinin meşruluğunu azaltmaktadır. Dolayısıyla yolsuzluk, demokrasiye ve piyasa ekonomisine doğru geçişi yavaşlatabilir hatta engelleyebilmektedir.
- Son olarak yolsuzluk, gelir potansiyelini azalttığı için yoksulluğun artmasına da neden olmaktadır.

2.3.2.2. Yatırım ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri

Yolsuzluklar, olumsuz etkisini ekonomi üzerinde en hızlı şekilde yatırımlar üzerinde göstermektedir. Tanzi, yatırım bütçesinde yolsuzluğun yaygın olması ile ülkelerde ayrılan bütçelerin yatırımlara dönüşme oranını azalttığını aynı zamanda mevcut ve beklenen alt yapının kalitesinin düşmesine yol açacağını ifade etmiştir (Gedikli, 2011, s.179).

Yolsuzluğun yatırım kararları ve verimliliği üzerinde ciddi olumsuz etkileri bulunmaktadır. Çünkü yatırımın yapılabilmesi için izin verilme sürecinde rüşvet ödemesi söz konusu olabilmektedir. Rüşvet sonucu yatırımın değeri artmaktadır. Bu nedenle yolsuzluk önceden tahmin edilemeyen ve keyfi bir vergi niteliği taşıyarak ortaya çıkan belirsizlik ve yatırımların mali yükünün artması sonucu yatırım yapma istediğini kırmaktadır (Özçentik, 2014, s.27). Yolsuzluğun yatırım ve tasarrufları olumsuz etkilenmesi sonucunda kıt olan kaynaklar etkin kullanılmayarak büyümeyi olumsuz etkilemektedir.

Yatırımların yolsuzluk nedeniyle olumsuz etkilenmesinde ekonomik ortamın istikrarsız olması da etkilidir. Ekonomik ortamdaki istikrarsızlık yatırım kararlarını iki şekilde etkilemektedir. Birincisi, artan maliyet sonucu yatırımın beklenen getirisi azalmakta, ikincisi ise belirsizlik sonuca risk daha da büyümektedir (Karagöz ve Karagöz, 2010, s.7).

Yolsuzluğun yatırım üzerindeki bir diğer olumsuz etkisi ise kamu yatırım projeleri ile bağlantılı karar alma sürecinde ortaya çıkmaktadır. Burada ortaya çıkan olumsuz etki sebebiyle özel kontrol veya denetim kurumlarının geliştirilememesi, yatırımların etkinliği, altyapının kalitesini ve devletin üretim harcamalarında ihtiyaç duyduğu mali geliri azaltmaktadır (Göktan, 2009, s.22).

Yolsuzluk ile yatırım ilişkisini ele alan Mauro çalışmasında yolsuzluk ile yatırım arasında negatif bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Söz konusu yolsuzlukların yatırımları dolayısıyla da büyümeyi olumsuz etkilediğini ortaya koymuştur (Yakar ve Cebeci, 2007, s.22).

Yolsuzluk, tasarruf üzerinde ise hem doğrudan hem de dolaylı bir etkiye sahiptir. Öncelikle tasarruf etme güdüsünü erozyona uğratmaktadır. Yolsuzluklar doğrudan sermaye çıkışı neden olarak ulusal tasarruf düzeyini düşürmektedir. Dolaylı olarak da kişi başına milli gelir düzeyini, gelir dağılımını, nüfus yapısını, gelenek ve kültürel öğeleri etkilemektedir (Gediz Oral, 2009, s.53).

Özetle yolsuzluk, yatırımları ve tasarrufları olumsuz etkileyerek kıt olan kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına engel olmaktadır. Ayrıca doğrudan yabancı yatırımları da olumsuz etkileyerek bu yatırımların ülkeye girişinde azalmalara yol açmaktadır.

2.3.2.3. Doğrudan Yabancı Yatırımlar Üzerindeki Etkileri

Son yıllarda yapılan çalışmalar sonucu araştırmacılar, yolsuzluğun doğrudan yabancı yatırımları etkilediğini ortaya koymuşlardır. Yolsuzluklar, yabancı ülkelerde yatırım yapmak isteyen yatırımcıların işlem maliyetlerini yükselterek yabancı yatırımların azalmasına neden olmaktadır (Aydoğmuş, vd., 2005, s.18).

Yüksek yolsuzluk düzeyi, ülkenin risk primini arttırarak uluslararası ekonomilerde yolsuzluğu marjinal boyutlara çekmektedir. Belirsizlik ortamının yaşanması, yüksek bürokratik işlemlere ve yetersiz vergi ile gümrük işlemlerine neden olarak dolayısıyla yabancı yatırımların hem yurtiçinde hem de yurtdışında olumsuz etkilenmesine yol açmaktadır. Fırsat eşitliğini ve rekabeti de ciddi boyutta sekteye uğratan yolsuzluk yerel yatırımcıların önünde engel olmaktadır. Yolsuzluk nedeniyle doğrudan yabancı yatırımcıların maliyetlerinde artış meydana gelmektedir. Ödemek zorunda oldukları bu maliyet, yatırımcılar tarafından vergi olarak

algınabilmektedir. Bu durum da yolsuzluk doğrudan yabancı yatırımların karlılığını azaltarak toplam yabancı yatırım hacmini daraltmaktadır (Gedikli, 2011, s.181).

Özetle yolsuzluklar; yatırım maliyetini arttırmakta, ülkenin risk primini arttırmakta, fırsat eşitliğini bozarak ülkedeki yatırımcıların olumsuz etkilenmesine yol açmaktadır. Bunların sonucunda ise yolsuzluklar doğrudan yabancı yatırımların negatif etkilenmesine neden olmaktadır.

2.3.2.4. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Yolsuzlukların ekonomi üzerindeki diğer bir olumsuz etkisi kaynak dağılımı ve gelir dağılımı üzerinde olmaktadır. Yolsuzluklar kaynak dağılımında sapmalara yol açarak tüketici ve üretici dengelerini bozmaktadır. Yolsuzlukların gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisi çoğunlukla alt gelir grupları üzerinde kalmaktadır. Kamusal mal ve hizmet arzının daralması ve kalitenin düşmesi en çok bu alt gelir gruplarını etkilemektedir. Bu grupların içinde de en çok kadınlar, engelliler ve azınlıklar etkilenmektedir. Zayıf ve adaletsiz vergi sistemi, gelir dağılımını daha da kötüleştiren bir etkiye sahiptir. Yüksek gelir grubundaki bireyler, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yoluyla yolsuzluğa girebilmektedirler (Özçentik, 2014, s.28).

Yolsuzlukların gelir dağılımı üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkiler, ekonomik büyüme, adaletsiz vergi sistemi, kötü ve zayıf planlanmış sosyal projeler, beşeri sermaye bozulması, eğitimde eşitsizlik ve sosyal harcamalar yoluyla ortaya çıkmaktadır (Gediz Oral, 2009, s.60). Ayrıca yolsuzluklar kaynak dağılımını bozarak yatırımların azalmasına, rüşvet olayının artmasına, adaletsiz uygulamaların oluşmasına yol açarak gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir.

2.3.2.5. Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkileri

Yolsuzluk sonucu etkilenen bir diğer faktör kamu harcamalarıdır. Yolsuzlukların artış göstermesi, kamu hizmetlerinin kalitesini azaltırken bir yandan da kamu harcama kompozisyonunun değişmesine neden olmaktadır. Kamu yetkilileri harcamaları, toplumsal refaha yönelik değil de kişisel çıkarlarını arttırmaya yönelik kullanılması sonucu rüşvet almaya olanak sağlayan alanlara kaymaktadır (Yakar ve Cebeci, 2007, s.21).

Yolsuzluklar her şeyden önce kaynakların israf edilmesine, adaletsiz dağılmasına ve kullanılmasına yol açmaktadır. Yolsuzluk ekonomik gelişimi olumsuz etkilerken, kamu harcamalarını daha az gerekli olan ve ihtiyaç duyulmayan hizmetler için kullanmaya sevk etmektedir (Gedikli, 2011, s.179).

Yolsuzluklar genel olarak kamu harcamalarının alanını değiştirmektedir. Yolsuzlukta bulunan kamu çalışanları, kamu kaynaklarını daha fazla rant içeren ve daha fazla yolsuzluk yapma imkanı bulabilecekleri proje ve hizmetlere yönlendirmektedirler. Ayrıca yolsuzluğun fazla görüldüğü ülkelerde eğitim ve sağlık gibi yolsuzluk yapma imkanı sınırlı olan alanlarda kamu harcamaları daha az yapılmaktadır (Özçentik, 2014, s.26).

Kısaca belirtmek gerekirse yolsuzluklar, kamu kesiminin yerine getirmesi gereken harcamaları olumsuz etkileyerek kaynakların israf edilmesine ve verimsiz kullanılmasına, kamu hizmetlerinin kalitesiz bir şekilde sunulmasına yol açmaktadır.

2.3.2.6. Kamu Gelirleri Üzerindeki Etkileri

Yolsuzlukların kamu gelirleri üzerindeki etkisi karmaşık bir yapıya sahiptir. Çünkü ilişkinin bir tarafında gücünü devletten alan kamu görevlisi, diğer tarafta ise topluma finansman sağlamak zorunda olan bireyler yer almaktadır. Bu ilişki mali nitelikte olduğundan dolayı tarafların yetkilerini ve yükümlülüklerini kötüye kullanarak yolsuz davranışlarda bulunmalarına yol açabilmektedir (Bağdigen ve Dökmen, 2006, s.60). Yolsuzluklar vergi ve vergi dışı gelirlerin olumsuz etkilenmesine yol açarak kamu gelirlerinde azalmalara neden olmaktadır. Yolsuzlukların kamu gelirleri içerisinde en fazla etkilediği alan, en büyük kaleme sahip olan vergi gelirleri üzerinde olmaktadır.

Yolsuzluğun vergiden kaçınma, kaçırma ve uygunsuz bir vergi muafiyeti şeklini alması durumunda devlet için bir vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Özellikle karları yüksek olan firmalar fazla vergi ödememek amacıyla vergi kaçırmak isteyebilirler ve bu durumda da yolsuzluğun artmasına yol açabilmektedirler. Bu durum ise vergi hasılatında düşmeye ve vergi sisteminde etkinsizliğe sebep olmaktadır. Dolayısıyla yolsuzluklar, vergi gelirlerindeki azalmaya bağlı olarak kamu gelirlerini azaltmaktadır (Yakar ve Cebeci, 2007, s.21).

Yolsuzlukların vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisi genellikle iki açıdan değerlendirilmektedir. Vergiler kamu finansmanının ana gelir kaynağıdır ve yolsuzluklar sonucu vergi gelirlerinde meydana gelen aşınma kamunun borçlanmasına yol açarak gelir esnekliğini azaltmaktadır. Diğer bir etki olarak yolsuzluk, vergi yapısını olumsuz etkilemektedir. Yolsuzluk sonucu azalan vergi gelirleri, ek vergilere veya vergi oranlarında artışa neden olarak vergi ödevini düzenli olarak yerine getiren mükelleflerin üzerinde baskı oluşturmaktadır (Asher, 2001, s.2).

Yolsuzluklar vergi gelirlerini dolaylı olarak şu şekilde etkileyebilmektedir (Bağdigen ve Dökmen, 2006, s.63);

- Yolsuzluk, kayıt dışılığı arttırarak vergi tabanının azalmasına dolayısıyla vergi gelirlerinin düşmesine neden olmaktadır.
- Yolsuzlukların yatırımları azaltması ve ekonomik büyümeyi olumsuz etkilemesi sonucu vergi tabanının daralmasına yol açmaktadır.
- Mükelleflerin, yolsuz kamu görevlilerinin yasa dışı taleplerini karşılama konusunda isteksiz davranması, ticari faaliyetlerini kayıt dışına kaydırmasına veya faaliyetlerini sona erdirmesine yol açarak vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır.

3. BÖLÜM

YOLSUZLUĞUN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: AVRUPA BİRLİĞİ GEÇİŞ EKONOMİLERİ ÖRNEĞİ

3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Tüm dünyanın ortak sorunu haline gelen yolsuzluğun gerek vergi gelirleri üzerinde gerekse ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkilerini azaltmak isteyen ülkeler çeşitli politikalar izlemektedir. Yolsuzluğun etkilerini tespit etmek amacıyla bu alanda birçok teorik ve ampirik çalışmalar yapılmıştır. Bu bölümde yolsuzluğun vergi gelirleri ile ekonomik büyüme üzerindeki etkilerine yönelik önce teorik çalışmalardan ardından ampirik çalışmalardan bahsedilmiştir.

3.1.1. Teorik Literatür İncelemesi

Yolsuzluğun ekonomik hayata yüklemiş olduğu en önemli maliyetlerden biri vergi gelirlerinde azalmalara yol açmasıdır. Kamu giderlerinin asıl kaynağı olan vergi gelirleri, yolsuzluk nedeni ile azalarak kamu idareleri tarafından yapılması gereken harcamaların seyrini değiştirmektedir. Kamu harcamalarının seyrinin değişmesi toplumsal refahta azalmalara yol açmakta ve devlet tarafından sunulan mal ve hizmetlerin verimliliği ile çeşitliliğinde azalmalara neden olmaktadır (Bakırtaş, 2012, s.91).

Kamu maliyesinin yolsuzluklardan en fazla etkilendiği alan vergilerin tahakkuk ve tahsil sürecinde gerçekleşmektedir. Yolsuzluklar, verginin tahakkuk ve tahsil süreci üzerinde büyük ölçüde etkilere neden olmaktadır. Vergi gelirlerinde azalmanın en fazla yaşandığı kurum vergi daireleridir. Bu durum yolsuzluklara bağlı olarak vergiden kaçınma, vergi kaçırma, uygun olmayan bir vergi muafiyeti ve istisnası şeklini aldığı anda devlet için gelir kaybı kaçınılmaz olmaktadır (Gedikli, 2011, s.180). Ayrıca yolsuzluklar vergi gelirlerinin haricinde vergi dışı gelirleri de etkileyerek harç, şerefiye, vergi benzeri gelirler, emlak ve teşebbüs gelirlerinde azalmalara, borçlanmada ise artışlara neden olmaktadır (Bağdigen ve Dökmen, 2006, 66).

