



T.C.

**ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

MALİYE ANABİLİM DALI

**KURUMSAL KALİTENİN VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:
PANEL VERİ ANALİZİ**

DOKTORA TEZİ

YAKUP TAŞDEMİR

**TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. MEHMET AVCI**

ÇANAKKALE – 2023



T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

**KURUMSAL KALİTENİN VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:
PANEL VERİ ANALİZİ**

Doktora Tezi

Yakup TAŞDEMİR

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Mehmet AVCI

Çanakkale – 2023



T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



Yakup TAŞDEMİR tarafından Doç. Dr. Mehmet AVCI yönetiminde hazırlanan ve **29/08/2023** tarihinde aşağıdaki jüri karşısında sunulan “**KURUMSAL KALİTENİN VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: PANEL VERİ ANALİZİ**” başlıklı çalışma, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü **Maliye Anabilim Dalı**’nda **DOKTORA TEZİ** olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmza

Doç. Dr. Mehmet AVCI

(Danışman)

Prof. Dr. Burcu Kılınç SAVRUL

Prof. Dr. Tarık VURAL

Prof. Dr. Gökhan DÖKMEN

Dr. Öğr. Üyesi Hilal GÖRKEM

Tez No : 10577895

Tez Savunma Tarihi : 29/08/2023

Prof. Dr. Ahmet Evren ERGİNAL
Enstitü Müdürü

.././20..

ETİK BEYAN

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi taahhüt ve beyan ederim.

Yakup TAŞDEMİR

29/08/2023

TEŞEKKÜR

Bu tezin gerçekleştirilmesinde, çalıŐmam boyunca benden bir an olsun yardımlarını esirgemeyen saygı değer danışman hocam Doç. Dr. Mehmet AVCI'ya, yapmış oldukları öneriler ve eleştiriler ile tezin gelişimine katkıda bulunan ve Tez İzleme Komisyonumda yer alan Prof. Dr. Burcu Kılınç SAVRUL ve Dr. Öğr. Üyesi Hilal GÖRKEM hocalarıma;

Zorlu alıŐma sürecinde manevi desteğini benden esirgemeyen kıymetli eŐim Őule TAŞDEMİR'e ve kızım Zeynep Erva TAŞDEMİR'e;

Eğitim hayatım boyunca maddi ve manevi desteklerini biran olsun benden esirgemeyen annem iek TAŞDEMİR'e, babam Nurettin TAŞDEMİR'e ve kardeŐim Yusuf TAŞDEMİR'e sonsuz teŐekkürlerimi sunarım.

Yakup TAŞDEMİR
anakkale, Ağustos 2023

ÖZET

KURUMSAL KALİTENİN VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: PANEL VERİ ANALİZİ

Yakup TAŞDEMİR

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi

Danışman: Doç. Dr. Mehmet AVCI

29/08/2023, 295

Kurumsal iktisat, iktisadi faaliyetlerin sosyal, politik ve hukuki yapılar ile yakından ilişkili olduğunu kabul etmekte ve kurumların ekonomik davranışları şekillendirmedeki rolünü vurgulamaktadır. Buna göre iktisadi davranışlar sadece ekonomik faktörlerin değil aynı zamanda kanunlar, normlar ve gelenekler gibi formel ve informal kurumların etkisiyle de şekillenmektedir. Söz konusu davranışlar arasında vergi uyumu, son dönemde kurumsal iktisadi görüş doğrultusunda bir inceleme alanı olarak popülerlik kazanmıştır. Vergi altyapı, sağlık ve eğitim gibi kamu hizmetlerini finanse eden temel gelir kaynağı olduğundan vergi uyumu oldukça önemlidir. Vergi ile ilgili davranışları şekillendirme noktasında ekonomik teşvik ve cezaların ötesinde kurumsal yapı ve toplumsal normların rolünü göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Ülkelerin kurumsal yapılarının bir değerlendirmesi olan kurumsal kalite göstergesi, ekonomik, politik ve sosyal faaliyetleri kolaylaştırmada formel ve informal kurumların ne düzeyde etkin, verimli ve adil olduğunu ifade etmekte ve kurumlar ile ilgili ampirik literatürün temel değişkenlerinden birisi olarak ön plana çıkmaktadır.

Bu çalışma, 2006-2020 dönemine ilişkin kurumsal kalite ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi 24 gelişmekte olan ülke için panel veri analizi tahmin yöntemlerini kullanarak araştırmaktadır. Çalışmada hem kurumsal kalite değişkeni hem de kurumsal kalite değişkenini oluşturan ekonomik, politik ve hukuki kurumsal kalite değişkenleri ve bunların alt göstergeleri üzerinden analizler gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular kurumsal kalite

ve bunu oluşturan ekonomik, politik ve hukuki kurumsal kalitedeki iyileşmelerin vergi uyumunu pozitif yönde etkilediğini ortaya koymaktadır. Gelişmekte olan ölkeler vergi uyumunu artırmak üzere kurumsal çerçeveslerini güçlendirmeye dönük politikalar geliştirmelidir. Bu bağlamda özellikle politik kurumları iyileştirmeye dönük stratejilerin vergi uyumu üzerinde daha etkili olacağı söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyumunu, Kurumlar, Gelişmekte Olan Ölkeler, Panel Veri.



ABSTRACT

THE EFFECT OF INSTITUTIONAL QUALITY ON TAX COMPLIANCE: PANEL DATA ANALYSIS

Yakup TAŞDEMİR

Çanakkale Onsekiz Mart University

School of Graduate Studies

Doctoral Dissertation in Public Finance

Advisor: Assoc. Prof. Mehmet AVCI

29/08/2023, 295

Institutional economics posits that economic activities are intricately linked with social, political, and legal frameworks. Accordingly, economic behavior is shaped not only by economic factors but also by the influence of formal and informal institutions such as laws, norms and traditions. One such behavior that has gained increased attention in line with the institutional economic perspective is tax compliance. Taxes are paramount, as they are the primary source of revenue that funds vital public services, including infrastructure, healthcare, and education. To fully understand tax-related behavior, it is imperative to look beyond mere economic incentives and penalties and to consider the impact of institutional structures and societal norms. The indicator of institutional quality measures a country's institutional framework by evaluating how efficiently, effectively, and fairly both formal and informal institutions support economic, political, and social activities. This indicator has emerged as a foundational variable in empirical studies on institutions.

This study examines the relationship between institutional quality and tax compliance from 2006 to 2020, using panel data analysis estimation methods across 24 developing countries. The analysis encompasses the institutional quality variable as well as its sub-indicators, specifically those related to economic, political, and legal institutional quality. The results indicate that both overall institutional quality and enhancements in the economic, political, and legal sub-indicators positively influence tax compliance. To increase tax compliance, developing countries should focus on strengthening their institutional

frameworks. In this vein, strategies aimed at enhancing political institutions appear to have a pronounced impact on tax compliance.

Keywords: Tax, Tax Compliance, Institutions, Developing Countries, Panel Data.



İÇİNDEKİLER

JÜRİ ONAY SAYFASI.....	i
ETİK BEYAN	ii
TEŞEKKÜR	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	viii
SİMGELER VE KISALTMALAR	xii
TABLolar DİZİNİ.....	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xv

BİRİNCİ BÖLÜM GİRİŞ

İKİNCİ BÖLÜM KURUMLAR, KURUMSAL İKTİSAT VE KURUMSAL KALİTE

2.1. Kurum Kavramı ve Kurumların İktisadi Hayattaki Önemi	7
2.2. Kurumsal İktisadi Yaklaşım	20
2.2.1. Kurumsal İktisadi Yaklaşımın Doğuşu ve Gelişimi	21
2.2.2. Eski Kurumsal İktisadi Yaklaşım	26
Alman Tarihsel Okulu	26
Amerikan Kurumsalcılığı	28
2.2.3. Yeni Kurumsal İktisadi Yaklaşım.....	33
İşlem Maliyetleri.....	38
Mülkiyet Teorisi	40
Sözleşme Teorisi.....	43
Yeni İktisat Tarihi.....	46
Kamu Tercih ve Politik Ekonomi	49
Yeni Sosyal Ekonomi	49
Kolektif Eylem Teorisi	51
Firma (Organizasyon) Teorisi	52
Hukuk ve Ekonomi	57

2.2.4. Kurumsal İktisatçılar Perspektifinden Devlet	57
2.2.5. Kurumsal İktisat Perspektifinden Vergi.....	61
Kurumsal İktisatçıların Vergi Yaklaşımı.....	61
Kurumsal İktisat, Mali Sosyoloji ve Vergi Uyumu	64
2.3. Kurumların Göstergesi: Kurumsal Kalite.....	68
2.3.1. Kurumsal Kalite Kavramı ve Kapsamı	68
Hesap Verebilirlik.....	71
Hukukun Üstünlüğü.....	76
Yolsuzluğun Kontrol Edilmesi	79
Bürokrasinin Kalitesi.....	80
Politik Yapı.....	81
2.3.2. Kurumsal Kalite Endeksleri	84
Dünya Bankası Dünya Yönetişim Göstergeleri Endeksi.....	85
Dünya Ekonomik Özgürlük Endeksi.....	85
Heritage Vakfı Ekonomik Özgürlük Endeksi.....	86
Uluslararası Ülke Risk Bileşenleri Rehberi.....	86
Politik Haklar ve Sivil Özgürlükler Endeksi	86
Küresel Rekabet Edebilirlik Raporları	87
Yolsuzluk Algılama Endeksi	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUMU VE KURUMSAL KALİTE İLİŞKİSİ

3.1. Vergi Uyumu: Kavramsal Çerçeve.....	88
3.2. Vergi Uyumunu Açıklamaya Yönelik Teorik Yaklaşımlar.....	96
3.2.1. Ekonomik Yaklaşım ve Yaklaşım Yönelik Eleştiriler	96
3.2.2. Psikolojik ve Davranışsal Yaklaşımlar	109
Beklenti Teorisi (Sosyal ve Psikolojik Yaklaşım).....	110
Sosyal Etkileşimler Teorisi.....	113
Vogel (1974) Teorisi	114
Song ve Yarbrough (1978) Vergi Uyumu Davranış Modeli	115
Kaygan Yamaç Modeli.....	116
Avustralya Vergi İdaresi (AVİ) Vergi Uyum Modeli	120
3.2.3. Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu Yaklaşımı	123

3.3. Kurumsal Perspektiften Vergi Uyumu	126
3.3.1. Formel Kurumlar ve Vergi Uyumu İlişkisi.....	127
Hükümetler ve Vergi Uyumu İlişkisi	128
Vergi Sistemi ve Vergi İdaresinden Kaynaklanan Faktörler ve Vergi Uyumu İlişkisi	130
Hesap Verebilirlik ve Vergi Uyumu İlişkisi.....	140
Hukukun Üstünlüğü ve Vergi Uyumu İlişkisi.....	146
Bürokrasi ve Vergi Uyumu İlişkisi.....	150
Yolsuzluğun Kontrolü ve Vergi Uyumu İlişkisi.....	152
Ülkelerin Yönetim Biçimleri ve Vergi Uyumu İlişkisi	155
3.3.2. İnfornel Kurumlar ve Vergi Uyumu İlişkisi	158
Vergi Kültürü ve Vergi Uyumu İlişkisi.....	158
Vergi Kültürünün Modellenmesi.....	162
Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu İlişkisi	167
Sosyal Sermaye ve Vergi Uyumu.....	169
3.4. Kurumsal Kalite ve Vergi Uyumu: Ampirik Literatür	171

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AMPİRİK ANALİZ

4.1. Araştırmanın Metodolojisi.....	184
4.1.1. Araştırmanın Önemi.....	184
4.1.2. Araştırmanın Amacı.....	185
4.1.3. Araştırmanın Kısıtlılıkları	186
4.1.4. Araştırmanın Modeli, Veri Seti ve Kapsamı.....	186
4.1.5. Araştırmanın Yöntemi.....	197
4.2. Araştırmanın Bulguları	205
4.2.1. Ekonomik Kurumlar ve Vergi Uyumu İlişkisi.....	205
4.2.2. Politik Kurumlar ve Vergi Uyumu İlişkisi.....	214
4.1.3. Hukuki Kurumlar ve Vergi Uyumu İlişkisi	227
4.1.4. Kurumsal Kalite ve Vergi Uyumu İlişkisi	232