Tanzi, vergi gelirlerinde yolsuzluğa neden olabilecek faktörleri şu şekilde sıralamıştır (Tanzi, 1998, s.11):

- Yasaların anlaşılmasının zor ve karmaşık bir şekilde olması sonucu mükelleflerin yardıma ihtiyaç duyması,
- Vergilerin ödenmesi aşamasında vergi mükellefleri ile vergi idaresinin sık sık karşı karşıya gelmesi,
- Vergi idaresinde çalışanların maaşlarının düşük olması,
- Vergi idarelerinin yolsuzluğu göz ardı etmesi, kolayca ortaya çıkaramaması ya da ortaya çıkarılması durumunda düşük bir cezaya tabi tutması,
- İdari prosedürlerin saydamlıktan yoksun olması,
- Vergi teşviklerinin sağlanmasında vergi idaresinin geniş yetkilere sahip olması durumlarında yolsuzluklar yoğun bir şekilde yaşanmaktadır.

Vergi gelirlerinde yaşanan olumsuzlukların şiddeti vergi türleri açısından da farklılık göstermektedir. Çünkü her bir vergi, verginin konusu, vergiyi doğuran olayı, tarh, tahakkuk ve tahsil süreci açısından farklı özelliklere sahiptir. Örneğin, dolaylı ve dolaysız vergiler sahip olduğu özelliklere göre yolsuzluklardan farklı şekillerde etkilenmektedirler. Dolaysız vergilerde vergi mükellefi ile vergi idaresinin sık sık karşı karşıya gelmesi matrahın tespitinde yolsuzlukların ortaya çıkma olasılığını arttırmaktadır. Dolaylı vergiler ise satış üzerinden alındığından dolayı vergi mükellefi ile vergi idaresi çok sık karşı karşıya gelmemektedir. Ayrıca dolaylı vergiler etkin bir muhasebecilik kaydı gerektirmesinden ve mükelleflerin az sayıdaki büyük firmalardan oluşmasından dolayı denetim süreci etkin işlemektedir. Bu nedenle dolaylı vergiler yolsuzluklardan daha az etkilenmektedir. Ancak yolsuzluğun yaygın olduğu ekonomilerde hem dolaylı vergiler hem de dolaysız vergiler azalma göstermektedir (Dökmen, 2012, s.44).

Verginin yapısından kaynaklanan yolsuzluklar hem vergi gelirlerini hem de vergi yükünün dağılımında adaletsizliğe yol açacağı literatürde birçok alanda yapılan çalışmalarla gösterilmiştir. Sonuç olarak ise yolsuzluğun vergi matrahını aşındırdığı ve mali açıklara neden olduğu, kamu harcamalarında etkinliği düşürdüğü ve büyümeyi olumsuz yönde etkilediği sonucuna varılmıştır (Giray, 2005, s.134).

Yolsuzluğun vergi gelirleri ve ekonomik büyüme ile etkilerini teorik olarak ortaya koymaya çalışan birtakım çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalardan ise aşağıda kısaca değinilmiştir.

Tanzi (1998), yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki etkisini teorik olarak incelemiştir. İnceleme sonucu, yolsuzluğun vergi gelirleri üzerinde negatif bir etkisinin olduğunu, aynı zamanda yolsuzluğun yatırımlar üzerinde de negatif bir etkiye sahip olduğunu belirtmiştir. Şeffaf bir vergileme yapısıyla ve yapısal reformlarla yolsuzlukların vergi gelirleri üzerindeki yıkıcı etkisinin azalacağını belirtmiştir.

Bağdigen ve Dökmen (2006), yolsuzluk ile kamu gelirleri ve kamu giderleri arasındaki ilişkiyi teorik olarak incelemeyi amaçlamışlardır. Yapmış oldukları çalışma sonucunda yolsuzlukların kamu gelirlerini negatif bir şekilde etkileyebileceğini tespit etmişlerdir.

Akdede (2006), rüşvet ile vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkiyi teorik olarak açıklamaya çalışmıştır. Çalışma sonucu mükelleflerin gelirlerini maksimize etmek için rüşvet vermeye eğimli olabileceklerini ve kamu görevlilerinin de kendi gelirlerini maksimize etmek için rüşvet talep edebileceklerini belirtmiştir. Ayrıca rüşvet mikrarının artması vergi kaçakçılığının azalmasına neden olacağını ileri sürmüştür.

Yakar ve Cebeci (2007), yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini araştırmışlar ve yaptıkları çalışma sonucu yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerinde son derece ciddi ve olumsuz etkilere neden olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Yolsuzlukların kamu yönetim etkinliğini bozduğunu, kamu harcamalarının uygulanışında saptırmaya ve kamu gelirlerinde önemli ölçüde azalmalara neden olduğunu, bunların yanında yerli ve yabancı yatırımları azalttığını, beşeri sermaye oluşumunu olumsuz etkilediğini dolayısıyla ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediğini belirtmişlerdir.

Göktan (2009), yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini teorik olarak açıklamayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin negatif olduğunu belirtmiştir. Ayrıca yolsuzlukların özellikle kaynak dağılımı ve gelir dağılımını etkileyerek büyümeyi olumsuz etkileyeceğini,

yatırım kararları üzerinde negatif etki yaratarak yatırımların dolayısıyla da büyüme oranının düşük oranda seyir göstereceğini belirtmiştir.

Powell vd. (2010), yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi teorik olarak açıklamaya çalışmışlardır. Bu çalışmalarına göre, yolsuzluğun bürokratik gecikmeleri hızlandırması nedeniyle ekonomik büyümeyi artırabileceğini ifade etmişlerdir. Ayrıca ekonomik özgürlüğün olmadığı veya sınırlı olduğu ülkelerde yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu belirtmişlerdir.

Gedikli (2011), yolsuzluk ile ekonomik büyüme ve yoksulluk sorunu arasındaki ilişkiyi teorik olarak incelemeye çalışmıştır. Yapmış olduğu çalışma sonucu yolsuzlukların ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediği sonucuna varmıştır. Ayrıca yolsuzluğun, gelir dağılımında adaletsizliğe, fırsat eşitsizliğine, kamu gelirlerinde azalmaya, piyasa aksaklığının derinleşmesine sebep olacağını da belirtmiştir.

3.1.2. Ampirik Literatür İncelemesi

Literatürde yolsuzluğun vergi gelirleri ile ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini inceleyen çok sayıda çalışma mevcuttur. Yolsuzluk ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin genelde negatif yönlü olduğu (Bkz. Johnson vd. (1998), Tanzi ve Davoodi (2000), Bağdigen ve Beşkaya (2005), Huňady ve Orviská (2015)), bazı çalışmalarda yolsuzluğun vergi gelirlerini azalttığı sonucuna ulaşıldığı görülmektedir (Bkz. Monteiro vd. (2011), Bakırtaş (2012)). Yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda, yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki genellikle negatif bir ilişki olduğu (Bkz. Mo (2001), Monte ve Papagni (2001), Neanidis vd. (2017)), bazı çalışmalarda ise yolsuzluğun ekonomik büyümeyi olumlu etkilediği sonucuna ulaşıldığı görülmektedir (Bkz. Swalehen ve Stansel (2007), Podobnik vd. (2008)).

Bu bölümde öncelikle yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki etkileri hakkında ampirik literatüre yer verilmiş daha sonra yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerindeki etkilerine yönelik ampirik literatüre değinilmiştir.

Johnson vd. (1998), regresyon analizini kullanarak dünyanın üç farklı bölgesinde 49 ülkenin 1990'lı yıllarındaki yolsuzluk ile vergi gelirleri arasındaki

ilişkiyi araştırmışlardır. Yapmış oldukları çalışma sonucunda yolsuzluk ile vergi gelirleri arasında negatif bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir.

Ghura (1998), panel veri analizini kullanarak 39 Afrika ülkesinin 1985-1996 yılları arasındaki ekonomik politikaların ve yolsuzluk seviyesinin, vergi gelirleri ile GSYH hasıla oranları üzerindeki etkisini tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan çalışma sonucunda yolsuzluk oranlarının artması vergi gelirlerini ve vergi gelirlerinin GSYH'ya oranını azalttığını ortaya koymuşlardır.

Fisman ve Svensson (2000), yapmış oldukları çalışmada zaman serisi analizini kullanarak Uganda'da 1995-1997 döneminde farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmaların yolsuzluğun ve vergilendirmenin firma büyüme hızına olan etkisini tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda vergilendirme ve yolsuzluğun firmaların büyüme hızında negatif bir etki yaptığı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca yolsuzluğun firmalar üzerindeki negatif etkisinin vergi gelirlerinde azalmalara yol açabileceğini belirtmişlerdir.

Tanzi ve Davoodi (2000), çalışmalarında regresyon analizini kullanarak 97 ülkenin 1980-1997 yılları arasındaki yolsuzluk seviyesinin vergi ve vergi dışı gelirleri üzerindeki etkisini tespit etmeye çalışmışlardır. Analiz sonucu yolsuzluğun vergi gelirleri üzerinde negatif bir etkisinin olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca yolsuzluğun, vergi gelirleri içinde yer alan dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla daha fazla negatif bir etki yarattığını ortaya koymuşlardır.

Bağdigen ve Tuncer (2004), çalışmalarında regresyon analizini kullanarak Türkiye'de 1995-1998 yılları arasında belediye gelirleri ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Yapmış oldukları ampirik analiz sonucu, yolsuzluk ile konsolide bütçeden tahsis edilenler hariç diğer tüm yerel gelirler arasında ters yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna göre yolsuzluk algılama indeksi oranı arttıkça yerel gelirlerin azaldığı, indeks azaldıkça gelirlerin arttığı sonucuna varmışlardır.

Giray (2005), regresyon analizini kullanarak Türkiye'de 1995-2002 yılları arasında yolsuzluk ile vergi yapısı arasındaki ilişkiyi tespit etmeye çalışmıştır. Çalışma sonucunda Türkiye'de yüksek seviyede olan yolsuzluğun vergileme alanında olduğunu, bunun sebebinin de vergi yapısından kaynaklandığını tespit etmiştir.

Bağdigen ve Beşkaya (2005), regresyon analizini kullanarak Türkiye’de 1980-2001 döneminde yolsuzluk ile kamu gelirleri arasındaki ilişkiyi tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan analiz sonucunda yüksek yolsuzluk oranlarının doğrudan vergi gelirlerini etkilemesi sonucu düşük kamu gelirlerine neden olduğu tespit etmişlerdir.

Imam ve Jacobs (2007), yapmış oldukları çalışmada GMM yöntemini kullanarak Orta Doğu’da 1990- 2003 yılları arasında 12 ülkede yolsuzlukla vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaya çalışmışlardır. Analiz sonucunda ticari ve bireysel vergilerinin diğer vergi gelirlerine göre yolsuzluğu çok daha olumsuz etkilediği sonucuna varmışlardır.

Attila (2008), GMM yöntemini kullanarak 90 ülkede 1980-2002 dönemi arasındaki verileri baz alarak yolsuzluk, ekonomik büyüme ve vergileme arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışma sonucu, bazı koşullar altında yolsuzluğun ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkileyebileceğini ancak vergiler yoluyla olumsuz etkide bulunabileceğini tespit etmiştir. Ayrıca yolsuzluğun büyümeye zararlı olacak aşırı vergi oranlarına yol açacağını belirtmiştir.

Braşoveanu ve Brasoveanu (2009), çalışmalarında panel veri analizini kullanarak Avrupa Birliği’ne üye 27 ülke için 1995-2008 döneminde yolsuzlukla vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi amaçlamışlar. Analiz sonucu yolsuzlukla vergi gelirleri arasında negatif bir ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır.

Gediz Oral ve Sayın (2009), eş-bütünleşme yöntemini kullanarak Türkiye’de 1985-2007 yılları arasındaki verileri temel alarak yolsuzluk ile vergi sistemi ilişkisini tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan analiz sonucu, yolsuzluk, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYH’deki payı ve denetim oranı değişkenleri arasında kısa ve uzun dönemli bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Aynı zamanda yolsuzluk ile genel bütçe vergi gelirleri arasında negatif bir ilişki olduğunu belirlenmiştir. Ayrıca nedensellik testi de uygulayarak, genel bütçe vergi gelirleri-yolsuzluk hariç tüm değişkenler arasında en az bir yönde nedensellik ilişkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Ajaz ve Ahmad (2010), çalışmalarında GMM yöntemini kullanarak gelişmekte olan 25 ülkenin 1990-2005 dönemi arasındaki kurumsal ve yapısal

değişkenlerin (yolsuzluk ve yönetişimin) vergi gelirleri üzerindeki etkisini panel veri setiyle tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda yönetim ve yolsuzluğun vergi gelirlerinin iki ana belirleyicisi olduğu sonucuna varmışlardır. Yolsuzluğun vergi gelirleri üzerinde olumsuz ve anlamlı bir etki olduğu, yönetişimin ise vergi gelirleri üzerinde daha olumlu ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Potanlar vd. (2010), çalışmalarında panel veri analizini kullanarak geliştirmekte olan 27 ülkede, 2002-2006 döneminde yolsuzluk ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi analiz etmişlerdir. Yapmış oldukları analiz sonucu yolsuzluk ile vergi gelirleri arasında negatif bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir.

Monteiro vd. (2011), en küçük kareler yöntemini kullanarak 27 AB ülkesinde 1998-2009 yılları arasında yolsuzluk ile kurumlar vergisi arasındaki ilişkiyi tespit etmeye çalışmışlardır. Analiz sonucu yolsuzluğun kurumlar vergisinin gelirleri üzerinde azaltıcı bir etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Dökmen (2012), yapmış olduğu çalışmada GMM yöntemini kullanarak 25 OECD ülkesinde 1984-2007 döneminde farklı vergi türleri ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi amaçlamıştır. Yapılan analiz sonucunda yolsuzluk ile farklı vergi türleri arasında negatif bir ilişki olduğunu tespit etmiştir.