BEŞİNCİ BÖLÜM
SONUÇ ve ÖNERİLER

KAYNAKÇA.....	251
EKLER	I
EK 1	I
FRASER ENSTİTÜSÜ EKONOMİK ÖZGÜRLÜKLER ENDEKSİ BİLEŞENLERİ	I
EK 2.....	III
HERİTAGE VAKFI EKONOMİK ÖZGÜRLÜK ENDEKSİ	III
EK 3.....	V
ULUSLARARASI ÜLKE RİSK BİLEŞENLERİ REHBERİ.....	V
EK 4.....	V
POLİTİK HAKLAR VE SİVİL ÖZGÜRLÜKLER ENDEKSİ	V
EK TABLO 5.....	VI
KÜRESEL REKABET EDEBİLİRLİK RAPORLARI	VI
EK TABLO 6.....	VII
KURUMSAL KALİTE VE VERGİ UYUMU İLİŞKİSİ: AMPİRİK LİTERATÜR.....	VII

SİMGELER VE KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATO	Alman Tarihsel Okulu
AVİ	Avustralya Vergi İdaresi
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
IMF	Uluslararası Para Fonu
PwC	PricewaterhouseCoopers
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
UNDP	Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı
YKİ	Yeni Kurumsal İktisat

TABLULAR DİZİNİ

Tablo No	Tablo Adı	Sayfa No
Tablo 1	Politik, Ekonomik ve Hukuki Kurumlar	13
Tablo 2	Formel ve İformel Kurum Ayrımı	15
Tablo 3	Hesap Verilebilirliğin Sınıflandırılması	72
Tablo 4	Ekonomik Yaklaşım ile Psikolojik ve Sosyolojik Yaklaşımın Karşılaştırılması	123
Tablo 5	Mükelleflerin Devletten Talepleri	142
Tablo 6	Araştırma Modelleri	187
Tablo 7	Veri Açıklaması	188
Tablo 8	Araştırmanın Örnekleme	197
Tablo 9	Tanımlayıcı İstatistikler	206
Tablo 10	Gelişmekte Olan Ülkelere Ait Vergi Uyumu ve Ekonomik Kurumların Kalitesi Ortalamaları	208
Tablo 11	Ekonomik Kurumların Alt Bileşenleri İtibariyle Ortalamaları	210
Tablo 12	Ekonomik Kurumlar İçin Korelasyon Matrisi	211
Tablo 13	Ekonomik Kurumlar ve Vergi Uyumu Tahmin Bulguları	213
Tablo 14	Politik Kurumlara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	215
Tablo 15	Politik Kurumların Ortalama Değerleri	217
Tablo 16	Politik Kurumlar İçin Korelasyon Matrisi	222
Tablo 17	Politik Kurumlar ve Vergi Uyumu Tahmin Bulguları	224
Tablo 18	Hukuki Kurumlara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	227
Tablo 19	Hukuki Kurumların Ortalama Değerleri	228
Tablo 20	Hukuki Kurumlara İlişkin Korelasyon Matrisi	229
Tablo 21	Hukuki Kurumlar ve Vergi Uyumu Tahmin Bulguları	230
Tablo 22	Kurumsal Kaliteye İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	232

Tablo 23	Kurumsal Kalitenin Ortalama Değerleri	233
Tablo 24	Kurumsal Kaliteye İlişkin Korelasyon Matrisi	234
Tablo 25	Kurumsal Kalite ve Vergi Uyumunu Tahmin Bulguları	235
Tablo 26	Analiz Sonuçlarına İlişkin Özet Bilgiler	236



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil No	Şekil Adı	Sayfa No
Şekil 1	Yeni Kurumsal İktisadın Çalışma Alanları ve Temsilcileri	37
Şekil 2	Kavramsal Çerçeve: Altın Üçgen	38
Şekil 3	Sözleşme Teorisi	46
Şekil 4	Organizasyon Teorisi	55
Şekil 5	Kurumsal Politik Güç ve Ekonomik Performans Döngüsü	82
Şekil 6	Fiili Politik Güç ve Ekonomik Performans Döngüsü	83
Şekil 7	Vergi Uyumu/Uyumsuzluğu ve Vergi Kapasitesi	94
Şekil 8	Vergi Uyumu ve Uyumsuzluğu Dengesi	106
Şekil 9	Beklenti Teorisi Değer Fonksiyonu	111
Şekil 10	Bireylerin Vergi Uyum Davranışını Etkileyen Ekonomi Dışı Faktörler	114
Şekil 11	Song ve Yarbrough'un Vergi Uyumu Davranış Modeli	116
Şekil 12	Kaygan Yamaç Modeli	118
Şekil 13	Avi Vergi Uyum Modeli	121
Şekil 14	Kamu Harcaması ve Vergileme Rasyonalitesi	126
Şekil 15	Vergi Uyumunu Etkileyen Formel Kurumlar	128
Şekil 16	Laffer Eğrisi	131
Şekil 17	Vergilendirme Maliyeti	135
Şekil 18	Hesap Verebilirlik ve Vergi Uyumu İlişkisi	143
Şekil 19	Vergi Sisteminin Belirliliği/Karmaşıklığı ve Vergi Uyumu İlişkisi	148
Şekil 20	Bürokrasi ve Vergi Uyumu İlişkisi	151
Şekil 21	Politik Güç ve Vergi Uyumu İlişkisi	155
Şekil 22	Vergi Kültürü Algısının Karşılaştırmalı Analizi	159

Şekil 23	Basitleştirilmiş Vergi Kültürü Modeli	162
Şekil 24	İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli	164
Şekil 25	İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli ve Vergi Davranışı	165
Şekil 26	Değerlerin Vergi Uyumu Üzerine Etkisi	166



BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Kurumsal iktisat, iktisadi faaliyetler ile kurumlar arasındaki etkileşimi açıklamaya çalışmaktadır. Kurumsal iktisadi düşünce, iktisadi davranışların sadece arz ve talep gibi iktisadi etkenler ile açıklanamayacağını ve söz konusu davranışların kurumlar tarafından etkilendiğini ileri sürmektedir. Diğer bir ifade ile iktisadi davranışlar sadece ekonomik faktörler üzerinden değil ayrıca kanunlar, normlar ve gelenekler gibi formel ve informel kurumların etkisiyle de şekillenmektedir. Formel kurumlar, hukuk sistemi, devlet ve düzenleyici kurumlar gibi iktisadi faaliyetleri denetleyen ve düzenleyen yazılı kanunları ve resmi organları ifade ederken informel kurumlar ise iktisadi davranışları yönlendiren toplumsal normları, gelenekleri ve yazılı olmayan kuralları kapsamaktadır.

Toplumun en küçük birimi olan insanın davranışları ve bu davranışları etkileyen faktörler, iktisadın önemli inceleme alanlarından bir tanesidir. Klasik iktisatçılar, bireylerin *homo-economicus* olduğunu ileri sürmektedir. Başka bir ifadeyle bu iktisadi anlayışa göre bireyler, piyasadaki tüm işlemler hakkında tam bilgiye sahip olan ve sadece kendi çıkarları peşinde hareket eden ekonomik ajanlardır. Dolayısıyla bu iktisadi anlayışta bireylerin ekonomik kararları üzerinde etkili olan faktör kâr ya da çıkar maksimizasyonudur. Ayrıca bu iktisadi anlayışta oyunun kuralları piyasa tarafından belirlenmekte ve beklenmedik bir sorun ile karşılaşıldığında *görünmez bir el* yardımıyla bu sorun kendiliğinden bir çözüme kavuşturulmaktadır.

Kurumsal iktisatçılar ise bu varsayımları gerçeklikle bağdaşmadığı için reddetmektedir. Kurumsal iktisatçılara göre bireylerin sadece *homo-economicus* olarak değerlendirilmesi, bireyin ahlaki duygulardan tamamen yoksun bırakıldığı anlamına gelmektedir. Oysa bireyler içinde yaşamış olduğu toplumun geçmişten birikimli olarak getirmiş olduğu değerlerden etkilenmektedir. Başka bir ifadeyle kurumsal iktisatçılar, formel ve informel kurumların bireylerin kararları üzerinde etkili olduğunu ileri sürmektedir. Bu nedenle kurumsal iktisatçılar bireyleri *homo-economicus* değil, *homo-institutionalist*

olarak tanımlamakta ve ekonomik olayları daha zengin bir bakış açısıyla analiz etmektedirler.

Kurumların üzerinde etkili olduğu ve bireylerin davranışlarını şekillendirdiği önemli konulardan birisi de vergilerdir. Devlet açısından önemli bir gelir kaynağı olan vergiler, mükellefler bakımından ise önemli bir maliyet kalemidir. Bu bağlamda devletin vergi gelirlerini nasıl arttırabileceği, mükelleflerin neden vergi ödediği, mükellefleri vergi ödemeye yönelten faktörlerin neler olduğu gibi sorular yaklaşık yarım yüzyıldır birçok araştırmacının dikkatini vergi uyumu konusuna çekmektedir.

Vergi uyumu üzerine gerçekleştirilen ilk çalışmalarda mükelleflerin vergi uyum kararları üzerinde vergi denetim oranları, vergisini zamanında ödemeyen mükelleflere verilen cezalar, vergi oranları, vergi teşvikleri, mükelleflerin gelir düzeyleri ve stopaj gibi ekonomik faktörlerin etkili olduğu ileri sürülmüştür. Fakat bu çalışmalarda bireylerin içerisinde yaşamış oldukları toplumun yapısı, toplumun sahip olduğu değer yargıları, toplumun formel ve informel kurumlarının kalitesi gibi çok sayıda faktörün mükelleflerin kararları üzerindeki etkisi ihmal edilmiştir. Bireylerin vergi uyumu kararının sadece ekonomik faktörler üzerinden değerlendirilmesi bireyi tüm ahlaki değerlerden ve duygulardan yoksun bırakmaktadır. Aynı zamanda böyle bir değerlendirme vergi uyumu konusunun da tam olarak anlaşılmasını güçleştirmektedir. Nitekim birçok ülkede vergi denetim oranları ve cezalar düşük olmasına rağmen vergi uyum düzeyleri yüksektir. Bu durum vergi uyumu konusunun tam olarak anlaşılabilmesi noktasında daha zengin bir bakış açısını gerektirmektedir. Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren gerçekleştirilen çalışmalarda ekonomik faktörlerin yanı sıra, toplumun vergi kültürü ve ahlakı, sahip olduğu normlar, hükümete, vergi idaresine ve yöneticilere duyulan güven, din, cinsiyet, yaş, medeni hal gibi çok sayıda faktörün mükelleflerin kararları üzerinde etkili olduğu araştırmacılar tarafından ortaya konulmuştur.

Son yıllarda araştırmacıların vergi uyumu ile ilgili olarak üzerinde yoğunlaştığı çalışma alanlarından birisi de kurumlardır. Bu bağlam da vergi ile ilgili davranışları yönlendirmede ekonomik teşvik ve cezaların ötesinde kurumsal yapı ve toplumsal kuralların

rolünün dikkate alınması önem taşımaktadır. Kurumlar ve vergi uyumu ilişkisi konusu, iktisadi hayatın önemli bir unsuru olan vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi kararında formel ve informel kurumların ne şekilde etkide bulunduğu araştırılmasını gerektirmektedir.

Kurumlar, vergi uyumunu özellikle güven unsuru açısından irdelemektedir. Buna göre devlet veya vergi idaresine karşı kişilerin duyduğu güven vergisel yükümlülüklerin gönüllü bir şekilde yerine getirilmesi bakımından belirleyici konumdadır. Buna göre vergilerin uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve vergi sisteminin adil olup olmadığı güveni dolayısıyla vergi uyumunu etkilemektedir. Formel kurumların dışında toplumsal normlar da vergi uyumunu şekillendirmede önem taşımaktadır. İnfornel bir kurum olarak toplumun vergiye bakış açısı vergi uyumu üzerinde etkili olabilmektedir. Vergi kaçırmanın toplumsal olarak hoş karşılanmadığı ve etik dışı bir davranış olarak görüldüğü toplumlarda vergi uyumunun daha yüksek olması beklenmektedir. Dolayısıyla bireyin içinde yaşadığı toplumun bakış açısı bireyin vergisel davranışlarını etkileyebilmektedir. Sonuç olarak vergi uyumu bağlamında bireylerin davranışları; güven, toplumsal normlar, tarihsel süreç ve formel kurumlar ile ilişkisinden etkilenebilmektedir.

Kurumlar bireylerin iktisadi davranışlarını yönlendiren formel ve informel kural, norm ve uygulamaları ifade ederken bunun gerçek hayatta nasıl işlediğinin anlaşılması gerekmektedir. Bu bağlamda kurumları ölçen bir gösterge olarak kurumsal kalite kavramı ön plana çıkmaktadır. Kurumsal kalite bir ülkede formel ve informel kurumların iktisadi, sosyal ve siyasi faaliyetleri kolaylaştırmada ne derece etkin, verimli ve adil olduğunun bir göstergesidir. Diğer bir ifade ile bir ülkenin kurumsal anlamda performansını ölçen ve kurumların ne kadar iyi işleyip işlemediğini yansıtan bir ölçümdür. Buna göre kurumsal kalitenin yüksek olması kurumların sağlam, güvenilir, şeffaf ve adil olduğunu ve iktisadi, sosyal ve politik faaliyetleri kolaylaştırdığını ifade ederken düşük kurumsal kalite ise yolsuzluğun, verimsizliğin ve gizliliğin olduğunu ve iktisadi, sosyal ve politik faaliyetleri zorlaştırdığını göstermektedir. Son yıllarda kurumların iktisat literatüründe kazandığı popülerlik altında kurumsal kaliteyi ölçen uluslararası kurum ve kuruluşların yayınlamış oldukları veriler ve bunların çeşitli ekonometrik tahmin yöntemleri ile kullanımı bulunmaktadır.

Bu çalışmada kurumsal bir perspektiften kurumsal kalitenin vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmaktadır. Araştırmanın temel hipotezi kurumsal kalitedeki iyileşmenin vergi uyumunu artıracığı savıdır. Bu hipotezi test etmek üzere gelişmekte olan 24 ülke örneklem olarak belirlenmiştir. Bu ülkeler belirlenirken, Dünya Bankasının yapmış olduğu ülke sınıflandırmasından yararlanılmış ve aralarında Türkiye'nin de bulunduğu orta üst gelir grubuna ait ülkeler analize dahil edilmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerin yapısal sorunları arasında düşük kurumsal kalite ve düşük vergi uyumu dikkat çekmektedir. Bu durum söz konusu ülkelere dönük başarılı politikalar üretilebilmesi bakımından kurumların performansının dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır. Çalışma, 2006-2020 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışmada hem zaman hem de yatay kesit boyutu bulunduğu için veri yapısı panel veri formatındadır. Bu nedenle değişkenler arasındaki ilişkinin tahmininde panel veri yöntemi kullanılmıştır.

Çalışmada kurumsal kalite verisi olarak Dünya Bankası tarafından yayınlanan *Dünya Yönetişim Göstergeleri (The Worldwide Governance Indicators(WGI))*, PRS grup tarafından yayınlanan *Uluslararası Ülke Risk Bileşenleri Rehberi (International Country Risk Guide (ICRG))*, Fraser Enstitüsü tarafından yayınlanan *Dünyada Ekonomik Özgürlük(Economic Freedom of the World)*, Haritage Vakfı'nın yayınladığı *Ekonomik Özgürlük Endeksi (Index of Economic Freedom)* ve Freedom House'un yayınlamış olduğu *Dünyadaki Özgürlük (Freedom in the World)* veri setleri kullanılmıştır. Söz konusu veri kaynaklarından yararlanılarak kurumsal kaliteyi temsil eden 22 gösterge analiz kapsamına dahil edilmiştir. Bu çalışmada literatürdeki çalışmalardan farklılık özellikle tercih edilen kapsamlı kurumsal kalite değişkeni bakımından öne çıkmaktadır. Böylece her bir kurumsal kalite göstergesinin bireysel olarak vergi uyumunu ne şekilde etkilediği tespit edilebilmektedir.

Çalışmada kurumsal kalite göstergelerinin bireysel olarak analize dahil edilmesinin yanı sıra ekonomik, politik ve hukuki kurumsal kalite alt bileşenleri bakımından da bir sınıflandırma yapılmıştır. Literatürde gerçekleştirilen çalışmalarda kurumların vergi uyumu üzerine etkisi incelenirken genellikle kurumsal kalite göstergeleri ayrı ayrı analize dahil edilmiştir. Bu tür çalışmalar, literatüre önemli katkılar sağlamakla birlikte kurumların bir

bütün olarak vergi uyumunu nasıl etkilediği sorusu merak uyandırmaktadır. Bu çalışmada ekonomik, politik ve hukuki kurumların her birinin vergi uyumu üzerindeki etkisi ayrı ayrı araştırılmıştır. Böylelikle hem gelişmekte olan ülkelerde vergi uyumunun artırılabilmesi için hangi kurumlara daha fazla ağırlık verilmesi gerektiğinin ortaya konulması sağlanmış olmakta hem de literatürde bu alanda yaşanan boşluğun giderilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmaya ait bazı kısıtlar da söz konusudur. Çalışma kapsamında yer alan örneklem veri mevcudiyeti çerçevesinde belirlenmiştir. Çalışmada vergi uyumunu temsil eden veri, Dünya Bankası ve PwC Grup tarafından yayınlanan *Vergi Ödemek (Paying Taxes)* raporlarından elde edilmiştir. Bu veri orta ölçekli kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. Bireysel vergi uyumunu zaman ve kesit boyutu itibarıyla ortaya koyan bir veri seti söz konusu değildir. Her ne kadar vergi uyumu kurumlar vergisi mükelleflerinden elde edilen bir veri olsa da nihayetinde ilgili ülke için vergi uyumunu gösteren bir veridir. Literatürde de söz konusu verinin araştırmalarda kullanıldığı görülmektedir.

Çalışmada panel veri tahmin yöntemleri kullanılmıştır. Panel veri hem zaman hem de kesit boyutu itibarıyla daha fazla bilgiyi sunması nedeniyle literatürde sıklıkla kullanılmaktadır. Veri yapısının statik veya dinamik panel veri analizine uygun olduğu anlaşılmış ve gerçekleştirilen ön testler sonrasında sabit etkiler tahmincisi kullanılmıştır. Analiz sonrasında elde edilecek detaylı bulguların gelişmekte olan ülkelerde özellikle vergi uyum düzeyini artırabilmek ve devletin daha etkin hizmet sunması bakımından uygun politikaların üretilmesinde politika yapıcılara katkı sağlaması beklenmektedir.

Çalışma giriş ve sonuç bölümleri dahil beş bölümden oluşmaktadır. İkinci bölüm kurum kavramını, kurumsal iktisadi düşüncüyü ve kurumsal kalite kavramını ele almaktadır. Bu bölümde kurum kavramının tanımına, formel ve informel kurum ayırımına, eski ve yeni kurumsal iktisat okullarına, yeni kurumsal iktisadın iktisadi analizlere getirmiş olduğu yeniliklere, kurumsal iktisatçıların devlete ve vergi konusuna bakış açılarına, vergi uyumu literatürüne sağlamış oldukları katkılara ve kurumsal kalitenin ölçüm yöntemlerine değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde vergi uyumu ve kurumsal kalite ilişkisinin teorik boyutu ele alınmıştır. Bu bölümde vergi uyumunun tanımına, gönüllü ve zorunlu vergi uyumu ayırımına, vergi uyumu ile ilişkili kavramlara, vergi uyumunu açıklamaya yönelik yaklaşımlara, bu yaklaşımların arasındaki farklılıklara değinilmiştir. Bu bölümde ayrıca vergi uyumunu etkileyen faktörler, formel ve informel kurumlar olmak üzere ikiye ayrılmış ve bu faktörlerin vergi uyumu üzerine etkisi ortaya konulmuştur. Bu bölümde son olarak kurumsal kalite ve vergi uyumu arasındaki ilişkiye yönelik ampirik literatüre yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde öncelikle araştırmanın; önemi, amacı, kapsamı, örnekleme, sınırlılıkları ve modeli hakkında bilgiler verilmiştir. Daha sonra araştırmanın bulguları ortaya konulmuştur.

Çalışmanın beşinci bölümünde ise sonuç ve önerilere yer verilmiştir. Bu bölümde gerçekleştirilen analizin bulguları yorumlanmış ve gelişmekte olan ülkelerde vergi uyumunun arttırılabilmesi için kurumsal yapının nasıl iyileştirilebileceği konusunda öneriler ortaya konulmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR, KURUMSAL İKTİSAT VE KURUMSAL KALİTE

2.1. Kurum Kavramı ve Kurumların İktisadi Hayattaki Önemi

Kurum kavramı esasen sosyoloji bilimine ait bir kavramdır. Sosyologlar kurumları, zamanla bir toplumun içerisinde formel (resmi, devlet tarafından yapılan düzenlemeler) ya da informal şekilde yerleşmiş aile, eğitim, din, ahlak, kültür, ekonomi ve siyaset vb. toplumsal yaşamda yer alan ve insan davranışlarını şekillendiren temel sosyal yapılar olarak tanımlamaktadır (Aktan ve Aktan, 2019: 66).

Sosyoloji bilimine ait bir kavram olmasına rağmen kurum kavramı son yıllarda farklı disiplinlerdeki bilim insanlarının da ilgisini çekmeyi başarmıştır. Kurum kavramıyla ilgilenen bilimlerden birisi de iktisat bilimidir. İktisatçıların kurumsal faktörlere yönelmesinde klasik iktisatçıların ekonomik büyüme ve kalkınma ile ilgili konularda girdilere, çıktılara ve üretim fonksiyonlarına odaklanıp, bireylerin veya firmaların ekonomik kararları üzerinde etkili olan kurumsal yapıyı görmezden gelmeleri önemli bir etken olmuştur (Hodgson, 2009: 3).

Alman Tarihsel Okulu (ATO) (Schumpeter, Schmoller, Sombart ve Weber), Amerikan Kurumsalcılığı (Veblen, Mitchell ve Commons) ve Avusturya İktisat Okulu (Menger) bireylerin davranışları üzerinde etkili olan kurumsal yapıyı sosyoloji literatüründen çıkartıp iktisat literatürüne dahil ederek, ekonomik sorunların çözümüne ilişkin farklı bir bakış açısı ortaya koymuşlardır. Bu iktisatçılardan sonra North, Coase ve Williamson gibi iktisatçılar ise işlem maliyetleri, mülkiyet hakları, sosyal sermaye, sözleşme teorisi ve firma (organizasyon) teorisi gibi daha önce iktisadi analizlerde dikkate alınmamış ya da ihmal edilmiş birçok konuyu iktisat literatürüne kazandırmışlardır.

Kurum kavramının iktisadi açıdan ele alınması, kavramın iktisadi açıdan tanımlanmasını da zorunlu kılmaktadır. İktisatçıların tarafından ele alındığı 19. yüzyıldan

itibaren kavramın kapsamı genişlemiştir. 20. yüzyılın ortalarına kadar kurumlar bir düşünce alışkanlığı (informel kurumlar) şeklinde ele alınmış ve eski kurumsal iktisatçılar (Veblen, Hamilton ve Ayres) tarafından söz konusu alışkanlığın bireylerin ekonomik kararları üzerinde etkili olduğu iddia edilmiştir. 20. yüzyılın ortalarından itibaren işlem maliyetleri, firma ve sözleşme teorileri, mülkiyet hakları, sosyal sermaye ve hukukun üstünlüğü gibi çok sayıda konunun yeni kurumsal iktisatçılar tarafından iktisadi analizlere dahil edilmesi kurum kavramının zenginleşmesine katkı sağlamış, ancak üzerinde fikir birliğine varılmış bir tanımın yapılmasını da zorlaştırmıştır.