Bakırtaş (2012), regresyon analizini kullanarak Türkiye’de 1996-2010 döneminde vergi gelirleri ve yolsuzluk ilişkisini ortaya koymaya çalışmıştır. Yapmış olduğu analiz sonucu yolsuzluklar ile vergi gelirleri arasında negatif ve güçlü bir ilişki bulmuştur. Aynı zamanda yolsuzlukların vergi gelirlerinde azalmaya neden olduğunu tespit etmiştir.

Örücü vd. (2012), GMM yöntemini kullanarak 16 OECD ülkesinin 1996-2010 yılları arasındaki verileri temel alarak yolsuzlukların kurumlar vergisi gelirlerine etkisini tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan analiz sonucunda yolsuzlukların azaldıkça kurumlar vergisi gelirlerinin arttığı tespit edilmiştir.

Huňady ve Orviská (2015), panel veri analizini kullanarak 46 OECD ve Latin Amerika ülkelerinin 1998-2013 döneminde yolsuzluk ve toplam vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucu yolsuzluğun toplam vergi gelirlerinde önemli ölçüde olumsuz etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Özekicioğlu ve Bayar (2017), çalışmalarında panel veri analizini kullanarak 35 OECD ülkesinin 2002-2015 yılları arasındaki yolsuzluğun ve kamu yönetiminin vergi gelirleri üzerindeki etkisini tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan analiz sonucu yolsuzluktaki iyileşmeler, hükümet etkinliği, mevzuatta düzenlemeler ve hukukun üstünlüğünün iyileştirilmesi ile vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etkiye sahip olacağını tespit etmişlerdir.

Epaphra ve Massawe (2017), panel veri analizini kullanarak 30 Afrika ülkesinde 1996-2016 dönemi verileri kullanılarak kurumsal değişkenlerin (yolsuzluk ve yönetim) vergi gelirleri üzerindeki etkisini tespit etmeye çalışmışlardır. Analiz sonucu, yolsuzluğun vergi gelirleri üzerinde olumsuz etkisi olduğunu fakat iyi bir yönetim, hükümetin etkinliği, hukukun üstünlüğü ve hesap verebilirlikte ki düzenleyici kurallar ile vergi gelirlerinin artabileceğini belirtmişlerdir. Ayrıca yönetimin de vergi gelirleri üzerinde önemli etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Yolsuzlukların vergi gelirleri harici birçok faktörler üzerinde de ampirik çalışmaları bulunmaktadır. Bu çalışmalardan en önemlisi yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerine etkileridir. Yolsuzluk ve ekonomik büyüme ilişkisinin literatürdeki çalışmaları aşağıda belirtilmiştir.

Salisu (2000), MIMIC modelini kullanarak Nijerya'da 1960-1997 dönemi arasındaki verileri kullanarak yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi tespit etmeye çalışmıştır. Analiz sonucu Nijerya'da yolsuzluğun GSYİH büyüme oranını olumsuz etkilediğini tespit etmiştir.

Akçay (2000), panel veri analizini kullanarak 78 ülkede 1998-199-2000 yıllarında yolsuzluk, ekonomik özgürlükler ve siyasal özgürlükler (demokrasi) arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Analiz sonucu yolsuzluk ile ekonomik özgürlükler arasında negatif bir ilişki bulunmuştur. Yine yolsuzluklar ile demokrasi arasında da negatif bir ilişki tespit edilmiştir.

Sarkar ve Hassan (2001), yatay kesit yöntemini kullanarak 87 ülkede 1986-1996 yılları arasında yolsuzluğun yatırımların etkinliği ve hacminin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucu yolsuzluk ile yatırım etkinliğinde negatif bir ilişki olduğu sonucuna varmışlardır.

Mo (2001), panel veri analizini kullanarak 49 ülkede 1970- 1985 dönemi arasındaki verileri kullanarak yolsuzluk ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi tespit etmeye çalışmıştır. Çalışma sonucu, yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasında negatif bir ilişki tespit etmiştir. Yolsuzluk seviyesindeki %1'lik artışın büyüme oranını %0.72 düşürdüğünü gözlemlemiştir.

Monte ve Papagni (2001), zaman serisi analizi ile İtalya'nın 20 bölgesinde 1981-1985 yılları arasında yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucu yolsuzluğun, düşük vergi gelirleri nedeniyle kamu harcamalarının etkinliğinin düşeceğini bu sebeple de ekonomik büyümeyi negatif etkileyeceğini tespit etmişlerdir.

Sayan ve Kışlalı (2004), regresyon analizini kullanarak 90 ülkede ve 8 kategoride 12 değişkenin 1990-1999 yılları arasında ekonomik büyüme ve yolsuzluk arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi amaçlamışlardır. Analiz sonucu yolsuzluk ile kamu kesimi arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Kişi başına düşen milli gelirin yüksek olduğu ülkelerde yolsuzluğun düşük seyir gösterdiği sonucuna ulaşmışlar ayrıca ekonomik büyüklüğün yolsuzluk üzerinde bir etkisi olmadığı sonucuna varmışlardır.

Akai vd. (2005), en küçük kareler yöntemini kullanarak ABD'de yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerindeki etkisini kısa, orta ve uzun vade olmak üzere dönemlere ayırarak incelemişlerdir. Kısa vade dönemini 1998-2000, orta vade dönemini 1995-2000 ve uzun vade dönemini 1991-2000 olarak ele almışlardır. Analiz sonucu, yolsuzluğun orta ve uzun vadede ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin negatif ve anlamlı olduğunu, kısa vadede ise etkinin anlamsız olduğunu tespit etmişlerdir.

Drury vd. (2006), panel veri analizini kullanarak 100'den fazla ülkenin 1982-1997 döneminde verileri kullanarak demokratik ve demokratik olmayan ülke ayrımı yaparak yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerindeki etkisini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Yapmış oldukları analiz sonucu demokratik ülkelerde yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığını, demokratik olmayan ülkelerde ise yolsuzluğun ekonomik büyümeyi olumsuz etkilediği sonucuna varmışlardır.

Koyuncu ve Bhattacharyya (2007), panel veri analizini kullanarak 23 OECD ülkesinde 1975-1993 yılları arasında yolsuzlukla ekonomik büyüme arasında ilişkiyi tespit etmeye çalışmışlardır. Analiz sonucu yolsuzlukların ekonomik büyüme üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığını tespit etmişlerdir.

Swalehen ve Stansel (2007), panel veri analizini kullanarak 60 ülkede yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi tespit etmeye çalışmışlardır. Bu analize ekonomik özgürlüğün etkisini de dahil etmişlerdir. Analiz sonucu, düşük ekonomik özgürlüğe sahip olan ülkelerde yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasında negatif bir ilişki olduğunu yani yolsuzluğun ekonomik büyümeyi azalttığını tespit etmişlerdir. Ekonomik özgürlüğün yüksek olduğu ülkelerde ise yolsuzluğun ekonomik büyümeyi arttırdığı sonucuna ulaşmışlardır.

Podobnik vd. (2008), panel veri analizini kullanarak Avrupa ülkelerinde 1999-2004 yılları arasında yolsuzlukların ekonomik büyüme ve yabancı yatırımlar üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışma sonucu yolsuzluk endeksindeki bir puanlık artışın ekonomik büyümede %2,4 artışa neden olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Baldemir vd. (2009), MIMIC yöntemi ile Türkiye’de 1980-2002 dönemi arasındaki yolsuzlukları analiz etmişlerdir. Analiz sonucu kişi başına düşen GSYH’ye ilişkin varyansın %73’nün yolsuzluk tarafından açıklandığını tespit etmişlerdir.

Karagöz ve Karagöz (2010), eşbütünleşme ve Granger nedensellik yöntemlerini kullanarak, Türkiye’de 1980-2005 yılları arasındaki verileri kullanarak yolsuzluk, ekonomik büyüme ve kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi amaçlamışlardır. Analiz sonucu değişkenler arasında anlamlı ve uzun dönemli bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Büyüme ile yolsuzluk arasında, büyümeden yolsuzluğa doğru bir nedensellik olduğunu ve kamu harcamaları ile yolsuzluk arasında ise nedensellik bulunmadığını ortaya koymuşlardır.

Bayar (2010), regresyon analizini kullanarak Türkiye’de 1975-2008 döneminde yolsuzluğun muhtemel sebeplerini ortaya koymak amacıyla çalışma yapmıştır. Çalışmada ekonominin genel yapısına ait faktörlerin yolsuzluk üzerindeki etkisi ortaya koymak amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda Türkiye’nin ekonomik

yönden dışa açılımı, enflasyondaki artış ve işsizlikteki artışın yolsuzluğu arttıran faktörler olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca devletin ekonomideki ağırlığının ve personel harcamalarının yolsuzluk üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Gerni vd. (2012), panel veri analizini kullanarak 23 geçiş ekonomisi ülkelerinde 2002- 2010 dönemi arasında yolsuzluğun belirleyicileri ile büyüme ilişkisini tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmada nedensellik ve korelasyon testi sonucu ekonomik büyüme ile yolsuzluk arasında çift yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu tespit etmişlerdir.

Huang (2012), panel vektör hata düzeltme modelini uygulayarak 10 Asya ülkesinde 1995-2010 yılları arasındaki verileri baz alarak yolsuzluk, ekonomik büyüme ve gelir dağılımı arasındaki ilişkiyi tespit etmeye çalışmıştır. Analiz sonucunda yolsuzlukların ekonomik büyümeyi attırdığını tespit etmiştir.

Beşel ve Savaşan (2014), Zivot-Andrews birim kök, Gregory-Hansen eşbütünleşme ve Toda-Yamamoto nedensellik testlerini uygulayarak Türkiye’de 1985:01-2012:11 dönemi arasındaki verileri temel alarak yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisi bulunmadığını, ekonomik büyümeden yolsuzluğa doğru ve tek yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğunu tespit etmişlerdir.

Topal ve Ünver (2016), panel eşbütünleşme yöntemini kullanarak Kırılgan Sekizli ülkelerde (Arjantin, Brezilya, Endonezya, Güney Afrika, Hindistan, Rusya, Şili ve Türkiye) 2002-2014 yılları arasındaki verileri kullanarak yolsuzluğun seçilmiş belirleyicilerini (vergi yükü, enflasyon oranı, ekonomik büyüme oranı, insani gelişmişlik düzeyi ve ekonomik özgürlük) tespit etmeyi amaçlamışlardır. Analiz sonucu, vergi yükü ve enflasyon oranlarının yolsuzluk üzerinde anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ekonomik büyüme oranı, insani gelişmişlik düzeyi ve ekonomik özgürlüklerin yolsuzluk üzerinde anlamlı ve negatif bir etkisi olduğunu tespit etmişlerdir.

Neanidis vd. (2017), GMM tahmin yöntemini kullanarak İtalya’nın belirli bölgelerinde 1983-2009 döneminde yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasındaki

ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmaları sonucunda yolsuzluk ile ekonomik büyüme arasında negatif bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir.

Thach vd. (2017), GMM tahmin yöntemini kullanarak 19 Asya ülkesinde 2004-2015 döneminde yolsuzluğun ekonomik büyüme üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışmaları sonucunda yolsuzluğun ekonomik büyümeyi engellediğini tespit etmişlerdir.

Cieşlik ve Goczek (2018), GMM tahmin yöntemini kullanarak 142 ülkede 1994-2014 döneminde yolsuzluk ve uluslararası yatırımlar ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmaları sonucunda yolsuzlukta meydana gelen bir azalmanın uluslararası yatırımları ve ekonomik büyümeyi pozitif etkilediğini tespit etmişlerdir.

3.2. VERİ

Bu tez çalışmasında 2003-2015 yılları arasında 11 Avrupa Birliği ülkelerinde (Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Hırvatistan, Letonya, Litvanya, Macaristan, Polonya, Romanya, Slovakya, Slovenya) yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmada kullanılan değişkenler Tablo 3.1.'de verilmiş olup söz konusu veriler Dünya Bankası'ndan (World Bank) elde edilmiştir. Çalışmada bağımlı değişken olarak yıllık bazda vergi gelirleri, bağımsız değişken olarak yolsuzluk, kontrol değişken olarak ise ekonomik büyüme kullanılmıştır. Çalışmada üçüncü değişken yani kontrol değişken olarak ekonomik büyümenin kullanılmasının sebebi, vergi gelirlerinin belirlenmesi sürecinde ekonomik büyümenin oldukça önemli etkiye sahip olmasıdır. Çalışmanın asıl amacını oluşturan yolsuzluk ve vergi gelirleri ilişkisinin konudan uzaklaşmaması amacıyla üçüncü bir değişken olarak ekonomik büyüme kullanılmıştır. Nitekim literatürde sadece iki değişken kullanılarak (Bkz. Potanlar vd. (2010), Bakırtaş (2012), Beşel ve Savaşan (2014)) analiz edilmiş çalışmalarda mevcuttur.

Çalışmada vergi gelirleri değişkeni için GSYH'nin yüzdesi olarak toplam vergi gelirlerinin yıllık verileri esas alınmıştır. Diğer yandan yolsuzluk değişkeni, Dünya Bankası'nın Küresel Yönetişim Göstergelerinden olan "control of corruption" göstergeleri tarafından temsil edilmiştir. Bu göstergeler firmaların, kamu görevlilerinin, kişilerin anketleri ile sivil toplum örgütlerinin görüşlerini

içermektedir. Diğer yandan, satın alma uygulamaları, bütçe şeffaflığı gibi ülkelerin kurumsal özellikleri de yolsuzluğun göstergelerini oluşturmaktadır (Berksoy ve Yıldırım, 2017, s.7). Bu göstergeler, çeşitli araştırma enstitüleri, düşünce kuruluşları, sivil toplum örgütleri, uluslararası kuruluşlar ve özel sektör firmaları tarafından üretilen otuz bir bireysel veri kaynağına dayanmaktadır. (Bkz. Kaufmann vd. 2010). Çalışmada kullanılan “control of corruption” göstergeleri yolsuzluğu her endeks değeri için -2,5 (zayıf) ve 2,5 (güçlü) arasında değişimle sınırlamıştır. Buna göre değerler -2,5’e yaklaştıkça yolsuzluk düzeyi artmakta, 2,5’e yaklaştıkça yolsuzluk düzeyi azalmaktadır.