Takip eden kısımda eski ve yeni kurumsal iktisat okullarının temsilcilerinin kurum kavramına ilişkin tanımlamalarına yer verilmiştir. Böyle bir ayrımın yapılması, zaman içerisinde kurum kavramına yönelik bakış açısındaki değişimin anlaşılması bakımından önemli görülmektedir.

ATO'nun önemli temsilcilerinden Schmoller (1900-1904) kurum kavramını tanımlarken kurum ve organ ayrımı yapmakta ve kurumların iktisadi hayattaki rolüne vurgu yapmaktadır. Ona göre insan vücudu için anatomi neyse, iktisadi hayat için kurum ve organ da odur. Bu bağlamda Schmoller kurumu, hangi sosyal veya ekonomik amaca yönelmiş olursa olsun kendine özgü bir ortaya çıkışı ve gelişimi olan, binlerce yıl boyunca art arda gelen kuşakların hareketleri için bir çerçeve, bir kalıp görevi gören düzenlemeler şeklinde tanımlamaktadır. Organ ise kurumun kişiselleşmiş yönünü ifade etmektedir. Buna göre devleti oluşturan anayasa ve yasa vb. unsurlar kurum iken, devletin kendisi ise organdır (Chavance, 2009: 4).

Kurumsal iktisadın kurucusu olarak adlandırılan ve Amerikan kurumsalcılığının önde gelen temsilcilerinden Veblen çeşitli çalışmalarında kurum üzerine tanımlar ortaya koymuştur. Bu tanımlamalarının hepsinde ortak nokta düşünce alışkanlıklarıdır. Veblen, *Mülkiyetin Başlangıcı (The Beginnings of Ownership)* adlı eserinde kurumları mülkiyet kavramı üzerinden açıklamakta ve mülkiyet kavramının barbar toplumların düşünce alışkanlıklarında şekillendiğini ifade etmektedir (Veblen, 1898a: 354). *Marjinal Faydanın Sınırlamaları (The Limitations of Marginal Utility)* başlıklı eserinde ise kurumu, toplumun

çoğunluğu tarafından kabul edilen düşünce alışkanlıkları şeklinde tanımlamaktadır (Veblen, 1909: 126).

1918 yılında Amerikan Ekonomi Kongresi'nde ilk kez kurumsal iktisat kavramını kullanan Hamilton, kurum kavramını Veblen'e benzer bir şekilde tanımlamaktadır. Hamilton'a göre kurum, bir grubun alışkanlıklarına veya bir halkın geleneklerine gömülü olan, yaygınlık ve süreklilik gösteren bir düşünce veya eylem biçimini ifade etmektedir (Hodgson, 2005: 235).

Commons ise kurumları tanımlarken kolektif eyleme vurgu yapmaktadır. Bu bağlamda kurumlar, bireylerin kurallara aykırı ve başkalarına zarar veren eylemlerini denetleyen, bu eylemlere sınırlama koymak koşuluyla diğer bireylerin özgürlük alanını genişleten ve haksız rekabeti önleyen kolektif eylemdir (Commons, 1934: 73).

Eski kurumsal iktisadın 1980'li yıllarda Avrupa'da tekrardan yükselişe geçmesinde etkili olan Geoffrey Hodgson kurumu, bir toplumun sosyal etkileşimini yapılandıran önceden belirlenmiş ve toplumun sosyal kuralları içerisine yerleştirilmiş ortak sözleşmelerden oluşan dayanıklı bir sistem olarak tanımlamaktadır (Hodgson, 2003: 163).

Avusturya iktisat okulunun temsilcilerinden Carl Menger, kurumları pragmatik ve organik kurumlar olmak üzere ikiye ayırmıştır. Pragmatik kurumlar, kendiliğinden ortaya çıkmayan, insanlar tarafından karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik yapılan formel düzenlemelerle ortaya çıkartılan toplumsal yapılardır. Organik kurumlar ise bir toplumda zamanla gelişen alışkanlıklardır (Menger, 1963:131-132; Özçelik, 2007:201-204).

Bu tanımlamalardan farklı olarak North, kurumları bir toplum içerisinde oynanan oyunun kuralları ve insanlar arasındaki etkileşimi biçimlendiren ve yine insanlar tarafından oluşturulan kısıtlamalar olarak tanımlamaktadır. Bu tanımdaki kısıt kavramı anayasa ve yasa vb. resmi kuralların yanı sıra resmi olmayan fakat bir toplumda yüzlerce yıllık yaşanmışlıkların neticesinde ortaya çıkan ve sadece o topluma özgü kuralların insanların

yaşamındaki yerini ifade etmektedir. Dolayısıyla North, toplumsal düzenin sağlanması adına insan davranışlarına bir kısıtlama getiren tüm unsurları kurum olarak nitelendirmektedir (North, 2002: 9-12). North, bu tanımla birlikte kurumların üç önemli özelliğini de ortaya koymaktadır. Bunlar; insanlar tarafından tasarlanmaları, insanların davranışlarına kısıtlama koymaları ve asıl etkilerinin teşvikler yoluyla ortaya çıkmasıdır (Acemoğlu ve Robinson, 2008: 2). North'un kurumlara yönelik tanımı kendisinden sonra gelen birçok araştırmacıya da ilham olmuştur.

North'un tanımından yola çıkan fakat daha kapsayıcı bir tanım ortaya koyan Greif (2006: 30)'e göre kurum, birlikte (sosyal) bir davranış düzeni oluşturan kurallar, inançlar, normlar ve organizasyonlar sistemidir. Bu sistem insanlar tarafından üretildiği için toplumsaldır ve davranışını etkilediği her bir birey açısından dışsaldır. Kurumu oluşturan farklı toplumsal yapılar bireyi, teknolojik olarak mümkün olan pek çok davranış arasından en uygun olanı takip etmeleri için motive eder ve onları bu davranışı seçmeye yönlendirir.

North'un kurum tanımından yola çıkan bir diğer kişi ise Olsson'dur. Olsson (1999: 1-2), kurumlara yönelik iki tanım ortaya koymaktadır. Bu tanımların ilkinde kurumlar, insanların belirsizlik ve eksik bilgi varlığında diğer insanların ne yapacaklarına dair beklentiler oluşturmaya yardımcı olan oyunun kurallarıdır. Olsson ikinci ve daha kapsamlı tanımında ise North'un kurum yaklaşımını benimseyerek kurumları insanlar arasındaki etkileşimi şekillendiren, insanlar tarafından tasarlanmış kurallar veya kısıtlamalar şeklinde tanımlamaktadır.

Aktan ve Aktan (2019: 67-68) kurumları bir toplumun içerisine formel ya da informel şekilde yerleşmiş olan kurallar bütünü şeklinde tanımlamaktadır. Örneğin toplumsal yaşamdaki karmaşıklığı gidermek ve bireyler arasındaki düzeni tesis etmek için devletler tarafından oluşturulan hukuk, çok sayıda formel kuraldan oluşan bir kurumken, kültür ise bireylerin birlikte yaşamasının sonucunda kendiliğinden ortaya çıkan çok sayıda kuralın bütününe ifade eden informel bir kurumdur. North, Greif, Olsson ve Aktan ve Aktan'ın yapmış oldukları tanımların ortak yönü kurum ve kural ayrımıdır. Yazarlara göre kurum bir bütünü ifade ederken, kurallar ise bu bütüne ait parçaları ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle

kuralların birleşimi kurumları oluşturmaktadır. Örneğin; bir topluma özgü din kuralları, ahlak kuralları, görgü kuralları, ekonomik hayata ilişkin kurallar, hukuk kuralları ve sosyal düzenin sağlanması için oluşturulan ya da kendiliğinden oluşan kurallar, o topluma özgü formel ve informel kurumları oluşturmaktadır (Aktan ve Vural, 2006a: 4; Akkan ve Vural, 2006b).

Rodrik vd. (2004)'de kurum kavramını tanımlarken piyasa ekonomisini ön plana çıkarmaktadır. Rodrik vd. (2004)'nin kurum tanımı, Olsson'un (1999)'un daha önce bahsedilen ilk tanımına kıyasla daha kapsamlı olup kurumları; piyasa yaratıcı, piyasa düzenleyici, piyasa istikrarını sağlayıcı ve piyasa meşrulaştırıcı kurumlar olmak üzere dört gruba ayırmaktadır. Mülkiyet haklarını koruyan ve bireyleri üretim yapmaya teşvik eden kurumlar *piyasa yaratıcı* kurumlardır. Piyasa başarısızlığına sebep olan dışsallıklar, tekeller, asimetrik bilgi vb. sorunları çözmeye çalışan kurumlar *piyasa düzenleyici* kurumlardır. Fiyat istikrarı ve tam istihdamı sağlamaya yönelik politikalar üreten ve uygulayan kurumlar *piyasa istikrarını sağlayıcı* kurumlar iken geliri yeniden dağıtmak suretiyle ekonomik ve sosyal problemleri ortaya çıkarmaya çalışan kurumlar ise *piyasa meşrulaştırıcı* kurumlardır.

Williamson, *Yeni Kurumsal Ekonomi: Hisse Almak İleriye Bakmak* (The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead) adlı eserinde kurumları kurumsal değişim süreci bağlamında ele almakta ve sosyal yapıyı oluşum ve değişim açısından zordan kolaya doğru dört dereceye ayırmaktadır. Literatürde organizasyon teorisi olarak da bilinen bu yaklaşımda birinci derece *sosyal derinlik* olarak adlandırılmakta ve bu aşamada örf, adet, gelenek, görenek ve dini inanışlar gibi informel unsurlar bulunmaktadır. Bir toplumda bu tür unsurların yerleşmesi oldukça uzun bir zaman almaktadır. Dolayısıyla Williamson'un kurum yaklaşımındaki en zor aşama bu aşama iken diğer aşamalara gidildikçe değişimin zorluk düzeyi azalmakta ve hızı artmaktadır. İkinci aşama *kurumsal çerçeve* aşamasıdır. Bu aşamada anayasa, yasa, sözleşmeler ve mülkiyet hakları gibi yasal kurallar belirlenir. Başka bir ifadeyle ikinci aşama oynanacak oyunun kurallarının belirlenmesi ile ilgilidir. Fakat bu aşamada gerçekleştirilen düzenlemeler işlem maliyetlerine yol açarak piyasa etkinliğini bozabilir. Üçüncü aşama *yönetişim* aşamasıdır. Bu aşama oyunun oynanması ile ilgilidir. Oyunun etkinlik seviyesinde oynanmasını engelleyen faktör ise işlem maliyetleridir. Bu aşamada yönetim yapıları tekrar gözden geçirilerek işlem maliyetleri indirilmeye

çalışılmaktadır. Dördüncü aşama ise neoklasik kaynak tahsisi ve istihdam aşamasıdır. Bu aşama, neoklasik yaklaşım ile ilgili olup kaynakların fiyat ve miktar arasındaki dağılımını ifade etmektedir (Williamson, 2000: 595-599; Williamson, 1998: 26-29).

Kurum kavramına ilişkin yapılan tanımlar ışığında kurumların hem formel hem de informel oluşumlar şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir. Kurumlara ilişkin kendi tanımımızı ortaya koymadan önce formel ve informel kurum ayrımının yapılması hem ortaya konulacak tanım açısından hem de bir sonraki bölümde incelenecek olan vergi uyumu ve kurumsal kalite ilişkisinin anlaşılması bakımından önem taşımaktadır.

Genel olarak, siyasi, hukuki, ekonomik ve sosyal çevreyi oluşturan, bir hukuk metninde ya da anayasada yazılı olarak belirtilen kurallara formel kurum denilmektedir (Dobler, 2011: 15). Formel kurumlara, mülkiyet hakları, yazılı hukuk kuralları (anayasa, uluslararası anlaşmalar, yasa, yönetmelikler, sözleşmeler ve bunlara ait maddelerin her biri vb.) kamusal, sosyal ve ekonomik regülasyonlar ve hükümet biçimleri örnek olarak verilebilir (Kaufmann vd., 2018: 388; Misiura ve Rozkwitalska, 2019: 46). Bunların dışında, bu kuralları yürürlüğe koyan, uygulayan ve hukuka uygunluğunu denetleyen yasama, yürütme ve yargı organları ile bu organlara bağlı olarak faaliyet gösteren tüm tüzel kişilikler de birer kurumdur (Horodnic, 2018: 871). Formel kurumlar Tablo 1’de görüldüğü üzere politik, ekonomik ve hukuki kurumlar olmak üzere üç gruba ayrılabilir.

Tablo 1

Politik, Ekonomik ve Hukuki Kurumlar

Politik Kurumlar	Ekonomik Kurumlar	Hukuki Kurumlar
Siyasi (Politik) İstikrar ve Şiddet/Terörizm Yokluğu	Hükümetin Büyüklüğü	Mülkiyet Hakları
İfade Özgürlüğü ve Hesap Verilebilirlik	Sosyoekonomik Koşullar	Yasal Sistem ve Mülkiyet Hakları
Yolsuzluğun Kontrolü	Ticaret Özgürlüğü	Hukuk ve Düzen
Hükümetin Etkinliği		Hukukun Üstünlüğü
Hükümetin Dürüstlüğü		
Hükümetin İstikrarı		
Demokratik Hesap Verilebilirlik		
Hükümetin İşlevi		
Seçim Süreci		
Politik Çoğulculuk ve Katılımcılık		
Politik Haklar		
Yolsuzluk		
Regülasyonlar		

Kaynak: (World Bank (<https://info.worldbank.org/governance/wgi/>), PRS Group (<https://www.prsgroup.com/explore-our-products/icrg/>), Heritage Foundation (<https://www.heritage.org/index/explore>), Fraser Institute (<https://www.fraserinstitute.org/economic-freedom/map?geozone=world&page=map&year=2020>), Freedom House (<https://freedomhouse.org/report/freedom-world>) tarafından yayınlanan kurumsal kalite endekslerinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur).

Politik kurumlar, siyasi karar alma sürecinin etkinliğini, hükümetin politika belirleme ve uygulama gücünü, belirlenen ve uygulanan politikaların kalitesini, hükümetin hesap verilebilirliğini ve yolsuzlukla mücadele düzeyini gösteren kurumlardır. Ekonomik kurumlar, hükümet tarafından uygulanan politikaların bireylerin yatırım ve tüketim tercihleri üzerine etkisini, hukuki kurumlar ise bireylerin karar alırken ve uygularken sahip oldukları yasal güvenceyi ifade etmektedir.

Politik, ekonomik ve hukuki olarak ortaya çıkan formel kurumlar, bireylerin kararları üzerinde (yatırım kararları, tüketim kararları, vergi uyumu ya da uyumsuzluğu ile ilgili kararları vb.) önemli bir etkiye sahiptir. Bireyler bu formel kurumlara (yazılı hukuk kurallarına) uymadıkları takdirde ilgili kanun hükmü gereği bir ceza ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu cezalar, para cezası olabileceği gibi hapis cezası da olabilmektedir. Bununla birlikte bireylerin kararları üzerinde sadece formel kurumlar etkili değildir. Bu kurumların yanı sıra bireylerin davranışları; ahlak, kültür, değer yargıları, güven, gelenek ve görenekler ile din ve inanç sistemleri, politik ideolojiler, yolsuzluk ve rüşvet (olumsuz anlamda) gibi yazılı olmayan ve genellikle bir ülkeye özgü özellikler taşıyan (din haricinde) informel kurumlar tarafından da etkilenmektedir. Bazı yazarlara göre informel kurumlar, bireylerin kararları üzerinde formel kurumlardan daha etkili olmaktadır (North, 1990 ve 2005; Williamson, 2000; Aoki, 2001; Greif, 2006; Boettke vd., 2008; Acemoğlu ve Robinson, 2013; Kaufmann vd., 2018). Formel ve informel kurum ayrımı Tablo 2’de ele alınmaktadır.



Tablo 2

Formel ve informal kurum ayrımı

Ayrım Noktası	Formel	İnformel
Ortaya koyan açısından	Formel kurumlar kendiliğinden ortaya çıkmazlar. Bu kurumlar, devlet tarafından ortaya çıkartılırlar.	İnformel kurumlar, süreç içerisinde kendiliğinden ortaya çıkmıştır.
Dayanağı açısından	Hukuktur.	Topluma özgü gelenek ve göreneklerdir.
Yazılı olup olmaması açısından	Yazılıdır.	Yazılı değildir.
Kontrolü sağlayan ve cezayı veren açısından	Bireylerin kurallara uyup uymadığı devlet ve onun yetkilendirdiği kuruluşlar tarafından takip edilir ve kurallara uymayanlara cezası mahkemeler tarafından verilir.	Kontrolü toplum tarafından yapılır ve kurallara uymayanlar toplum tarafından cezalandırılır.
Dışsallık ve içsellik açısından	Bireylerin kararları üzerinde etkili olan dışsal bir faktördür.	Bireylerin kararları üzerinde etkili olan içsel bir faktördür.
Değişim zamanı açısından	Formel kurumlar sürekli değişim halindedir. Dolayısıyla bu kurumların değişimi kolaydır.	Uzun yıllar yaşanmışlıkların neticesinde ortaya çıktıkları için değişimi zordur.
Maliyet açısından	Bu kurumları ortaya koymanın ve yürütmenin idari maliyetleri söz konusudur.	İnformel kurumlara uymak gönüllülük esasına dayandığı için genellikle bir maliyet yaratmazlar.

Kaynak: (Aktan ve Aktan, 2019: 72-74'ten türetilmiştir).

Formel ve informal kurumlar arasındaki en önemli farklılıklardan bir tanesi bir kuralın dışarıdan bir otorite tarafından dikte edilip edilmediğidir. Bireylerin kararları üzerinde, kendi hür iradeleriyle uymuş olduğu kurumlar içsel, bir otoritenin dikte etmesiyle uymuş olduğu kurumlar ise dışsal bir faktördür. Formel kurumlar, bireyin dışındaki bir otorite tarafından (devlet ya da devletin kurumları) belirlenmekte ve bireyler bu kurumlara uyması için kamu gücü kullanılarak zorlanmaktadır. Dolayısıyla bireyler bir karar alırken yaptırım ile karşılaşmamak için formel kurumları dikkate almak zorundadır. Bu nedenle formel kurumlar, bireylerin kararları üzerinde etkili olan dışsal bir faktördür (Aktan ve Aktan 2019: 72-73).

İnformel kurumlar ise bireylerin, bireysel ya da kolektif öğrenme yoluyla diğer bireylerden gördüğü bazı kuralları benimsemesi ve kendi hayatına uygulamasıyla ortaya çıkmaktadır. Devlet ya da devletin kurumları, bireyleri bu kurallara uymaya zorlayamaz. Bireyler, bu kuralları kendi iradeleriyle benimserler ve uygularlar. Dolayısıyla informel kurumlar, bireylerin iç dünyaları ile ilişkilidir. Başka bir ifadeyle informel kurumlar bireylerin kararları üzerinde etkili olan içsel faktörlerdir. Bireyler, informel kurallara uymamaları takdirde hukuki anlamda bir ceza ile karşı karşıya kalmazlar. Fakat bireyler toplum tarafından genel kabul görmüş kurallara uymamaları durumunda sosyal dışlanma ile karşı karşıya kalabilirler (Gaaliche, 2013: 2; Aktan ve Aktan, 2019: 72).

Formel ve informel kurumlar arasında önemli bazı ayrımlar olsa da bu iki kurum birbirinden ayrı düşünülemez. Bu kurumlar, birbirlerini tamamlayıcı bir niteliğe sahiptir (Misiura ve Rozkwitalska, 2019: 46). Formel ve informel kurumların birbirlerini tamamlayıcılık özelliği iki şekilde ortaya çıkabilmektedir (De Soysa ve Jütting, 2006: 6). Bunlardan ilki, toplumsal kalkınmanın sağlanabilmesi için iki kurumunda etkin bir şekilde çalıştığı durumdur. Böyle bir yapı içerisinde iki kurum birbirini tamamlayarak hem birbirlerini hem de toplumu daha iyi bir noktaya çıkarabilir. Örneğin hükümetin vergi kaçakçılığını engellemeye yönelik kapsamlı bir düzenlemeyi yürürlüğe koyduğunu varsayalım. Eğer toplumun vergi ahlakı (informel kurum) yüksek ise bu yasa hükümetin beklediğinden çok daha fazla bir etki meydana getirebilir. Benzer bir şekilde devlette uyguladığı kapsayıcı gelir ve gider politikalarıyla toplumun vergi ahlakını yükseltebilir.

İkincisi ise formel ve informel kurumlardan birisi etkisiz çalışması durumunda diğerinin onu tamamlamasıdır (De Soysa ve Jütting, 2006: 6). Örneğin vergi idarelerinin (formel kurum) tüm vergi mükelleflerini denetlemesi mümkün değildir. Toplumun vergi bilinci, kültürü veya ahlakının (informel kurumlar) yüksek olması durumunda, vergi denetimleri (formel kurum) yetersiz olsa bile vergi mükellefleri içsel bir motivasyonla vergilerini eksiksiz olarak ödeyebilmektedir. Benzer bir şekilde formel kurumlar da informel kurumların eksikliğini giderebilirler. İyi bir şekilde organize edilmiş olan formel kurumlar uygulamış oldukları politikalarla ekonomik büyüme ve kalkınmaya, yolsuzluğun ve yoksulluğun azaltılmasına, bürokrasinin azaltılmasına ve işlem maliyetlerinin

düşürülmesine katkı sağlayarak kamu kurumlarına olan güveni (informel bir kurum) arttırabilir (Acemoğlu vd., 2005: 390-391; Misiura ve Rozkwitalska, 2019: 46).

Formel ve informel kurumlar birbirlerini dışlayıcı bir etki de meydana getirebilirler. Kapsamlı bir şekilde oluşturulmuş bir vergi kanunu, toplumun vergi ahlakının düşük olması sebebiyle istenilen etkiyi oluşturamayabilir. Diğer taraftan devletler de uygulamış oldukları yanlış politikalarla toplumun güvenini ve vergi ahlakını olumsuz etkileyebilir.

İster tamamlayıcı isterse dışlayıcı özelliklere sahip olsun kurumlar bireylerin kararları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Buradan hareketle kurumları, bireylerin yaşamının her alanına sirayet eden ve yine bireyler tarafından oluşturulan ya da bir toplumda yüzlerce yıllık yaşanmışlıkların sonucunda kendiliğinden ortaya çıkan ve bireylerin eksik bilgi ve kısıtlı rasyonalite ile aldıkları kararlar üzerinde etkili olan formel ve informel kurallar ve kısıtlar bütünü şeklinde tanımlamak mümkündür.

Eski kurumsal iktisatçılar, tanımlamalarını klasik yaklaşımın kurumları iktisadi analizlerde ihmal ettiği savından hareketle gerçekleştirmişler ve kurumların varlığını ve iktisadi analizlerdeki önemini vurgulamışlardır. Fakat bunu gerçekleştirirken kurumları genel düzeyde ele almışlar ve işlem maliyetleri, asimetrik bilgi problemi, kaynak tahsisi, istihdam, hukukun üstünlüğü, demokrasi vb. spesifik konulara değinmemişlerdir. Yeni kurumsal iktisatçılar ise kuruma ilişkin tanım ortaya koyarken eski kurumsalcıların mirasından yararlanarak kurumların varlığını ispat etmekten ziyade bahsi geçen spesifik konulara yönelmişlerdir.