Tablo 3.1. Analizde Kullanılan Değişkenler ve Tanımlar

Değişkenler	Sembolü	Kaynağı
Yolsuzluk	YLSZ	Dünya Bankası (2018a)
Vergi Gelirleri	VGLR	Dünya Bankası (2018b)
Ekonomik Büyüme	EBUY	Dünya Bankası (2018c)

3.3. EKONOMETRİK METODOLOJİ

Bu çalışmada panel veri analizinden yararlanılarak 11 AB ülkesinde (geçiş ekonomileri) yolsuzluk ve ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasındaki uzun dönemli ilişki ve nedensellik analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla ekonometrik analizin ileri aşamalarında kullanılacak testlerin belirlenebilmesi için öncelikle çalışmada kullanılacak değişkenler arasında yatay kesit bağımlılığı incelenmiştir. Yatay kesit bağımlılık test sonuçları ampirik testin sonraki aşamalarında kullanılacak testlerin (birim kök, eşbütünleşme, nedensellik gibi) seçiminde belirleyici olmaktadır. Değişkenler arasında yatay kesit bağımlılığı olması durumunda ikincil nesil panel birim kök testleri, aksi durumda birinci nesil birim kök testleri kullanılarak panel birim kök testleri yapılacaktır.

Çalışmada sırasıyla yatay kesit bağımlılık testi, panel CADF birim kök testi, Westerlund ve Edgerton (2007) eşbütünleşme testi, tam dönüştürülmüş en küçük kareler yöntemi (FMOLS) ve Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) nedensellik testleri uygulanmıştır. Öncelikle ampirik analizde kullanılan testlere ilişkin bilgi verilerek ardından test sonuçları değerlendirilmiştir.

Teorik ve ampirik literatür esas alınarak değişkenler arasında beklenen olası ilişki Tablo 3.2.'de sunulmuştur. Çalışmada kullanılan yolsuzluğun vergi gelirlerini azaltması beklenirken ekonomik büyümenin vergi gelirlerini artırması beklenmektedir.

Tablo 3.2. Değişkenler, Değişkelerin Kısaltmaları ve Beklenen İşaretleri

Değişkenin Adı	Değişkenin Kısaltılması	TAXR Üzerindeki Etkisi
Yolsuzluk	YLSZ	(-)
Ekonomik Büyüme	EBUY	(+)

3.3.1. Yatay Kesit Bağımlılığı Testi

Yatay kesit bağımlılığı genel olarak bir ülkede ortaya çıkan ekonomik bir şokun başka bir ülkeyi etkilemesi olarak ifade edilmektedir. Ekonometrik analizlerde kullanılan değişkenler arasında yatay kesit bağımlılığı olması durumunda, bu durum dikkate alınmadan analizin gerçekleştirilmesi elde edilecek bulguları önemli düzeyde etkilemektedir. Bu sebeple analize geçmeden önce seriler arasında yatay kesit bağımlılığının test edilmesi gerekmektedir (Pesaran, 2004). Yatay kesit bağımlılığı testi sonucuna göre bundan sonraki aşamalarda kullanılacak olan testlere karar verilmektedir. Test sonucu yatay kesit bağımlılığı çıkması durumunda ikinci nesil yöntemler, yatay kesit bağımlılığı tespit edilemediği takdirde birinci nesil yöntemler kullanılmaktadır.

Yatay kesit bağımlılığı ile ilgili çalışmalar ilk olarak Breusch ve Pagan (1980) tarafından *CDLM* testi ile sonrasında ise Pesaran (2004) Cross-Section Dependence (CD) testi ve Pesaran vd. (2008) LM testi (LM_{adj}) yatay kesit bağımlılığı testi ile kullanılmaya başlanmıştır. Yatay kesit bağımlılığı testinde; zaman boyutu yatay kesit boyutundan büyük olması durumunda ($T > N$), Breusch-Pagan (1980) *CDLM1* testi; zaman boyutu yatay kesit boyutuna eşit olduğu durumda ($T = N$), Pesaran (2004) *CDLM2* testiyle ve zaman boyutu yatay kesit boyutundan küçük olduğunda ise ($T < N$), Pesaran (2004) *CDLM* testiyle kontrol edilmektedir. Ancak bu testlerin grup ortalamasının sıfır olması, ama bireysel ortalamaların sıfırdan farklı olması durumunda sapmalı sonuç verdiği tespit edilmiştir. Pesaran vd. (2008), çıkan sapmalı

sonucu, test istatistiğine varyansı ve ortalamayı ekleyerek düzeltmiştir. Bu nedenle ismi düzeltilmiş *CDLM* (*CDLMadj*) testi olarak ifade edilmektedir.

Pesaran (2004) CD_{LM} testi istatistiği aşağıdaki gibi elde edilebilir;

$$CD_{lm} = \sqrt{\frac{1}{n(n-1)} \sum_{i=1}^{n-1} \sum_{j=i+1}^n (T\hat{\rho}_{ij}^2 = \pi r^2 - 1)} \quad (1)$$

Pesaran vd. (2008), tarafından geliştirilen sapması düzeltilmiş *LM* test istatistiği ise aşağıdaki gibidir;

$$LM_{adj} = \sqrt{\frac{2}{N(N-1)} \sum_{i=1}^{N-1} \sum_{j=i+1}^N \frac{(T-k)\hat{\rho}_{ij}^2 - \mu_{Tij}}{v_{Tij}}} \quad (2)$$

Yatay kesit bağımlılığı test sonuçlarında olasılık değeri 0.05'ten küçük olduğunda %5 anlamlılık düzeyinde H_0 hipotezi reddedilmekte ve analizde kullanılan seriler arasında yatay kesit bağımlılığı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır (Pesaran vd., 2008). Yatay kesit bağımlılığı testinin hipotezleri; “ H_0 : yatay kesit bağımlılığı yoktur” ve “ H_1 : yatay kesit bağımlılığı vardır” şeklinde ifade edilmektedir.

3.3.2. Panel CADF Birim Kök Testi

Panel CADF birim kök testi, kesit açısından genişletilmiş Dickey-Fuller (Cross-Sectionally Augmented Dickey-Fuller) Pesaran (2007) tarafından geliştirilmiş ikinci nesil bir testtir. Analizi oluşturan yatay kesitlerin, seriye gelen bir şok durumunda birbirlerinden etkilenmedikleri varsayımı gerçekçi değildir. Analiz sonuçlarının etkinliği için yatay kesit bağımlılığını dikkate alan birim kök testlerinin uygulanması gerekmektedir (Pesaran, 2007).

Panel CADF testi ile paneldeki serilerin her bir yatay kesitinde birim kök testi yapılabilmektedir. Bu durumda paneli oluşturan serilerin durağanlığını, panelin geneli için ve her yatay kesit birimi için ayrı ayrı hesaplama imkanı bulunmaktadır. CADF birim kök testi her ülkenin zaman etkilerinden farklı bir şekilde etkilendiği varsayımına ve mekansal otokorelasyona dikkat etmektedir (Pesaran, 2007).

Pesaran (2007) CADF regresyon denklemi (Denklem 3)'de verilmiştir;

$$y_{it} = (1 - \phi_i)\mu_i + \phi_i y_{i,t-1} + u_{it}, i = 1, \dots, N; t = 1, \dots, T \quad u_{it} = \gamma_i f_t + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

CADF birim kök testi, zaman boyutu kesit boyutundan büyük olduğunda ($T > N$) ve kesit boyutu zaman boyutundan büyük olduğunda ($N > T$) kullanılabilir. CADF birim kök testi hipotezleri (Denklem 4, 5)'te verilmiştir (Pesaran, 2007, s. 268);

$$H_0 : \beta_i = 0 \quad (\text{Seri durağan değildir.}) \quad (4)$$

$$H_1 : \beta_i < 0, i = 1, 2, \dots, N_1, \beta_i = 0, i = N_1 + 1, N_1 + 2, \dots, N \quad (\text{Seri durağandır.}) \quad (5)$$

CADF birim kök testi sonucunda bulunan CIPS değeri (Denklem 6), her bir yatay kesit için hesaplanan t değerinin ortalaması dikkate alınarak elde edilmektedir (Pesaran, 2007, s. 276);

$$CIPS(N, T) = t - bar = N^{-1} \sum_{i=1}^N t_i(N, T) \quad (6)$$

CIPS istatistiği standart normal dağılım göstermediği için kritik değerler Pesaran (2006) tarafından Monte Carlo simülasyonu yoluyla elde edilip tablolştırılmıştır. CIPS değeri panelin tamamı için durağanlığı test etmektedir.

$$\Delta y_{it} = \alpha_{0i} + \alpha_{1i} y_{i,t-1} + \alpha_{2i} \bar{y}_{t-1} + \alpha_{3i} \Delta \bar{y}_{t-1} + \varepsilon_{it} \quad (7)$$

$$\bar{y}_t = \frac{\sum_{i=1}^n y_{it}}{n} \quad (8)$$

$$f \Delta \bar{y}_t = \frac{\sum_{i=1}^n \Delta y_{it}}{n} \quad (9)$$

Pesaran (2007), her bir serinin basit aritmetik ortalamasını alarak CIPS istatistiğini şu şekilde elde etmektedir.

$$CIPS = \frac{\sum_{i=1}^N CADF_i}{N} \quad (10)$$

3.3.3. Westerlund ve Edgerton (2007) Eşbütünleşme Testi

Westerlund ve Edgerton (2007) eşbütünleşme testinden önce, eşbütünleşme eğim katsayılarının homojen veya heterojen olup olmadıklarını tespit etmek amacıyla

homojenlik testi kullanılmaktadır. Ayrıca bu test serilerinin durağanlığının sınanmasında ve seriler arasındaki eşbütünlüşme ilişkisinin varlığının tespit edilmesi açısından kullanılacak olan testlere karar vermede etkili olmaktadır. (Pesaran ve Yamagata, 2008, s.56).

Pesaran ve Yamagata, (2008)'e göre delta testi aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır;

$$\tilde{\Delta} = \sqrt{N \left(\frac{N^{(-1)}S^{-k}}{2k} \right)} \sim X_{k^2} \quad (11)$$

$$\tilde{\Delta}_{adj} = \sqrt{N \left(\frac{N^{(-1)}S^{-k}}{v(T,k)} \right)} \sim N(0,1) \quad (12)$$

Yukarıdaki denklemde, N yatay kesit sayısını, S Swamy test istatistiğini, k açıklayıcı değişken sayısını ve $v(T, k)$ standart hatayı ifade etmektedir. Test istatistiği sonucunda elde edilen prob değeri 0.10'dan büyük olduğu zaman H_0 hipotezi % 10 anlamlılık düzeyinde kabul edilmektedir (Pesaran ve Yamagata, 2008). Eşbütünlüşme katsayılarının (Pesaran ve Yamagata (2008))'e göre homojenlik testi hipotezleri; " H_0 : eğim katsayıları homojendir ve " H_1 : eğim katsayıları homojen değildir" şeklinde ifade edilmektedir.

Homojenlik testinin ardından, eşbütünlüşme ilişkisinin tespit edilmesi amacıyla Westerlund ve Edgerton (2007) tarafından geliştirilen panel bootstrap eşbütünlüşme testi kullanılmıştır. Westerlund ve Edgerton (2007) eşbütünlüşme testi Lagrange testi çarpanına dayanmaktadır. Lagrange testi McCoskey ve Kao (1998) tarafından ileri sürülen bir testtir. Westerlund ve Edgerton eşbütünlüşme testi yatay kesit birimleri arasındaki bağımlılığı dikkate almaktadır. Ayrıca bu eşbütünlüşme testinin küçük örneklerde iyi sonuçlar verdiği gözlemlenmiştir (Westerlund ve Edgerton, 2007, 185-190).

Eşbütünlüşme analizinde amaç, hem zaman serisi boyutunda hem de yatay kesit boyutunda seriler arasındaki uzun dönemli ilişkinin varlığının test edilmesidir (Westerlund, 2007, s.709). Çalışmada, Westerlund (2007) tarafından panelde yeni hata düzeltme yöntemlerine dayalı eşbütünlüşme testleri kullanılmıştır. Bu testler yapısal dinamiklere dayalı olarak dört yeni panel eşbütünlüşme testini içermektedir. Panel eşbütünlüşme testlerinde kullanılan ilk iki test, grup ortalama istatistiklerini

gösterirken son iki test ise panel istatistiklerini göstermektedir. Panel istatistikleri, panelin yatay kesit boyutundaki hata düzeltme ile ilgili bilgilerin bir araya getirilmesi ile oluşturulmaktadır. Grup ortalama istatistiklerinde ise bu bilgiler kullanılmamaktadır. Testler arasındaki bu ayrım, alternatif hipotez testlerine dayanmaktadır (Westerlund, 2007, s.710-712).

Panel istatistiklerinde sıfır hipotezi için $H_0^p: \alpha_i = 0$ ve alternatif hipotez için ise $H_A^p: \alpha_i = \alpha < 0$ kullanılırken; grup ortalama istatistiklerinde $H_0^g: \alpha_i = 0$ sıfır hipotezi ve $H_A^g: \alpha_i = \alpha < 0$ alternatif hipotezi kullanılmaktadır. Sıfır hipotezinin reddedilmesi eşbütünleşmenin var olduğunu, sıfır hipotezinin kabul edilmesi ise eşbütünleşmenin olmadığını ifade etmektedir. Westerlund tarafından yapılan grup ve panel testleri ile yatay kesit bağımlılığının da olması durumunda oldukça sağlam sonuçlar verdiği ileri sürülmektedir. (Westerlund, 2007, s.721-722).

Westerlund ve Edgerton (2007), eşbütünleşme testine yönelik olarak sıfır ve alternatif hipotez testleri Westerlund (2007)'a göre farklılık göstermektedir. Buna göre sıfır hipotezi $H_0: \sigma_i^2 = 0$ tüm i 'ler için kabul edildiğinde eşbütünleşmenin var olduğu, sıfır hipotezi reddedildiğinde $H_A: \sigma_i^2 > 0$ bazı i 'ler için eşbütünleşmenin olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır (Westerlund ve Edgerton, 2007, s.185-186).

3.3.4 Tam Dönüştürülmüş En Küçük Kareler Yöntemi (FMOLS, Full Modified Ordinary Least Square)

Panel eşbütünleşme testlerinden sonra değişkenler arası ilişkinin katsayılarını belirlemek amacıyla bazı analiz yöntemleri geliştirilmiştir. Literatürde eşbütünleşme testinin tahmin edilebilmesi için Pedroni tarafından 2000 yılında geliştirilen tam dönüştürülmüş en küçük kareler (Full Modified Ordinary Least Squares-FMOLS) yöntemi, Kao ve Chiang tarafından 2000 yılında geliştirilen dinamik en küçük kareler (Dynamic Ordinary Least Squares-DOLS) yöntemi ve Breitung tarafından 2002 yılında geliştirilen vektör hata düzeltme tekniği kullanılmaktadır (Vergil ve Ayaş, 2009, s.16).

FMOLS analiz yöntemi, sabit etkili tahminlerdeki (değişen varyans, otokorelasyon gibi sorunlardan oluşan) sapmaları düzeltirken, DOLS yöntemi ise dinamik unsurları modele dahil ederek tahmindeki (daha çok içsellik sorunlarından kaynaklanan) sapmaları düzeltebilecek özelliğe sahip bir yöntemdir (Kök, İspir ve

Arı, 2010, s.8). Pedroni'nin heterojenliğe bireysel kesitler arasında önemli ölçüde izin veren bu yöntem; hata terimin, sabit terimin ve bağımsız değişkenlerin farkları arasındaki olası korelasyon varlığını hesaba dahil etmektedir. Pedroni (2000), FMOLS yönteminin gücünü küçük örneklerde de test etmiş, küçük örneklerdeki t istatistik değerinin performansının Monte Carlo simülasyonları ile iyi olduğunu belirlemiştir (Kök ve Şimşek, 2006, s.7-8).

3.3.5 Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) Nedensellik Testi

Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) tarafından geliştirilen nedensellik testi yatay kesit bağımlılığını dikkate alan bir analiz yöntemidir. Bu nedensellik testi Toda ve Yamamoto (1995) nedensellik testine dayanmaktadır (Emirmahmutoğlu ve Köse, 2011, s.871-872). Bu testin bir diğer özelliği hem ülkelerin hem de panelin geneline yönelik olarak çift yönlü nedensellik sonucu vermesidir. Çalışmada yatay kesit bağımlılığı tespit edildiği ve bu nedensellik testinde de yatay kesit bağımlılığı dikkate alındığı için bu test kullanılmıştır.

Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) tarafından geliştirilen VAR modeli aşağıdaki gibi özetlenmiştir (Emirmahmutoğlu ve Köse, 2011, s.872):

$$x_{i,t} = \mu_i^x + \sum_{j=1}^{k_i+d \max_i} A_{11,ij} x_{i,t-j} + \sum_{j=1}^{k_i+d \max_i} A_{12,ij} y_{i,t-j} + u_{i,t}^x \quad (13)$$

$$y_{i,t} = \mu_i^y + \sum_{j=1}^{k_i+d \max_i} A_{21,ij} x_{i,t-j} + \sum_{j=1}^{k_i+d \max_i} A_{22,ij} y_{i,t-j} + u_{i,t}^y \quad (14)$$

$d \max_i$, her bir i için sistemde meydana en yüksek eşbütünleşme düzeyini göstermektedir.

3.4. AMPİRİK ANALİZ

Çalışmada 2003-2015 yılları arasında 11 AB geçiş ekonomileri ülkelerinde yolsuzluk ile ekonomik büyümenin, vergi gelirleri üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Yapılan analiz sonuçları tablolar halinde verilerek yorumlanmıştır. Model aşağıdaki denklem ile verilmiştir.

$$\text{Model: TAXR}_{2it} = \alpha_{it} + \beta_1 \text{CORRUP}_{it} + \beta_2 \text{GDP}_{it} + u_{it}$$

3.4.1. Yatay Kesit Bağımlılığı Testi Sonuçları

Değişkenler arasında yatay kesit bağımlılığı, ampirik analizin sonraki aşamalarında kullanılacak ekonometrik testlerin belirlenmesi açısından önem arz etmektedir. Yatay kesit bağımlılığında; zaman boyutu yatay kesit boyutundan büyük olduğunda ($T > N$), Breusch-Pagan (1980) CDLM1 testiyle; zaman boyutu yatay kesit boyutuna eşit olduğunda ($T = N$), Pesaran (2004) CDLM2 testiyle ve zaman boyutu yatay kesit boyutundan küçük olduğunda ise ($T < N$), Pesaran (2004) CDLM testiyle sınanmaktadır. Bu çalışmada veri setinin yatay kesit boyutu ($N=11$), zaman boyutundan ($T=13$) küçük olduğu için, değişkenler arasındaki yatay kesit bağımlılığı Breusch-Pagan (1980)'un CDLM1 testi ile sınanmış ve sonuçları Tablo 3.3.'te sunulmuştur.

Test sonuçlarına göre olasılık değerinin 0.05'in altında olması halinde "seriler arasında yatay kesit bağımlılığı yoktur" hipotezi reddedilmektedir. Panel genelinde boş hipotez %5 anlamlılık düzeyinde reddedilmiştir. Diğer bir ifadeyle seriler arasında yatay kesit bağımlılığı olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle çalışmada yatay kesit bağımlılığını dikkate alan ikinci nesil birim kök testleri kullanılmıştır.

Tablo 3.3: Yatay Kesit Bağımlılık Test Sonuçları

Değişkenler	Yatay Kesit Bağımlılık Testi			
	CD _{LM1}	CD _{LM2}	CD _{LM}	CD _{adj}
	Test istatistiği	Test istatistiği	Test istatistiği	Test istatistiği
EBUY	99.754 (0.000)	4.267 (0.000)	-1.934 (0.027)	-0.064 (0.526)
VGLR	244.991 (0.000)	18.115 (0.000)	-1.599 (0.055)	6.892 (0.000)
YLSZ	172.055 (0.000)	11.161 (0.000)	-1.393 (0.082)	2.388 (0.008)

3.4.2. Panel CADF Birim Kök Testi Sonuçları

Çalışmada seriler arasında yatay kesit bağımlılığı tespit edildiği için yatay kesit bağımlılığını dikkate alan CADF birim kök testi kullanılmıştır. Yapılan CADF

birim kök testi sonuçları Tablo 3.4’de verilmiştir. Tablo’da çıkan istatistik değerleri ile kritik değerler karşılaştırıldığında çalışmada kullanılan her üç değişkenin de birinci farkında durağan olduğu görülmektedir. Başka bir ifadeyle panel genelinde serilerin “birim kök vardır” hipotezi reddedilememektedir.

Tablo 3.4. CADF Birim Kök Testi Sonuçları

DÜZEY	YLSZ	EBUY	VGLR
Sabit İstatistik	-1.413	-2.207	-1.914
Sabit+Trend	-1.887	-2.545	-1.940
BİRİNCİ FARK	YLSZ	EBUY	VGLR
Sabit İstatistik	-2.866***	-2.941***	-3.062***
Sabit+ Trend	-2.415	-2.784*	-2.803*

Not: *,**,*** sıfır hipotezinin sırasıyla %10, %5 ve %1 anlamlılık düzeyinde hipotezin reddedildiğini göstermektedir. Sabitte kritik değerler -2.97(%1), -2.52(%5), -2.31(%10); sabit+trendde -3.88(%1), -3.27(%5), -2.98(%10)’dir. Test modeli için sabit ve sabit+trend kullanılmıştır. Kritik değerler için Pesaran (2007) makalesinden elde edilmiştir.

CADF Birim Kök testi sonuçları doğrultusunda panel genelinde serilerin düzeyinde durağan olmayıp “birim kök vardır” hipotezi reddedilememektedir. Bu üç serinin birinci farkları alındığında ise durağan hale geldikleri, bir başka ifadeyle I(1) oldukları belirlenmiştir. Değişkenlerin aynı düzeyde durağan olmaları nedeniyle değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkiyi tespit etmek amacıyla Westerlund ve Edgerton (2007) eşbütünleşme testi kullanılmıştır.

3.4.3. Westerlund ve Edgerton (2007) Eşbütünleşme Testi Sonuçları

Eşbütünleşme eğim katsayılarının homojen veya heterojen olup olmadıklarını tespit etmek amacıyla homojenlik testinin sonuçları Tablo 3.5’de verilmiştir. Tablo 3.5’de hesaplanan testlerin olasılık değerinin 0.10’dan büyük olması nedeniyle, H_0 hipotezi kabul edilmiştir. Eşbütünleşme denkleminde, sabit terim ve eğim katsayılarının homojen olduğuna karar verilmiştir. Bu durumda, panelin geneli için yapılacak eşbütünleşme testinin yorumları geçerli ve güvenilebilirdir (Pesaran ve Yamagata, 2008).

Tablo 3.5. Homojenlik Testi Sonuçları

	Test İstatistiği	Olasılık Değeri
$\tilde{\Delta}$	0.517	0.302
$\tilde{\Delta}_{adj}$	0.612	0.270

Panel eşbütünleşme testleri, seriler arasındaki uzun dönemli ilişkinin olup olmadığının tespit edilebilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Panel eşbütünleşme testlerinin yapılabilmesi için öncelikle panelde kullanılan değişkenlerin tamamının birinci seviyede durağan olması gerekmektedir. Modelde kullanılan tüm değişkenler birinci seviyede durağan hale geldikten sonra eşbütünleşme testlerinin kullanılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır. Bu çalışmada ise Westerlund ve Edgerton (2007) eşbütünleşme testi kullanılmıştır. Modelde yatay kesit bağımlılığı olduğu için Bootstrap olasılık değeri dikkate alınmıştır.

Westerlund ve Edgerton (2007) eşbütünleşme testi sonuçları Tablo 3.6’da verilmiştir. Bu test sonuçlarına göre “eşbütünleşme vardır” temel hipotezi %5 anlamlılık düzeylerinde reddedilememektedir. Diğer bir ifadeyle yolsuzluk (YLSZ), ekonomik büyüme (EBUY) ve vergi gelirleri (VGLR) değişkenleri arasında uzun dönemli eşbütünleşme ilişkisi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.6. Westerlund ve Edgerton (2007) Eşbütünleşme Testi Sonucu

Model	LM-İstatistiği	Asiptotik Olasılık Değeri	Bootsrap Olasılık Değeri
Sabit Model	14.740	0.000	0.427
Sabitli ve Trendli Model	9.784	0.000	0.553

Not: Bootstrap olasılık değerleri 10.000 tekrarlı dağılımdan elde edilmiştir. Asimptotik olasılık değerleri, standart normal dağılımdan elde edilmiştir. Gecikme ve öncül bir olarak alınmıştır. Sabitli model kullanılmıştır.

3.4.4. Tam Dönüştürülmüş En Küçük Kareler Yöntemi (FMOLS, Full Modified Ordinary Least Square) Sonuçları

FMOLS ile değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkilerinin katsayı ve yönü tahmin edilmiştir. Test sonuçları Tablo 3.7’de sunulmuştur. Test sonuçlarına bakıldığında zaman, bağımsız değişken olan yolsuzluk ile bağımlı değişken vergi gelirleri arasında negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Tespit edilen ilişki %5

düzeyinde anlamlı bulunmuştur. Diğer bir ifadeyle yolsuzlukta meydana gelen bir artış vergi gelirlerini azaltabilir veya yolsuzlukta meydana gelen bir azalış vergi gelirlerini arttırabilir. Bunun sebebinin yolsuzluk sonucu vergi kayıplarının artması olarak ifade edilebilir. Vergi kayıpları, vergi tabanın daralmasına, vergi gelirlerinin aşınmasına ve vergi yükünün adaletsiz bir şekilde dağılmasına sonuç itibariyle vergi gelirlerinin olumsuz etkilenmesine neden olabileceği ifade edilebilir. Aynı şekilde kontrol değişken olan ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasında ise pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Söz konusu ilişki ise %1 seviyesinde anlamlı bulunmuştur. Başka bir ifadeyle ekonomik büyümede meydana gelen bir artış vergi gelirlerini arttırabilir veya ekonomik büyümede azalış vergi gelirlerinde bir azalışa neden olabilir. Bunun sebebinin ise ekonomik büyümedeki artışın üretim ve tüketimi arttırarak vergi tabanın genişlemesine neden olabileceği ileri sürülebilir. Vergi tabanının genişlemesi ile de vergi gelirlerinin olumlu etkileneceği ifade edilebilir.

Tablo 3.7. FMOLS Katsayı Tahmini Sonuçları

Değişkenler	Katsayı	Std. Hata	t-istatistiği	P. Değeri
EBUY	0.111099***	0.028507	3.897202	0.0002
YLSZ	-1.979744**	0.907551	2.181415	0.0310

Not: ***, ** ve * sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlıdır.

3.4.5. Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) Nedensellik Testi Sonuçları

Çalışmada değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) nedensellik testi kullanılarak analiz edilmiş ve sonuçları Tablo 3.8 ve Tablo 3.9'da sunulmuştur.