Kurum kavramı bağlamında iki ekolün ortak noktaları bulunmaktadır. Bu noktalar şu şekilde sıralanabilir (Hodgson, 1998):

- Kurumlar birdenbire ortaya çıkmamış ve tarihsel bir süreç içerisinde birbirlerini takip eden nesillerin katkılarıyla oluşmuştur.
- Bilgi eksiktir ve kurumlar bu eksikliğin giderilmesinde hayati bir öneme sahiptir.

- Kurumlar iktisadi aktörlerin (birey, firma ya da başka bir unsur) kararları üzerinde etkilidir.
- Tüm kurumların kendilerine has karakteristik özellikleri bulunmaktadır.
- Kurumlar durağan değildirler. Aksine sürekli bir evrim süreci içerisindeyler.

Kurumların ekonomik hayata etkisi onlara yüklenen misyon ile yakından ilişkilidir. Kurumlar belirli bir grubun çıkarlarına hizmet edecek şekilde oluşturulabileceği gibi toplumun çıkarlarına hizmet edecek şekilde de oluşturulabilir. Bu iki farklı kurum yapısının ekonomik gelişmişlik üzerindeki etkisi de doğal olarak farklı olmaktadır.

Toplum yararına ve iyi bir şekilde oluşturulmuş kurumlar, ekonomik faaliyetlere ilişkin işlemlerin maliyetini azaltarak faaliyetlerin daha adaletli ve güvenli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Bu çerçevede kurumlar; ekonomik büyüme ve kalkınma, istihdam, enflasyon, kayıt dışı ekonomi, vergi gelirleri ve kişi başına milli gelir gibi makro ekonomik göstergeler üzerinde toplum yararına iyileşmelere katkı sunmaktadır. Toplumun belirli bir kesimine öncelik tanıyan kurumlar ise bireylerin kaynaklara erişim kapasitesini azaltarak ekonomik büyüme ve kalkınmayı yavaşlatmaktadır. Dolayısıyla politika yapıcıların üzerinde yoğunlaşmak zorunda olduğu konu, kurumların önemli olup olmadığı değil, hangi kurumların önemli olduğu ve bu kurumların nasıl inşa edileceğidir (Rodrik, 2007: 154; Ferrini, 2012: 2; Elgin ve Öztunalı, 2014: 145-147; Bakırtaş, 2016: 68-69).

Günümüzde kurumların ülkelerin iktisadi gelişiminde çok önemli bir araç olduğu kabul edilmektedir. Bu bağlamda tarihten bazı örnekler ile konunun açıklanması faydalı olacaktır. Kurumların ekonomik hayata etkisinin en çarpıcı örneği olarak sanayi devrimi gösterilebilir. Sanayi devriminin İngiltere’de ortaya çıkmasında İngiltere’nin sahip olduğu formel ve informel kurumlar etkili olmuştur. Magna Carta ile başlayan süreçte kralın yetkileri sınırlandırılmış ve bu yetkiler yavaş yavaş toplum adına parlamentoya devredilmiştir. Bu değişim ile parlamentonun gücü de artmıştır. Siyasal gücün el değiştirmesi uzun yıllar almıştır. Bu sürecin sonunda kralların yetkileri kısıtlanmış ve parlamentonun yetkileri ise artmıştır. Başka bir ifadeyle politik güç, kısıtlayıcı bir kurum olan kralların elinden alınmış ve kapsayıcı bir güç olan parlamentoya verilmiştir. İşte politik

gücün bu değişimi sanayi devrimi için önemli bir adım olan tekelleştirme yasası yürürlüğe konulmasında etkili olmuştur.

1623 yılında yürürlüğe giren bu yasa ile fikri mülkiyet hakları güvence altına alınmış ve toplumun her kesiminden bireye patent alma hakkı tanınmıştır. Mülkiyet hakkının yasal zeminde toplumun her kesimine eşit bir şekilde tanınması, özellikle dar gelirli bireylerin ekonomik hayata katılımında önemli bir teşvik unsuru olmuştur. Fakat bu fikirlerin uygulamaya geçmesi için bir gelire ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle düşük gelirli bireylerin fikirlerini uygulamaya koyacak gelirleri elde etmesi oldukça önemli bir açmazdır. İşte bu noktada ikinci etken devreye girmektedir. İngiltere’de bankacılık sisteminin kurumsal bir yapıya sahip olması, bankacılık sektöründeki tekelleşmeyi önlemiştir. Bunun neticesinde birbirleri ile rekabet içerisine giren bankalar patent sahiplerine düşük faizli krediler sağlamıştır. Tüm bu etkenler neticesinde İngiltere’de sanayi devrimi gerçekleşmiştir (Acemoğlu ve Robinson, 2013: 37).

Kurumların iktisadi hayata etkisine bir diğer örnek olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD) verilebilir. Klasik iktisadi anlayışta işlem maliyetleri yok ya da çok düşük olarak kabul edildiği için piyasa mükemmel bir şekilde işlemekte ve devletin müdahalesine gerek duyulmamaktadır. North ise klasik iktisatçıların işlem maliyetleri konusundaki varsayımına şiddetli bir şekilde karşı çıkmaktadır. North, Coase’nun *Sosyal Maliyet Sorunu (The Problem of Social Cost)* adlı eserinden de yararlanarak insanlar arasındaki ekonomik etkileşimde çok ciddi işlem maliyetlerinin olduğunu vurgulamaktadır. Hatta ona göre ABD’deki işlem maliyetleri, bu ülkenin Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYİH)’nın %45’ten fazlasına denk gelmektedir. North’a göre işlem maliyetlerinin temelinde yatan etken ise tam bilgiye ulaşma çabasıdır. Tam bilgiye ulaşmak için yapılan her bir araştırma ek işlem maliyetlerinin oluşmasına neden olmaktadır. North’a göre iyi dizayn edilmiş kurumlar, bireylerin birbirleri ile istikrarlı bir şekilde etkileşime girmesine olanak tanıyarak sosyal güveni artırmakta ve bilgiye erişimin maliyetini de azaltmaktadır (North, 2002: 19- 41). Bahsedilen örneklere göre mülkiyet haklarını tesis edici, işlem maliyetlerini azaltıcı ve özel sektörü üretime teşvik edici düzenlemeleri hayata geçiren kurumlar, iktisadi hayatta başarılı performansın elde edilmesi bakımından oldukça önemlidir (North, 1990; Rodrik, 2000; Williamson ve Kerekes, 2011).

2.2. Kurumsal İktisadi Yaklaşım

Sınırsız olan insan ihtiyaçları sınırlı olan kaynaklarla nasıl karşılanacaktır? İşte iktisat, bu sorunun çözümünü arayan disiplinin adıdır. Klasik iktisadi yaklaşımın da etkisiyle uzunca bir süre bu sorunun cevabı kalkınma ve büyüme penceresinden incelenmiştir. Klasik iktisadi yaklaşımda bireyler, piyasa hakkında tam ve doğru bilgi ile donatılmış ve bu bilgiyi kendisi için en faydalı şekilde kullanan kişi (homo economicus) olarak tanımlanmaktadır (Kreps, 1990: 17-18). *Homo economicus* olan bireyler kendileri için en iyi tercihi piyasada arz ve talep tarafından belirlenen fiyatları veri alarak gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla klasik iktisadi anlayışa göre bireylerin tercihlerini etkileyen ana faktör fiyatlardır. Bu nedenle klasik iktisatçıların analizinin odak noktasında arz ve talebin fiyatları nasıl etkilediği sorusu yatmaktadır (Coase, 1998: 72).

Paradigmalara¹ ait varsayımlara ilişkin bazı soruların sorulması gerekmektedir. Bu sorular “*varsayımlar izlenebilir mi?*” ve “*varsayımlar gerçek dünya ile örtüşüyor mu?*” sorularıdır (Coase, 1937: 386). Kurumsal iktisadın doğuşuna zemin hazırlayan husus özellikle klasik paradigmanın varsayımlarıyla ilgili sorulara yanıt arama cabasıdır.

Kurumsal iktisatçılara göre, klasik iktisadi anlayış gerçek dünya ile örtüşmemektedir. Çünkü gerçek dünyada bir toplumda hangi mal ve hizmetlerin kimler tarafından, hangi miktar ve standartta üretileceğini belirleyen ve dolayısıyla da bu mal ve hizmetlerin fiyatları üzerinde etkili olan faktör kurumlardır. Coase, klasik iktisatçıların piyasaya yönelik analizini vücut olmadan kan dolaşımını izlemeye benzetmektedir. Coase’ye göre, vücut olmadan kan dolaşımının bir anlamı olamayacağı gibi kurumları hiçe sayan bir iktisadi analiz de teoride savunulsa bile gerçek hayatta bir anlam taşımayacaktır (Coase, 1998: 72). Dolayısıyla kurumlar iktisadi analizlerin önemli bir parçasıdır. Bu noktadan hareketle kurumsal iktisadi yaklaşımı, formel ya da informel şekilde ortaya çıkmış olan kurumları iktisadi analizlere dahil eden iktisadın bir alt dalı şeklinde tanımlamak mümkündür.

¹ Paradigma: Toplulukların, kurumların ve ülkelerin belli başlı meselelere nasıl yaklaşması gerektiğini belirleyen ortaklıklardır.

2.2.1. Kurumsal İktisadi Yaklaşımın Doğuşu ve Gelişimi

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren kalkınma iktisatçıları ekonomik kalkınma sorunsalını incelerken, kurumsal faktörleri önemli boyutlarıyla değerlendirmişlerdir (Prasad, 2003: 742). North (1990) ve Acemoğlu ve Robinson (2013) iktisadi tarihsel bir çerçevede değerlendirmekte ve bugünün kalkınmış ülkelerinin ardında yatan faktörün kurumsal yapıları olduğunu ileri sürmektedir.

Günümüzde kurumların ülkelerin ekonomik performansları üzerinde etkili olduğunun birçok iktisatçı tarafından kabul edilmesi, kurumsal iktisat ile ilgili tartışmaların ve bu yaklaşımın gelişim sürecinin ortaya konulmasını zorunlu hale getirmektedir. Bu kısımda kurumsal iktisadın gelişim süreci açıklanacak, takip eden kısımda ise kurumsal iktisattaki tartışmalara yer verilecektir.

Kurumsal iktisada yönelik çalışmalar 19. yüzyılın ilk çeyreğinde başlamıştır. Sismondi (1819), istikrarsızlık ve dengesizliğin kaynağı olarak cehaletin (bilgi eksikliğinin) rolüne yaptığı vurguyla, tarihsel-kurumsalcı bir bakış açısından klasik iktisada yönelik ilk metodolojik protestoyu gerçekleştirmiştir. Sismondi'den sonra klasik iktisada yönelik eleştiriler artarak devam etmiştir. Jones (1833)'a göre *“küçük bir dizi genel varsayımdan hareket ederek geniş uygulanabilirlik ilkeleri çıkarabileceğini hayal eden iktisatçılar kendilerini kandırmaktadır. Soyutlama ve tümdengelim yoluyla sonuç elde etmek yerine iktisatçılar analizlerini en geniş tarihsel ve istatistiksel araştırmalara dayandırmalıdır.”* Ana akım iktisadi paradigmaya karşı olan bu görüşler oldukça önemli olmasına rağmen söz konusu çalışmalarda kurumsal iktisat kapsamlı bir şekilde ele alınmamıştır (Hutchison, 1984: 21).

Kurumsal iktisat, kapsamlı bir şekilde ele alınmaya ATO ile başlamıştır. İngiliz klasik iktisadına bir tepki olarak ATO, her toplumun kendi kurallarını belirlemesi gerektiğini ve ekonomik analizler gerçekleştirilirken tarihsel gelişmelere odaklanılması gerektiğini savunmaktadır. ATO'ya göre ancak böyle bir yöntem izlenmesi durumunda ekonomide gerçek bir ilerleme sağlanabilir. ATO'nun kurucusu kabul edilen W. Röscher, iktisat

biliminin soyut-tümden gelimci politik ekonomi bilimi yerine, başta hukuk bilimi olmak üzere diğer sosyal bilimlerle yakından ilişkili, daha geniş kapsamlı ve coğrafi ve tarihsel materyal üzerine inşa edilmiş tümevarıma dayanan bir bilim olması gerektiğini ifade etmektedir (Hutchison, 1984: 21; Parada, 2001: 47).