Tablo 3.8. Emirmahmutoğlu ve Kōse (2011) Nedensellik Testi Sonuçları

Őlkeler	YLSZ-VGLR		VGLR-YLSZ	
	İstatistik	Olasılık Değeri	İstatistik	Olasılık Değeri
Bulgaristan	4.225**	0.040	0.141	0.708
Hırvatistan	4.419**	0.036	6.180**	0.013
ek Cumhuriyeti	0.423	0.515	1.538	0.215
Estonya	3.410*	0.065	0.053	0.819
Macaristan	0.943	0.332	0.000	0.994
Letonya	0.122	0.727	1.632	0.201
Litvanya	0.000	0.983	1.666	0.197
Polonya	7.551***	0.006	8.727***	0.003
Romanya	0.089	0.765	1.075	0.300
Slovakya	0.740	0.390	1.049	0.306
Slovenya	0.180	0.742	6.719**	0.010
Panel Ortalama	36.050**	0.030	44.946***	0.003

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

Tablo 3.8'deki test sonuçları incelendiğinde panel ortalamasına gōre yolsuzluk ve vergi gelirleri arasında anlamlı ve çift yōnlő nedensellik ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle yolsuzlukta meydana gelebilecek bir değişimin vergi gelirlerinde bir değişime neden olabileceği ifade edilebilir. Aynı şekilde vergi gelirlerindeki bir değişimin yolsuzlukta bir değişime neden olabileceği de sōylenebilir. Bunun nedenlerinin ise bir ũlkede yolsuzlukta meydana gelen bir artışın, vergi gelirlerini negatif bir şekilde etkileyebileceği dőřynőlmektedir. Ya da ũlkelerde daha fazla vergi geliri elde edilmeye başlanması bireylerin ũzerindeki vergi yũkũnő artıracadığından bireyleri vergi kaçakçılığı, vergi reddi, rũřvet vb. bazı davranışlara yōnlendirerek yolsuzlukta bir artış meydana getirebileceği dőřynőlmektedir.

Tablo 3.9. Emirmahmutoğlu ve K6se (2011) Nedensellik Testi Sonuçları

lkeler	EBUY - VGLR		VGLR - EBUY	
	İstatistik	Olasılık Değeri	İstatistik	Olasılık Değeri
Bulgaristan	4.559**	0.033	3.926**	0.048
Hırvatistan	0.208	0.648	3.186*	0.074
ek Cumhuriyeti	0.284	0.594	0.116	0.734
Estonya	0.679	0.410	0.002	0.963
Macaristan	3.437*	0.064	0.023	0.878
Letonya	0.040	0.842	0.306	0.580
Litvanya	0.543	0.461	1.292	0.256
Polonya	0.796	0.372	5.888**	0.015
Romanya	2.769*	0.096	1.279	0.258
Slovakya	0.335	0.563	2.365	0.124
Slovenya	3.485*	0.062	1.428	0.232
Panel Ortalama	31.303*	0.090	34.235**	0.046

Not: *, **, *** sırasıyla %10, %5 ve %1 anlamlılık düzeyini g6stermektedir.

Tablo 3.9'daki test sonuçları incelendiğinde ise panel ortalamasına g6re ekonomik büyüme ve vergi gelirleri arasında anlamlı ve çift y6nl nedensellik ilişkisi olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle ekonomik büyümede meydana gelebilecek bir değişimin vergi gelirlerinde bir değişime neden olabileceği ifade edilebilir. Aynı şekilde vergi gelirlerindeki bir değişimin ekonomik büyümede bir değişime neden olabileceği de s6ylenbilir. Bunun nedeni ise bir ülkede ekonomik büyümedeki bir artışın, vergi gelirlerini pozitif bir şekilde etkileyebileceği düşünülmektedir.

SONUÇ

Vergi, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek ve toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden alınan parasal değerlerdir. Vergilerin tarihsel süreci çok eskilere dayanmakta ve tam olarak ne zaman ortaya çıktığı bilinmemekle beraber ilk çağ dönemlerinde vergi örneklerine rastlanılmıştır. İlk çağ dönemlerinde artan savaşlar, piramit ve tapınak yapımı gibi harcamalar sonucu vergilerin alınmaya başlandığı görülmektedir. Zaman içinde değişen ve gelişen koşullar vergilerin zorunlu bir kamu geliri haline gelmesine neden olmuştur. Değişen ve gelişen bu şartlar vergilerin mali amacının yanında mali olmayan amaçlara (ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasal) yönelmesine dolayısıyla yüklenmiş olduğu amaçlarda artışa ve çeşitlenmelere yol açmıştır.

Kamu ihtiyaçlarını karşılamada en önemli finansman kaynağı olan vergilerin yüklenmiş olduğu amaçlar, vergi gelirlerinin belirlenmesi sürecinde rol oynamaktadır. Vergi gelirlerinin belirlenmesinde rol oynayan sosyal, siyasal ve ekonomik olgular vergiler üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak belirleyici olmaktadır. Vergi yapısını ve özellikle vergi gelirlerini etkileyen en önemli olgu ekonomik faktörlerdir. Ekonomik faktörler, vergi gelirleri üzerinde; ekonomik büyüme ve kalkınma, enflasyon, vergi oranı, vergi yükü, milli gelir ve dağılımı, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluk gibi değişkenlerle belirleyici olmaktadır. En az ekonomik büyüme kadar belirleyici rol oynayan yolsuzluk, kamu gelirlerini olumsuz etkileyerek, özellikle kamu gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır.

Küreselleşme ile tüm dünyanın ortak sorunu haline gelmeye başlayan yolsuzluk, inceleme alanının geniş kapsamlı olmasından dolayı tanımlanmasında güçlükler yaşanmaktadır. Genel kabul görmüş bir tanıma göre yolsuzluk, kamu gücünün özel çıkarlar amacıyla kötüye kullanılmasıdır. Yolsuzluk olgusu küreselleşen dünyanın ortak sorunu haline gelmesinden dolayı hem ulusal düzeyde hem de uluslararası düzeyde nitelik kazanmıştır. Bu kapsamda yolsuzlukla mücadelede Uluslararası Şeffaflık Örgütü, Dünya Bankası, IMF, Birleşmiş Milletler, OECD, AB gibi uluslararası kuruluşlar çeşitli proje ve çalışmalarla yolsuzluğu önlemeye çalışmaktadırlar. Uluslararası anlamda 1990'lı yıllarda gündeme gelmeye başlayan yolsuzluk, gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomileri ülkelerinde çok

daha yaygın görülmektedir. Bunun sebebi ise yolsuzluğun ortaya çıkmasına neden olan faktörlerin gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomileri ülkelerinde çok daha fazla bulunmasıdır.

Yolsuzluğun ortaya çıkmasındaki asıl sebebin kıt olan kaynakların adaletli dağıtılamamasından kaynaklandığını söylenebilir. Bunun yanı sıra kişisel, sosyal, yönetsel ve ekonomik nedenlerden dolayı yolsuzluklar ortaya çıkmaktadır. Bireyler arasındaki maddi eşitsizlikler, eş-dost- aile ilişkilerinin bürokrasi sürecine taşınması, eğitim durumu, toplumun yapısı, hızlı nüfus artışı ve beraberinde oluşan çarpık kentleşme sonucu işsizliğin artması, dolayısıyla kamu idaresinin yetersiz hizmet sağlaması yolsuzluklara uygun ortam hazırlamaktadır. Diğer yandan ülkede yaşanan ekonomik sıkıntılar, enflasyon oranlarının yüksekliği, düşük ücretlerin varlığı ve kayıt dışı ekonomi de yolsuzlukları arttıran diğer nedenlerdir.

Yolsuzluklar başta vergi gelirleri olmak üzere; yatırım ve tasarrufları, gelir dağılımını, kayıt dışı ekonomiyi, doğrudan yabancı yatırımları, kamu harcama etkinliğini, ekonomik büyüme ve kalkınmayı olumsuz etkileyerek ekonomik yaşama ciddi maliyetler yüklemektedir. Yolsuzluklar devlete olan güveni ve adalete olan inancı zedeleyen, piyasa aksaklıklarının yaşanmasına sebebiyet veren, etkinliği azaltan, kamu israfını arttıran, gelir dağılımını bozan ve kamu hizmetlerinde iyi yönetilmeyen bir yapının oluşmasına yol açmaktadır.

Yolsuzlukların makro-ekonomik faktörler arasında en fazla etkilediği konu şüphesiz kamu gelirleri içerisinde en önemli paya sahip olan vergi gelirleridir. Vergi yapısının yolsuzluğa zemin hazırlaması hem vergi tahsilatında azalmalara bağlı olarak vergi gelirlerinde aşınmalara hem de vergi yükünün adaletsiz bir şekilde dağıtılmasına yol açmaktadır. Bu olumsuz etkiler kamuda mali açıklara neden olarak istihdam ve ekonomik büyümeyi de negatif etkilemektedir.

Yolsuzluk sonucu oluşan vergi kayıpları vergi tabanının daralmasına dolayısıyla kamu harcamalarının azalmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumda yolsuzluk maliyetleri vergilerle karşılanacağı için kamu hizmetleri pahalı bir hale gelmektedir. Vergi matrahındaki azalma sonucu borçlanmanın artması, gelir esnekliğini de olumsuz etkilemektedir. Yolsuzlukla beraber azalan vergi gelirleri, ek vergilere veya vergi oranlarında artışa neden olarak mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermelerine ve kayıt dışılığın yaşanmasına ortam hazırlamaktadır.

Söz konusu yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelemek amacıyla bu çalışmada panel veri analizinden yararlanılmıştır. Bu çalışmada öncelikle yatay kesit bağımlılığı testi uygulanmış daha sonra yatay kesit bağımlılığını dikkate alan CADF birim kök testi kullanılmış ardından ileri aşamalarda kullanılan Westerlund ve Edgerton (2007) eşbütünleşme testi ile değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkilerinin katsayı ve yönünü tahmin etmek amacıyla FMOLS yöntemi kullanılmıştır. Son olarak Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) nedensellik testi kullanılarak 2003-2015 döneminde 11 Avrupa Birliği geçiş ekonomilerinde (Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Hırvatistan, Macaristan, Polonya, Slovakya, Romanya, Letonya ve Litvanya) yolsuzluk ve ekonomik büyümenin vergi gelirleri üzerindeki etkisi incelenmiştir.

Çalışma sonucunda yolsuzluk, ekonomik büyüme ve vergi gelirleri arasında eşbütünleşme ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle bu değişkenler arasında uzun dönemde birlikte hareket olduğu görülmüştür. FMOLS testi sonucuna göre yolsuzluk ile vergi gelirleri arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Aynı zamanda ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Emirmahmutoğlu ve Köse (2011) nedensellik testi sonucuna göre yolsuzluk ile vergi gelirleri arasında çift yönlü ve ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi olduğu belirlenmiştir. Çalışmada çıkan sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde bir ülkenin en önemli gelir kaynağı olan vergileri yolsuzlukta meydana gelen artışın negatif etkilediği tespit edilmiştir. Bu nedenle yolsuzluğun azaltılması ülkelerin kaynak yaratması konusunda oldukça önem arz ettiği söylenebilir. Yolsuzluğun tamamen bitirilmesi imkansız bir durum olduğundan ülkelerin yolsuzluğu makul bir düzeye çekebilmesi amacıyla birtakım önlemler alması ülkeler için önemli olabileceği söylenebilir. Alınması gereken bu önlemleri şu şekilde sıralanabilir;

- Yolsuzluk insan faktörüne ve insanın ahlaki değerlerine bağlı olarak ortaya çıkan bir olgudur. Kamu yönetiminde de işlemleri bireyler gerçekleştirdiğinden söz konusu işlemleri yerine getiren bireylerin, doğruluk ve dürüstlük gibi ahlaki değerleri, kamu yönetiminin kalitesini belirlemektedir. Bu durumda yolsuzlukla mücadelede ülkelerin insan kalitesini arttıracak ve sistemlerin kalitesini iyileştirecek insan odaklı mücadele yöntemleri ile yolsuzluğu azaltabilecekleri ifade edilebilir.

- Yolsuzluğun azaltılmasında eğitim seviyesi oldukça önemlidir. Eğitim seviyesi düşük olan ülkelerde yolsuzluk olgusunun daha fazla yaşandığı görülmektedir. Bu nedenle ülkelerin, yolsuzlukla mücadele kapsamında eğitim düzeyini yükseltecek politikalar belirlemesi oldukça önemlidir. Diğer yandan eğitim seviyesinde meydana gelen bir artış kötü davranışları azaltmaktadır. Bu nedenle kötü davranışların ortaya çıkmasına engel olacak kuralların varlığının da yolsuzlukları azaltabileceği söylenebilir.
- Yolsuzluğun azaltılmasında önemli bir unsur olan sivil toplum örgütleri, ilgili konu ve kanunların geniş kesimlere ulaşmasında rol oynamaktadır. Sağlıklı, duyarlı ve güçlü bir toplum için sivil toplum örgütlerinin varlığı oldukça önem arz etmektedir. Sivil toplum örgütleri aracılığı ile ülkelerin örgütlenme bilinci yükselerek yolsuzlukların azaltılabileceği ifade edilebilir.
- Yolsuzlukla mücadelede ülkelerin sahip olduğu idari yapı, yönetim, demokrasi ve hukuk yapısı gibi etkenler son derece etkili olabilmektedir. Demokrasinin gelişmediği, yönetimin tek elde toplandığı, denetim mekanizmasının yetersiz olduğu, hukuk yapısının bozuk olduğu sistemlerde yolsuzluklar çok daha fazla görülebilmektedir. Bu sebeple demokrasinin geliştirilmesinin, hızlı ve adil işleyen bir adalet mekanizmasının sağlanmasının, hukuka saygılı bir toplumun yaratılmasının, yolsuzluk ve usulsüzlüklere karşı sağlam bir hukuki yapının inşa edilmesinin, yolsuzluğa yol açacak sistemlerde düzenlemelerin yapılmasının, sağlam ve saydam kurumların oluşturulması ile yolsuzluğa karşı bir denetim mekanizmasının kurulmasının, caydırıcılığın sağlanabilmesi amacıyla verilecek cezalarda artışın sağlanmasının yolsuzluk olgusunun azaltılmasında etkili olabileceği ve vergi gelirlerini arttırabileceği ileri sürülebilir.
- Yolsuzlukların temelinde yer alan yalan ve aldatma olayı toplumsal sistemi etkileyerek bireylerin devlete olan güveninin zedelenmesine ve devletin güç kaybetmesine neden olabilmektedir. Ayrıca bireyler arasındaki maddi eşitsizlikler sonucu hızlı ve kolay para kazanma isteği yolsuzlukların görülme olasılığını arttırabilmektedir. Bu sebeple yolsuzlukla mücadelede ücret düzeylerin ve gelir dağılımının adil bir şekilde olmasının sağlanması açısından toplumun kamu yararı bilincinin pekiştirilmesi önem arz edebilir.

- Yolsuzluklar vergi gelirlerini olumsuz etkileyerek kamuda ağır bütçe sorunlarına neden olmaktadır. Vergi gelirlerini arttırıcı bir politika izlenmesi durumunda yolsuzluklar mutlaka göz önünde bulundurularak devletlerin kendi ülke şartlarına ve ekonomik konjonktüre uygun vergi sistemi belirlemeleri yolsuzlukla mücadele sürecine olumlu katkılar sağlayabilir.
- Yolsuzluklar verginin tahakkuk ve tahsili üzerindeki olumsuz etkilerinden dolayı vergi tabanında azalmalar meydana gelebilir. Bu azalmaların önüne geçebilmek amacıyla yolsuzluğa neden olabilecek alanlarda vergiler ile kısıtlamalar getirilerek yolsuzluğun olumsuz etkisi azaltılabilir. Ayrıca vergileme alanında denetimi sağlayan vergi denetim elemanlarının sayısının arttırılması ile yolsuzluk azaltılarak ülkelerin vergi gelirlerinin artabileceği ifade edilebilir.
- Yolsuzlukla mücadele kapsamında vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı önem arz edebilmektedir. Çünkü vergi yükü vatandaşların vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkileyen bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi yükünün yüksek olması, vergi kayıp ve kaçakçılık, vergi reddi ve kayıt dışı ekonomiye yönelme gibi faaliyetlere yol açarak vatandaşların olumsuz davranışlar sergilemesine dolayısıyla yolsuzluğun artmasına neden olabilmektedir. Bu anlamda yolsuzluğun artması, vergi gelirlerinde azalmalara yol açabileceği ifade edilebilir. Vergi yükünün, vergi politikalarında karar alıcı özelliğinden yararlanılarak yolsuzlukla mücadelede rol alması sağlanabilir. Söz konusu vergi yükünün önemi Anayasamızın 73. Maddesinde de “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” ibaresiyle de ifade edilmektedir.
- Yolsuzluğun nedenleri arasında yer alan enflasyon, ülke ekonomilerini birçok yönden olumsuz etkilemektedir. Çünkü enflasyon kişilerin satın alma gücünü etkileyerek yasal olmayan yollara başvurmalarına neden olabilmektedir. Bu durum ise yolsuzluğun ve kayıt dışılığın artmasına neden olmaktadır. Yolsuzluk kayıt dışılık ile ahlak dışı faaliyetlerin artmasına, vergi gelirlerinin ise azalmasına sebebiyet vermektedir. Bu nedenle yolsuzlukla mücadele kapsamında enflasyon makul düzeye çekilebilir böylelikle kişilerin yasal olmayan yollara başvurmalarının önüne geçilerek yolsuzluk azaltılabilir.

KAYNAKÇA

- Afşar, A. (2007). Finansal Gelişme ile Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 188-198.
- Ajaz, T. & Ahmad, E. (2010). The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues. *The Pakistan Development Review*, 49(4), 405-417.
- Akai, N., Horiuchi, Y. & Sakata, M (2005). Short-run and Long-run Effects of Corruption on Economic Growth: Evidence from State-Level Cross-Section Data for the United States. *CIRJE Discussion Papers*, 1-30.
- Akçay, S. (2000). Yolsuzluk, Ekonomik Özgürlükler ve Demokrasi. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, 1(1), 3-15.
- Akçay, S. (2004). Yolsuzlukla Mücadele: Dünya Bankası'nın Rolü. *Amme İdaresi Dergisi*, 37(3), 111-120.
- Akdede, S. H. (2006). Corruption and Tax Evasion. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 7(2), 141-169.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Aktan, C. C. (2002). *Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri* (Hak İşçi Sendikaları Konfederasyonu). Ankara: Hak-İş Yayınları.
- Aktan, C. C. (2012). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. *Çimento İşveren Dergisi*, 1(26), 14-22.
- Aktan, C. C. (2014). Yolsuzluğun Politik İktisadı. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 60-72.
- Al, H. (2005). Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzlukla Mücadele: Geleneksel Bürokratik Yapı ve Yeni Etik Değerler, s.239-249. <http://www.etiksempozyumu.sakarya.edu.tr/etik/3.1/2Hamza%20AL.pdf> adresinden 24 Nisan 2018 tarihinde alınmıştır.
- Arslan, G. E. (2013). Ekonomik Büyüme, Kalkınma ve Gelir Dağılımı. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 45-52.

- Arslan, M. (2017). *Kamu Maliyesi Ders Notları*. Şanlıurfa: Harran Üniversitesi Birecik Meslek Yüksekokulu.
- Asher, M. G. (2001). Design of Tax Systems and Corruption. *In Conference on "Fighting Corruption: Common Challenges and Shared Experiences"*, 1-19.
- Attila, G. (2008). Corruption, Taxation and Economic Growth: Theory and Evidence. *CERDI, Etudes et Documents*, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00556668> adresinden 30 Nisan 2018 tarihinde alınmıştır.
- ATO. (2001). Yolsuzluk Kıskaçında Türkiye. *Ankara Ticaret Odası Paneli*, Yayın No: 15.
- Ay, H. (2014). *Kamu Maliyesi* (Gözden Geçirilmiş 2. Basım). Ankara: Nobel Yayınevi.
- Aydın, K. (2012). Türkiye’de Kişisel Gelir Dağılımının Sosyo Ekonomik ve Demografik Belirleyicileri. *Çalışma ve Toplum*, 1, 147-166.
- Aydoğmuş, İ., Kutlu, E. ve Yıldırım, S. (2005). Yolsuzluk Ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 7(2), 1-21.
- Bağdigen, M. & Beşkaya, A. (2005). The Impact Of Corruption On Government Revenues: The Turkish Case. *Yapı Kredi Review*, 16(2), 31-54.
- Bağdigen, M. ve Tuncer, M. (2004). Yolsuzluğun Kamu Gelirleri Üzerine Etkisi: Belediye Gelirleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Vergi Dünyası*, 272, 168-174.
- Bağdigen, M. ve Dökmen, G. (2006). Yolsuzluğun Kamu Gelir Ve Giderleri Üzerine Etkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(3), 53-69.
- Bakırtaş, D. (2012). Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği. *Yönetim Ve Ekonomi Dergisi*, 19(2), 87-98.
- Baldemir, E., Özkoç, H. ve İşçi, Ö. (2009). Mıvıç Model Ve Yolsuzluk Üzerine Türkiye Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(2), 49-63.

- Batirel, Ö, F. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No: 24.
- Bayar, G. (2010). Türkiye’de Yolsuzluk-Ekonometrik Bir İnceleme. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(28), 105-131.
- Bayar, Y., Şaşmaz, M. Ü. ve Öztürk, Ö. F. (2017). Finansal Gelişme ve Vergi Gelirleri: OECD Ülkeleri Örneği. *Eurasian Business & Economics Journal*, 12, 51-63.
- Berkman, A. Ü. (2009). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu Yönetiminde Yolsuzluk Ve Rüşvet*. (Genişletilmiş 2. Baskı). Ankara: TODAİE.
- Berksoy, T. ve Yıldırım, N. E. (2017). Yolsuzluk Kavramına Genel Bir Bakış: Problemler ve Çözüm Önerileri. *Journal of Awareness (JoA)*, 2(1), 1-18.
- Beşel, F. ve Savaşan, F. (2014). Türkiye’de Yapısal Kırımlar Altında Yolsuzluk-Ekonomik Büyüme İlişkisi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 27, 73-86.
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2013). *Kamu Maliyesi* (Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Braşoveanu, I. V. & Brasoveanu, L. O. (2009). Correlation Between Corruption And Tax Revenues in EU 27. *Economic Computation and Economic Cybernetics Studies And Research*, 43(4), 133-142.
- 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, 239-253.
- Burgess, R. & Stern, N. (2007). Vergileme ve Kalkınma. (Çev. Mustafa Durmuş). *Maliye Dergisi*, 152, 1-59 (Orijinal Çalışmanın Yayın Tarihi 1993).
- Buyrukoğlu, S. ve Buzkıran, D. (2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 2078-2091.

- Cieřlik, A., & Goczek, Ł. (2018). Control of Corruption, International Investment, And Economic Growth–Evidence From Panel Data. *World Development*, 103, 323-335.
- Cingi, S. (1994). Yolsuzluk Olgusu Ve Ekonomik Analizi Üzerine Notlar. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 1-18.
- Devlet Denetleme Kurulu (1996). *Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksudıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi.
- Czech, B. (2000). Economic Growth As The Limiting Factor For Wildlife Conservation. *Wildlife Society Bulletin*, 28(1), 4-15.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213- 228.
- Çavuşoğlu, A. T. (2005). Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamaları Açısından Enflasyon: Tanzi ve Ters Tanzi Etkileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(3), 35-52.
- Çetintaş, H. ve Vergil, H. (2003). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 4(1), 15-30.
- Çiçek, S. ve Sabbağ, J. (2016). Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği. *Sosyoekonomi*, 24(28), 43-64.
- Çukurçayır, M. A., Özer, M. A. ve Turgut, K. (2012). Yerel Yönetimlerde Yolsuzlukla Mücadelede Yönetişim İlke ve Uygulamaları. *Sayıştay Dergisi*, 82, 1-25.
- Demir, İ. C. (2015). *Kamu Maliyesi*. Afyonkarahisar: Limit Yayınları.
- Demir, İ. C. (2016). Vergilemede Fayda İlkesi Bağlamında Sosyal Güvenlik Primlerine Bakış: Türkiye Örneği. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2(4), 57-66.

- Demir, M. (2009). Toplumun Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*. 18, 1-10.
- Demir, M. ve Sever, E. (2017). Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2), 51-66.
- Demircan, E. S. (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkileri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21), 97-116.
- Demirtaş Aydoğan, S. (2017). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 14-22.
- Doğruyol, C. (2012). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma* (Güncellenmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Dökmen, G. (2012). Yolsuzlukların Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi. *Doğu Üniversitesi Dergisi*, 13(1), 41-51.
- Drury, A.C., Kriekhaus, J. & Lusztig, M. (2006). Corruption, Democracy and Economic Growth. *International Political Science Review*, 27(2), 121-136.
- Durkaya, M. ve Ceylan, S. (2006). Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme. *Maliye Dergisi*, 150, 79-89.
- Dünya Bankası. (2018a). Control of Corruption. <http://info.worldbank.org/governance/wgi/#home> adresinden 15.04.2018 tarihinde alınmıştır.
- Dünya Bankası. (2018b). Tax Revenue (% of GDP) <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS> adresinden 15.04.2018 tarihinde alınmıştır.
- Dünya Bankası. (2018c). GDP Growth (annual %). <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.KD.ZG> adresinden 15.04.2018 tarihinde alınmıştır.

- Edizdoğan, N. (1991). *Kamu Maliyesi 2 (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)* (Son Değişikliklerle 2. Baskı). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö ve Gümüş, E. (2012) *Kamu Maliyesi*. (4. Baskı) Bursa: Ekin Yayınevi.
- Eğilmez, M. (2012). Büyüme Başka Şey Gelişme Başka. <http://www.mahfiegilmez.com/> adresinden 26 Nisan 2018 tarihinde alınmıştır.
- Ejder, H. L. (2011). *Maliye Ders Notları* (KPSS ve Kurum Sınavlarına Yönelik). Ankara: Cem Veb-Ofset.
- Ekici, M. S. (2009). Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(30), 200-223.
- Emirmahmutoğlu, F., & Köse, N. (2011). Testing for Granger Causality in Heterogeneous Mixed Panels. *Economic Modelling*, 28, 870-876.
- Epaphra, M. & Massawe, J. (2017). Corruption, Governance and Tax Revenues in Afrika. *Business and Economic Horizons*, 13(4), 439-467.
- Erdem, M., Şenyüz D. ve Tatlıoğlu İ. (2012) *Kamu Maliyesi*. (10. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Ergeç, E. H. (2004). Finansal Gelişme İle Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi ve Türkiye Örneği: 1988-2001. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(2), 51-66.
- Erginay, A. (1998). *Kamu Maliyesi* (Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 16. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları
- Erim, N. ve Türk, A. (2005). Finansal Gelişme ve İktisadi Büyüme. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2), 21-45.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 237-249.
- Eskicioğlu, O. (2007). *Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi* (Basılmamış Kitap). İzmir.

- Fisman, R. & Svensson, J. (2000). Are Corruption and Taxation Really Harmful to Growth? Firm-Level Evidence. *The World Bank Policy Research Working Paper*, 2485, 1-24.
- Gedikli, A. (2011). Kamu Hizmetlerinin Yönetimi Sürecinde Yolsuzluğun Derinleştirdiği Ekonomik Büyüme Ve Yoksulluk Sorunu Üzerine Bir Değerlendirme. *Öneri*, 9(36), 169-188.
- Gediz Oral, B. (2009). Yolsuzluk – Türk Vergi Sistemi İlişkisi Ve Mücadele Stratejileri. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Doktora Tezi. Manisa.
- Gediz Oral, B. ve Sayın, F. (2009). Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52, 141-176.
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3), 157-193.
- Gerni, M., Emsen, Ö. S., Özdemir, D. ve Buzdağlı, Ö. (2012). Yolsuzluğun Belirleyicileri ve Büyüme ile İlişkileri. *International Conference On Eurasian Economies*, Session 1B, 131-139.
- Ghura, D. (1998). Tax Revenue In Sub-Saharan Africa: Effects Of Economic Policies And Corruption. IMF Working Paper, WP/98/135, 1-25.
- Giray, F. (2005). Yolsuzluk ve Yolsuzluğun Vergi Yapısı Üzerine Etkileri. *İ. Ü. Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 32, 111-137.
- Gökdeniz, İ., Erdoğan, M. ve Kalyüncü, K. (2003). Finansal Piyasaların Ekonomik Büyümeye Etkisi ve Türkiye Örneği (1989-2002), <http://turizm.gazi.edu.tr/posts/view/title/yil-2003-sayi-1-152294?siteUri=turizm> adresinden 4 Nisan 2018 tarihinde alınmıştır.
- Göktan, A. (2009). Yolsuzluğun Büyüme Üzerindeki Etkileri ve Yolsuzluğu Önleme Stratejileri. *Çimento İşveren Dergisi*, 23(4), 20-27.