Schmoller ve Schumpeter gibi ATO'nun diğer bazı temsilcileri de kurumsal iktisat çerçevesinde yayınlar ortaya koymuşlardır. Fakat kurum kavramı ATO'nun temsilcileri tarafından sistematik bir şekilde incelenmemiştir. Bu nedenle kurumsal iktisat, Veblen, Commons ve Mitchell gibi Amerikan merkezli sosyal bilimcilerin çalışmalarıyla ses getirmeyi başarmıştır. Özellikle Veblen ve Commons'un çalışmaları kurumsal iktisadın temellerinin oluşmasına önemli katkılar sağlamıştır (Samuels, 1998: xi). Bu üç sosyal bilimci 20. yüzyılın ilk çeyreğinde iktisat alanında oldukça etkili olmuşlardır. Commons ve Mithcell Amerikan Ekonomi Topluluğunun (AEA) başkanlığını yürütmüşlerdir. Ayrıca Commons Amerika Birleşik Devletleri'nde çok sayıda kurumsal düzenlemenin hayata geçirilmesinde önemli bir rol üstlenmiştir. Akademik kariyeri iktisat olmamasına rağmen Veblen ise saygın iktisat dergilerinde makaleler yayınlamıştır. Dolayısıyla eski kurumsal iktisatçılar hem akademik çevrede hem de politik çevrede etkili olmuşlar ve kurumsal iktisadın yükselmesine önemli katkılar sağlamışlardır (Özçelik ve Özveren, 2015: 23).

ABD'de kurumsal iktisadın ses getirmesinde dönemin ekonomik ve sosyal şartları etkili olmuştur. Amerikan İç Savaşı'nın başlangıcı (1861) ile Birinci Dünya Savaşı arasında geçen zaman diliminde Amerikan ekonomisi hızlı bir büyüme kaydetmiştir. Fakat bu büyüme gelir eşitsizliğinin artmasına yol açmıştır. Dönemin mevcut yasal düzenlemeleri gereği çalışma saatlerinin uzun olması, çalışanların herhangi bir yasal güvencesinin bulunmaması, çocuk işçilerin çalıştırılması, ücretlerin düşük olması ve zaman zaman ortaya çıkan ekonomik durgunluklar toplumun büyük bir kesimi için sosyal ve ekonomik hayatın zorlaşmasına neden olmuştur. Bu durum, klasik iktisat okulunun savunduğu varsayımların tartışılmasına yol açmış ve *bırakınız yapsınlar* felsefesinin inandırıcılığını sarsmıştır. Yaşanan sosyal ve ekonomik gerileme devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiği fikrinin tartışılmasına yol açmıştır. İşte Amerikan kurumsalcılığı bu tartışmaların yaşandığı bir dönemde ortaya çıkmıştır (Beşkaya ve Ursavas, 2014: 3). Amerikan Kurumsalcılığının

savunmuş olduğu düşünceler aşğıdaki gibi ifade edilebilir (Hamilton, 1919: 312; Parada, 2001: 48).

- Klasik denge anlayışı terk edilmeli ve süreç yaklaşımına odaklanılmalıdır.
- Ekonomik ajanlar, sadece kendi çıkarı peşinde hareket eden varlıklar olarak değerlendirilemez. Onlar, kurumlar tarafından etkilenen varlıklardır.
- Ekonomik sistem, varsayımsal, idealize edilmiş ve oldukça rekabetçi bir sistem yerine tarihi-kültürel olayların bir sonucudur.
- Kurumlar ve devlet iktisadi analize dahil edilmelidir. Ancak böyle bir yaklaşımla iktisadi alanda bir bütünlük sağlanır.
- Tam değil eksik bilgi söz konusudur.

20. yüzyılın ilk yarısında etkili olan Amerikan kurumsalcılığı yüzyılın ortalarına doğru önemini kaybetmiştir. Amerikan kurumsalcılığının önemini yitirmesinde üç önemli faktörün etkili olduğu söylenebilir. Bunlardan ilki, 1929 Ekonomik Buhranı sonrasında ortaya çıkan Keynesyen iktisada yönelik ilginin artmasıdır (Parada: 2001: 46). Kurumların ekonomik performans üzerindeki etkisinin ortaya çıkması zaman almaktadır. Fakat kriz dönemlerinde yaşanan ekonomik ve sosyal problemler, ülkeleri kısa vadede sorunların üstesinden gelecek çözümler üretmeye zorlamaktadır. Keynesyen iktisadın önem kazanmasının altında yatan faktör, kısa vadede etkili olan çözümler ortaya koymasındır.

İkincisi, Amerikan kurumsalcılarının temsilcileri arasında bir yeknesaklığın bulunmamasıdır. Söz konusu yaklaşımın bünyesinde kurumları farklı açılardan inceleyen Veblen ve Commons temelli iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Veblen temelli yaklaşım, yeni teknolojinin kurumsal planlar üzerindeki etkilerini ve mevcut sosyal sözleşmelerin ve kazanılmış çıkarların bu değişime nasıl direndiğini araştırmaya odaklanmaktadır. Commons temelli yaklaşım ise hukuk, mülkiyet hakları ve kuruluşlar, bunların evrimi ve yasal ve ekonomik güç üzerindeki etkileri, ekonomik işlemler ve gelir dağılımına odaklanmaktadır. Commons'ın programında yer vermiş olduğu bu konular, Veblen-Ayres yaklaşımında yer almamaktadır. Dolayısıyla Commons'un yaklaşımı aynı zamanda çatışma noktalarının bulunduğu Veblen-Ayres yaklaşımını tamamlayıcı niteliktedir (Rutherford, 1994: 2).

Amerikan kurumsalcıları arasındaki ikinci ayrım noktası klasik iktisada bakış açılarıdır. Veblen, iktisadın evrimsel bir bilim olması gerektiğini düşünmektedir. Bu düşüncesini açıklarken sıklıkla biyoloji biliminin Darwin'in evrim teorisinden bugüne geçirdiği değişim ile iktisadın geçirdiği değişimi karşılaştırmaktadır. Veblen'e göre, Darwin'in evrim teorisinden sonra biyoloji bilimi önemli bir gelişim gösterirken, aynı şeyleri iktisat bilimi için söylemek mümkün değildir. Klasik iktisada göre bireylerin amacı fayda maksimizasyonu olup, bireyler her dönem ve her yerde söz konusu amacı gerçekleştirecek tercihlerde bulunmaktadır. Veblen'in evrimsel iktisat yaklaşımında ise bireylerin ekonomik yaşamının geçmişi ile bağlantılı olduğu ve bireylerin bugün verdiği ya da vereceği kararların geçmişte verdiği kararların etkilerine göre şekilleneceği ileri sürülmektedir. Başka bir ifadeyle Veblen, bireylerin ekonomik hayatının kümülatif bir süreç olduğunu ifade etmektedir. Bu süreç içerisinde değişen ekonomik amaçlar ile bu amaçları gerçekleştirecek araçlar uyumlu hale getirilmektedir (Veblen, 1898b: 373-391). Veblen, ekonomik olayları evrimsel bir bakış açısıyla ele almayan klasik iktisadın tüm varsayımlarını reddetmektedir.

Commons ise başlıca amacını "kapitalizmi kurtarmak" olarak belirlemiş ve bunun da ancak klasik iktisadı bir bütün halinde reddetmek yerine kurumları dikkate alarak ve klasik iktisadın bazı varsayımlarını düzelterek yeniden dizayn edilmesiyle gerçekleştirilebileceğini savunmaktadır (Mitchel, 1935: 637; Vanberg, 1989: 334-336). Commons'ın bu yaklaşımı daha sonra açıklanacak olan yeni kurumsal iktisadın temsilcileriyle de benzerlik göstermektedir.

Amerikan kurumsalcıları arasındaki bir diğer farklılık konusu ise seçim üzerinedir. Commons, doğal ve yapay olmak üzere iki tür seçimden bahsetmektedir. Doğal seçim, bireylerin davranışını şekillendiren duygu, içgüdü gibi düşünce alışkanlıklarıdır. Başka bir ifadeyle doğal seçim bireylerin davranışını şekillendiren içsel faktörleri ifade etmektedir. Yapay seçim ise bireyin davranışını etkileyen etik, mülkiyet ve hukuk kuralları gibi dışsal faktörlerdir (Commons, 1936: 636-638). Dolayısıyla içsel faktörler informel; dışsal faktörler ise formel kurumları işaret etmektedir. Commons'ın ortaya koyduğu doğal ve yapay seçim ayrımı, Veblen ve Commons'ın kurum tanımları çerçevesinde değerlendirildiğinde Veblen'in doğal, Commons'ın ise yapay seçimi benimsediği ifade edilebilir (Hutchison, 1984: 20).

Amerikan kurumsalcılarının önemini yitirmesinde üçüncü etken ise klasik iktisatçıları şiddetli bir şekilde eleştirmelerine rağmen spesifik araştırma konuları oluşturmamaları (Çiçen, 2020: 79) ve 20. yüzyılın ortalarına doğru klasik akımın bir uzantısı olan neoklasik akımın tekrardan yükselişe geçmesidir. Hâkim iktisadi paradigma haline gelen neoklasik yaklaşımda iktisadi kararlar üzerinde kurumların etkisi ya hiç yoktur ya da yok denecek kadar azdır (Chavance, 2009: 42). Kurumsal iktisada olan ilginin azalması kurumsalcıların kendilerini yenilemesini ve spesifik çalışma alanları oluşturmasını zorunlu hale getirmiştir. Neoklasik kökenden gelen Coase, North ve Williamson gibi düşünürler kurumsal iktisadı revize ederek, yeni ekonomi tarihi, kamusal seçim ve politik ekonomi, hukuk ve ekonomi, sosyal ekonomi, kolektif eylem teorisi, bilgi ekonomisi, mülkiyet hakları, sözleşme teorisi, firma teorisi, işlem maliyetleri teorisi gibi çok sayıda çalışma alanını iktisada kazandırmışlardır (Kherallah ve Kirsten, 2001: 7) Yeni kurumsal iktisatçıları olarak adlandırılan bu iktisatçıların neredeyse tamamının Nobel ödülü kazanması ve neoklasik yaklaşıma karşı yumuşak politika izlemeleri kurumsal iktisadı yeniden canlandırmıştır.

Bu faktörlerin yanı sıra neoklasiklerin savundukları denge paradigmasının, bireysel fayda yaklaşımının, tam bilgi varsayımının ve diğer değişkenler sabit iken hipotezinin önemini yitirmiş olması da kurumsal iktisadın yeniden ilgi çekici hale gelmesine katkı sağlamıştır. Tüm bu gelişmeler neticesinde neoklasik akımın temsilcileri dahi kurumların iktisadi analizlerde önemli olduğunu kabul etmişlerdir (Chavance, 2009: 42).

Kurumsal iktisada ilginin artmasında kurumları içeren ampirik literatürün de etkisi bulunmaktadır. Kurumsal yapıyı temsil eden çok sayıda verinin, çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanması araştırmacıların ilgisini çekmiştir. Bu bağlamda literatürde, kurumlar ile ekonomik ve hatta sosyal ve mali performans arasındaki ilişkiyi araştıran birçok ekonometrik çalışmanın yapıldığı görülmektedir.

2.2.2. Eski Kurumsal İktisadi Yaklaşım

İktisatçıların kurumlara olan ilgisi ATO (1840-1930) ve Amerikan merkezli eski kurumsal iktisada (20. yüzyılın sonlarına) kadar uzanmaktadır. Hem ATO'nun hem de eski kurumsal iktisadın temsilcileri kurumların doğasını ve ekonomiye etkilerini analiz konusu yapmışlardır. Günümüzde kurumlardan bahsedilirken bu okulların temsilcilerinin teoriye yapmış oldukları katkılar görmezden gelinmektedir (Hodgson, 2009: 4).