- Gür, S. U. (2014). Türkiye’de Vergi Gelirleri İle Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkinin Uzun ve Kısa Dönemde İncelenmesi. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Güvel, E. A. ve Ata, A. Y. (2009). Yolsuzluk Olgusunun Ortaya Çıkmasında Asimetrik Bilginin Rolü: Teorik Bir Bakış Açısı. *Sosyoekonomi*, 1, 167-189.
- GVK. (1960). 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> adresinden 25 Şubat 2018 tarihinde alınmıştır.
- Hamidov, R. (2016). Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzlukla Mücadele Sürecinde Örgütlenme. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Hasanoğlu, M. ve Aliyev, Z. (2007). *Yönetimde Yolsuzluk Ve Mücadele Stratejileri*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Huang, C. J. (2012). Corruption, Economic Growth, and Income Inequality: Evidence from Ten Countries in Asia. *World Academy of Science, Engineering and Technology International Journal of Economics and Management Engineering*, 6(6), 1141-1145.
- Huňady, J. & Orviská, M. (2015). The Effect of Corruption On Tax Revenue in OECD And Latin America Countries. *Theoretical and Practical Aspects of Public Finance*, 80.
- Işık, A. K., Karayılmazlar, E., Organ, İ. ve Işık, H. (2005). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- İlhan, G. (2007). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 12, 1-13.
- Imam, P. A. and Jacobs, D. F. (2007). Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East. *IMF Working Paper*, WP/07/270, 1-34.
- İnançlı, S., Altıntaş, N. ve İnal, V. (2016). Finansal Gelişme ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: D-8 Örneği. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14, 36-49.

- Johnson, S., Kaufman, D., & Lobaton, P. Z. (1998). Regulatory Discretion And The Unofficial Economy. *American Economic Review*, 88(2), 387-392.
- Kahraman, S. (2010) Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzlukla Mücadelede Hukuki ve İdari Düzenlemelerin Etkisi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*, Kocaeli.
- Kalenderoğlu, M. (2010). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma* (Genişletilmiş 10. Baskı). Ankara: Agon Bilgi Akademisi.
- Kao, C. and CHIANG, M.H. (2000), On the Estimation and Inference of a Cointegrated regression in Panel Data, B. H. BALTAGI, T. B. FOMBY ve R. C. HILLS (Der), Nonstationary Panels, Panel Cointegration, and Dynamic Panel Advances in Econometrics, *Elsevier Science*, Amsterdam.
- Karagöz, K. ve Karagöz, M. (2010). Yolsuzluk, Ekonomik Büyüme ve Kamu Harcamaları: Türkiye İçin Ampirik Bir Analiz. *Sayıştay Dergisi*, 76, 5-22.
- Karakaş, M. (2007). Yolsuzluğun Nedenleri, Etkileri ve Yolsuzlukla Mücadelede Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Yönetişim. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 50, 44-66.
- Kaufmann, D., Kraay, A. & Mastruzzi, M. (2010). The Worldwide Governance Indicators: Methodology and Analytical Issues. *World Bank Policy Research Working Paper*, 5430, 1-29.
- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*, 135, 80-87.
- Kaynar, H. (2010). Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*. Adana.
- Kılıçaslan, H. ve Yavan, S. (2017). Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(13), 33-51.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku* (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- Koyuncu, C. & Bhattacharyya, G. (2007). Predicting Corrupt Practices in The Public Sector for 23 OECD Countries. *Applied Econometrics and International Development*, 7(1), 15-36.
- Kök, R. ve Şimşek, N. (2006). Endüstri-içi Dış Ticaret, Patentler ve Uluslararası Teknolojik Yayılma. *Türkiye Ekonomi Kurumu Uluslararası Ekonomi Konferansı*, 11-13.
- Kök, R., İspir, M. S. ve Arı, A. A. (2010). Zengin Ülkelerden Azgelişmiş Ülkelere Kaynak Aktarma Mekanizmasının Gerekliliği ve Evrensel Bölüşüm Parametresi Üzerine Bir Deneme. http://kisi.deu.edu.tr/recep.kok/Zengin_ispir.pdf adresinden 28 Nisan 2018 tarihinde alınmıştır.
- Köseoğlu, Ö., Yurttaş, F. ve Selek, C. (2005). Yolsuzluğu Önlemede Kullanılan Araçlardan Biri Olarak Yönetimde Açıklık ve Bilgi Edinme Hakkı, <http://www.etiksempozyumu.sakarya.edu.tr/etik/2.1/Koseoglu.pdf> adresinden 24 Nisan 2018 tarihinde alınmıştır, s.143-163.
- Laffer, A. B. (2004). The Laffer Curve: Past, Present, and Future. *The Heritage Foundation*, 1765, 1-16.
- Leff, N. (1979). Economic Development through Bureaucratic Corruption. *Washington DC: University Press of America*.
- McCoskey, S., & Kao, C., (1998). A Residual-Based Test of The Null of Cointegration in Panel Data. *Econometric Reviews*, 17(1), 57-84.
- Meriç, M. (2004). Yolsuzluk Nedenleri ve Önlemeye Yönelik Çalışmalar. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, 12, 71-85.
- Mitchell, D. J. (2011). Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması. (Çev. Sinan Çukurçayır). *Maliye Dergisi*, 161, 326-336.
- Mo, P. H. (2001). Corruption And Economic Growth. *Journal of Comparative Economics*, 29(1), 66-79.

- Monte, A. & Papagni, E. (2001). Public Expenditure, Corruption and Economic Growth: The Case of Italy. *European Journal of Political Economy*, 17(1), 1-24.
- Monteiro, M. R., Brandao, E. F. M. & Martins, F. V. (2011). A Panel Data Econometric Study of Corporate Tax Revenue in European Union: Structural, Cyclical Business and Institutional Determinants. *FEB Working Papers*, 437, 1-36.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A. (2010). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Neanidis, K. C., Rana, M. P., & Blackburn, K. (2017). An Empirical Analysis of Organized Crime, Corruption And Economic Growth. *Annals of Finance*, 13(3), 273-298.
- Oktar, S. A. (2010). *Vergi Hukuku* (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Organ, İ. ve Ergen, E. (2017). Türkiye’de Vergi Yükünün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Bir Çalışma. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27, 197-207.
- Öğünç, F. & Yılmaz, G. (2000). Estimating Underground Economy In Turkey. *The Central Bank Of The Republic Of Turkey Discussion Paper*, 1-29.
- Öncel, M., Çağan, N. ve Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku*. (2. Baskı) Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548.
- Öner, E. (2012). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Örücü, A. İ., Aysu, A. ve Bakırtaş D. (2012). Yolsuzluğun Kurumlar Vergisi Gelirleri Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Analizi. *Maliye Dergisi*, 163, 539-556.
- Özbilen, Ş. (2010). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Özçentik, Ü. (2014). Türkiye’de Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*, İzmir.
- Özekicioğlu, S. & Bayar, Y. (2017). Tax Revenues, Corruption And Governance In OECD Countries: A Panel Regression Analysis. *The Journal Of Economic Sciences: Theory And Practice*. 74(2), s.51-63.
- Özsemerci, K. (2003). *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri* (Birinci Basım). T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 27, Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Özsemerci, K. (2005). Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluk Ve Yozlaşmanın Kültürel Altyapısı. *Sayıştay Dergisi*, 58, 3-20.
- Öztürk, N. (2014). *Maliye Politikası* (Güncellenmiş 2. Baskı). Sivas: Ekin Yayınevi.
- Pedroni, P. (2000). Fully- Modified OLS for Heterogeneous Cointegrated Panels. *Advances in Econometrics*, 15, 93-130.
- Pehlivan, O. (2010). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2014). *Vergi Hukuku* (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi). Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pesaran, M. H. (2004). General Diagnostic Tests for Cross Section Dependence in Panels. *Cesifo Working Paper*, No: 1229, 1-40.
- 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 CrossSection Dependence. *Journal of Applied Econometrics*, 22(2), 265-312.
- Pesaran, M. H., Ullah, A., & Yamagata, T. (2008). A Bias-Bdjusted LM Test of Error Cross-Section İndependence. *Econometrics Journal*, 11(1), 105-127.
- Pesaran, M. H. & Yamagata, T. (2008), Testing Slope Homogeneity in Large Panels. *Journal of Econometrics*, 142(1), 50-93.

- Podobnik, B., Shao, J., Njavro, D., Ivanov, P. & Stanley, H. (2008). Influence of Corruption on Economic Growth Rate and Foreign Investment. *The European Physical Journal B*, 63, 547-550.
- Potanlar, K. S., 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.
- Powell, B., Manish, G.P. & Nair, M. (2010). Corruption, Crime and Economic Growth. *Handbook on the economics of crime*, 328-341.
- Salisu, M. (2000). Corruption in Nigeria. *Lancaster University Management School Working Paper*. 2000/006, 1-27.
- Sandalcı, U. ve Sandalcı, İ. (2017). OECD Ülkelerinde Ekonomik Büyüme ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Ampirik Analizi: 1990 – 2014. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 51-62.
- Sarılı, M. A. (2002). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. *Bankacılar Dergisi*, 41, 32-50.
- Sarkar, H. & Hassan, M. A. (2001). Impact of Corruption on the Efficiency of Investment: Evidence from a Cross-country Analysis. *Asia-Pacific Development Journal*, 8(2), 111-116.
- Sayan, İ. Ö. ve Kışlalı, M. (2004). Yolsuzluk Üzerine Ekonometrik Bir Çalışma. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi GETA Tartışma Metinleri*, 73, 1-18.
- Smith, A. (1776). *An inquiry into the Nature and Causes of the Wealth Ofnations*. London. George Routledge and Sons.
- Swaleheen, M. & Stansel, D. (2007). Economic Freedom, Corruption and Growth. *Cato Journal*, 27(3), 343-358.
- Şen, H. (2003). Olivera – Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Maliye Dergisi*, 143, 1-28.

- Şener, O. (2010). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi* (Tıpkı 11. Baskı). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2010). *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2011). *Türk Vergi Sistemi Dersleri* (6. Baskı). Bursa: Ekin Kitapevi.
- Tanzi, V. (1998). Corruption Around the World; Causes, Consequences, Scope, and Cures. *IMF Staff Paper*, 45(4), 559-594.
- Tanzi, V. & Davoodi, H. R. (2000). Corruption, Growth and Public Finances. *IMF Working Paper*, 182, 1-27.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54. Seri, 67-90.
- Taytak, M. (2016). Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 1933-1957.
- Tekbaş, A. ve Dökmen, G. (2007). Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı. *Maliye Dergisi*, 153, 195-213.
- Tekeli, İ. ve Şaylan, G. (1974). Rüşvet Kuramı. *Amme İdaresi Dergisi*, 7(3), 92-113.
- Tepav. (2006). Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler ve Çözüm Önerileri. *TBMM Raporu Tepav Yolsuzlukla Mücadele Kitapları-1*, Ankara: Matsa Basımevi. <http://www.tepav.org.tr/tr/yayin/s/104> adresinden 28 Şubat 2018 tarihinde alınmıştır.
- Thach, N. N., Duong, M. B., & Oanh, T. T. K. (2017). Effects of Corruption on Economic Growth-Empirical Study of Asia Countries. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 3(7).
- Toda, H. Y. & Yamamoto T. (1995), Statistical Inferences In Vector Autoregressions With Possibly Integrated Processes. *Journal of Econometrics*, 66, 225-250.

- Topal, M. H. ve Ünver, M. (2016) Yolsuzluğun Belirleyicileri: Kırılgan Ekonomiler İçin Panel Eş-bütünleşme Analizi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(2), 58-68.
- Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk Ceza Kanunu (2004). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf> adresinden 28 Mart 2018 tarihinde alınmıştır.
- Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası. (2017 Değişikliği). https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2017.pdf adresinden 24 Ocak 2018 tarihinde alınmıştır.
- Uluatam, Ö. (2012). *Kamu Maliyesi* (Yenilenmiş 12. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Vergil, H. ve Ayaş, N. (2009). Doğrudan Yabancı Yatırımların İstihdam Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği. *Iktisat İşletme ve Finans*, 24(275), 89-114.
- VUK. (1961). 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> adresinden 10 Şubat 2018 tarihinde alınmıştır.
- Wagner, A. (1883). *Finanzwissenschaft*. Third Edition. Leipzig. Bir kısmının İngilizce çevirisi için bkz. Musgrave, R. A., & Peacock, A. T. (Eds.). (1958). *Classics in the Theory of Public Finance*. Macmillan: London. ss. 1-15.
- Westerlund, J. (2007). Testing for Error Correction in Panel Data. *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 69(6), 709-748.
- Westerlund, J. & Edgerton, D. L. (2007). A Panel Bootstrap Cointegration Test. *Economics Letters*, 97(3), 185-190.
- Yakar, S. ve Cebeci, K. (2007). Yolsuzluğun Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Teorik Bir İnceleme. *Çimento İşveren Dergisi*, 21(4), 16-29.
- Yavuz, A. ve Çiçek, S. (2009). Isparta İlinin Vergi Gelirlerinin Analizi Yoluyla Sosyo-Ekonomik Yapısı Üzerine Bir İnceleme. *Maliye Dergisi*, 157, 166-182.
- Yavuziğit, M. H. (1996). Türkiye’de Rüşvet ve Yolsuzlukların Nedenleri İle Çözüm Yollarının Tartışılması. *Sayıştay Dergisi*, 23, 11-36.

Yılmaz, A. ve Kılavuz, R. (2002). Türk Kamu Bürokrasisinin İşlemsel Sorunları Üzerine Notlar. *C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(2), 17-31.