Bu okullar, klasik iktisadın varsayımlarına karşı kurumsal bağlamda ilk eleştirileri getirmişlerdir. Bu iktisat okullarının teoriye yönelik yapmış olduğu katkıların ve klasik iktisada yönelik eleştirilerinin ortaya konulması kurumsal iktisadın ortaya çıkışının ve gelişim sürecinin anlaşılması bakımından önem taşımaktadır. Ayrıca bu okulların kurumlara yönelik yaklaşımlarının açıklanması yeni kurumsal iktisadın ortaya çıkış süreci ve getirmiş olduğu yenilikler bakımından da önem arz etmektedir.

Alman Tarihsel Okulu

İktisat ve ekonomiyi inceleyen bilim dalları gibi devleti ve hukuku inceleyen bilim dalları da kurumları ve organları ya çok büyütme ya da görmezden gelme eğilimi göstermektedirler. Merkantilist yaklaşımda ve Hobbes veya Frederick gibi bireysel düşünürlerin iktisadi yaklaşımlarında kurum ve devlet çok önemli bir yere sahipken, klasik iktisadi devrim ile kurumların iktisadi hayattaki etkinliği uzunca bir süre görmezden gelinmiştir. Klasik iktisadi yaklaşımın kurumlar ile ilgili temel sorunu, miadı geçmiş kurumlar ile kendini yenileyen ve dinamik bir yapıya sahip olan kurum ayrımı yapmaksızın tüm kurumları reddetmesidir. Bu yaklaşıma göre hiçbir kurum kalıcı bir yapıya sahip değildir (Chavance, 2009: 6). Klasik iktisatçıların iktisadi analizlerde kurumları ihmal etmesine ilk tepki 19. yüzyılın ortalarına doğru ortaya çıkan ATO tarafından verilmiştir. ATO'nun klasik iktisatçılara yönelik eleştirileri aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Erginay, 2008: 471; Kala, 2021: 269):

- Bireylerin ekonomik kararlarında sadece bireysel fayda faktörü rol oynamaz. Toplumsal yapı, kültür, hukuk, örf ve adetler, din, vatan sevgisi, tanrı sevgisi vb. formel ya da informel birçok faktör bireylerin kararları üzerinde etkilidir.
- Klasik iktisatçılar her zaman ve her toplumda geçerli olan bir iktisat teorisini savunmaktadır. Bir teorinin her zaman ve her toplumda geçerli olması değişime ihtiyacı olmadığı anlamına gelmektedir. Alman tarihsel okulu klasiklerin bu yaklaşımına şiddetli bir şekilde karşı çıkmaktadır. Değişmeyen hiçbir şey yoktur. Bu kural iktisat teorileri için de geçerlidir. İlk insandan itibaren insanlığın geçirdiği değişim ve geldiği nokta göz önüne alındığında her alanda değişimin yaşandığı görülmektedir. Toplumun her alanında yaşanan değişimin iktisat teorilerini etkilememesi kaçınılmazdır. Bu nedenle her zaman ve her toplumda geçerli olan iktisat teorilerinin belirlenmesi imkansızdır. İktisat teorilerini toplumların yapısını, inanç sistemlerini, tarihsel koşullarını, kültürlerini vb. özelliklerini bilerek belirlemek gerekir.
- Sermaye ve emek arasında bir uyum sağlanmalıdır. Devlet, ekonomik ve sosyal açıdan bir fayda sağlamayan gereksiz maliyetleri ortadan kaldırmak amacıyla yaptığı/yapacağı düzenlemeler ile bu uyumu sağlayabilir.

ATO, iktisadi kararların sosyal, kültürel, tarihsel ve kurumsal faktörlerden etkilendiğini ileri sürmektedir (Senn, 2005: 187). ATO'nun iktisadi olaylara yaklaşım biçimi başka okulları da etkilemiştir. Örneğin Commons, Tarihçi Okul'un Kurumsal Okul üzerindeki etkisini şöyle ifade etmiştir:

“On dokuzuncu yüzyıl boyunca Tarihçi Okul diğer okulların akıl yürütme yöntemlerini tümüyle reddeden Almanya’da (Roscher, Hildebrand, Knies) yükseldi ve günümüzde önemli bir yöntem olan tarihsel araştırma yöntemini iktisada yerleştirdi. Onlar, mevcut üretim ve pazarlama sistemini, geçmişin değişen şartları ile günümüze sunulan bir değişim olarak açıkladılar. Bu okul, klasik okullar tarafından açıkça dışta bırakılan gelenek-görenek, mülkiyet ve çıkar çatışması kavramlarını iktisat bilimine kattı. Tarihçi Okulu, iktisat biliminde önemli faktörler olarak; gelenek, görenek, kanun, mülkiyet hakları, hak ve haksızlık kavramlarına vurgu yapan Etik ve Kurumsal okullara yol açtı” (Hulten, 2005: 173).

ATO, kurumları iktisadi analizlere dahil etmeyen klasik yaklaşıma karşı sistematik olarak ilk tepkiyi gerçekleştirmişler ve Amerikan kurumsalcılarını etkilemişlerdir. Fakat daha önce de belirtildiği üzere kurumları kapsayıcı bir şekilde ele alamamıştır.

Amerikan Kurumsalcılığı

Literatüre yerleşmiş olan eski kurumsal iktisat kavramı, Veblen, Hamilton ve Commons gibi iktisatçıların temsil ettiği Amerikan Kurumsalcılığı için kullanılmaktadır. Daha önce ifade edildiği üzere kurumsal iktisat tabiri ilk kez Amerikan Ekonomi Kongresi'nde Hamilton tarafından kullanılmıştır. Bu kongrede Hamilton, Veblen ve Commons başta olmak üzere birçok iktisatçı bir doktrinin iktisat teorisi olarak kabul edilmesi için gereken beş maddenin olduğunu ve bu beş maddenin kurumsal iktisat tarafından karşılandığını ifade etmişlerdir. Bu maddeler aşağıda açıklanmaktadır.

İktisat teorisi iktisat bilimini birleştirmelidir:

İktisadın sınırları gün geçtikçe genişlemektedir. Para, vergi, ulaşım, iletişim, reklamcılık, finans, sigorta, hukuk ve çevre gibi birçok konu doğrudan ya da dolaylı olarak iktisadın ilgi alanı içerisine girmektedir. İktisadi olayların bir bütün olarak değerlendirilebilmesi için bir iktisat teorisinin tüm bu alanları kapsayıcı ve birleştirici bir niteliğe sahip olması gerekmektedir. Klasik iktisadi yaklaşımın devleti ve kurumları analiz dışında tutan tavrı bu alanlarda çalışma yapan araştırmacıları izole bir şekilde araştırma yapmaya sevk etmektedir. Bu da iktisadi olarak birleşmeyi engellemektedir. Bu hizmeti ancak kurumsal iktisatçılar yapabilir. Kurumsal iktisatçılar, ekonomik örgütlenmeyi genel terimlerle betimlerken para, sigorta, şirket finansmanı, vergi ve iletişim vb. unsurların daha büyük bir bütünde oynadığı rolü işaret etmektedir (Hamilton, 1919: 312).

İktisat teorisi, modern kontrol sorunuyla ilgili olmalıdır:

Başta Veblen olmak üzere kurumsal iktisatçıların üzerinde durduğu konulardan bir tanesi de ticari işletme faaliyetlerinin artık piyasanın mevcut kurumları tarafından yeterince kontrol edilemediğidir. Klasik iktisadi yaklaşıma göre işletmelerin faaliyetleri rekabetçi piyasa yoluyla denetlenmektedir. Piyasa denetimi, işletmelerin aşırı kâr elde etmesini engellemektedir. Kurumsal iktisatçılara göre piyasanın işletmeleri kontrol etme etkisi sadece küçük işletmeler için geçerlidir. İşletmeler büyüdükçe piyasayı etkileme olanakları artmaktadır. Bunun neticesinde haksız rekabet ortaya çıkmakta ve hem küçük üreticiler hem de tüketiciler zarar görmektedir. Aynı zamanda bu tür işlemler; gelir eşitsizliği, yoksulluk, işsizlik, işçi ve tüketici haklarının ihmal edilmesi, negatif dışsallıklar ve kıt olan kaynakların verimsiz bir şekilde kullanılması gibi çok sayıda sosyal ve ekonomik soruna yol açmaktadır (Rutherford, 2010: 1386; Rutherford, 2015: 78).

Özellikle 1929 Ekonomik Buhranı öncesinde piyasanın bu tür problemleri çözme konusunda yetersiz kalması ve sorunların artarak devam etmesi hukuki düzenlemeleri piyasaların kontrolü açısından önemli hale getirmiştir. Kurumsal iktisatçılara göre, bu problemlerin ortadan kaldırılabilmesi için ekonomik faaliyetlerin kamu yararına uygun bir şekilde kontrol edilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle klasik iktisatçılardan farklı olarak kurumsal iktisatçılar, ekonomik faaliyetlerin kamu yararına kontrol edilmesiyle ilgilenmektedir. Bu kontrol de ancak piyasa etkinliğini bozmayacak şekilde tasarlanmış yasalar ile sağlanabilir. Özellikle bu konuda Hamilton'un çalışmaları önemli yer teşkil etmektedir. Hamilton gerçekleştirdiği çalışmalarda ücretlerin, fiyatların, büyük firmaların, işçi ve tüketici haklarının, çalışma saatlerinin, rekabetin ve mali kurumların yasalar ile düzenlenmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Hamilton ve May, 1923; Hamilton, 1932; Hamilton, 1934; Hamilton ve Tucker, 1938).

İktisat teorisinin asıl konusu kurumlardır:

Eski kurumsal iktisadın ABD'de kabul görmesinde sosyal ve ekonomik alanlarda yaşanan problemlerin etkili olduğu belirtilmişti. Bu problemlerin artarak devam etmesi ve

klasik iktisadın çözüme ilişkin bir akıl ortaya koyamaması varsayımlarının sorgulanmasını da beraberinde getirmiştir (Beşkaya ve Ursavas, 2014: 3).

Klasiklerin iddia ettiği gibi tam bilgi gerçek hayatta söz konusu değildir. Bireylerden bazılarının diğerlerinden daha fazla bilgiye sahip olması haksız kazancı ve nihayetinde gelir eşitsizliği sorununu beraberinde getirmektedir. Söz konusu bilgi eksikliğinin yaratacağı sorunların çözümü için piyasanın kontrolü gerekmektedir. Ekonomik hayatın belirli yönlerinin kontrolü, belirli kurumların bilgisini zorunlu kılmaktadır. Örneğin birey enflasyonla ilgilenecekse, toplumun örgütlenmesini mali yönleriyle anlamalıdır. Bu, fiyat sistemi, fiyatlar genel düzeyi, kredinin sanayideki yeri, kamu harcamalarının düzeyi ve türü hakkında tüm bilgileri anlamasını ifade etmektedir. Bu bilgileri de ancak kurumlar sağlayabilir (Hamilton, 1919: 313-314).

İktisat teorisi süreç meseleleriyle ilgilenir:

Klasik iktisadi yaklaşım ve devamında ortaya çıkan neoklasik iktisadi yaklaşım, zamanın bir diliminde kaynakların nasıl dağıldığı sorunu ile ilgilenmektedir. İktisadi olaylara yönelik bu yaklaşım biçimi, zaman içerisinde meydana gelen değişim ve bu değişimin etkilerinin izlenmesi ve anlatılmasıyla uğraşan iktisatçıların çalışma alanlarını kısıtlamaktadır (North, 2002: 170-171). Klasik iktisatçılara göre kaynak dağılımında bir problem ortaya çıkarsa, herhangi bir müdahaleye gerek kalmadan *görünmez el* bu problemi ortadan kaldırmakta ve ekonomi yeniden dengeye gelmektedir. Dolayısıyla klasik iktisatta ekonomik sorunlar mekanik formüllere indirgenmekte ve değer ve miktar teorileri ile çözümlenmektedir (Hamilton, 1919: 314).

Kurumsal iktisatçılara göre iktisadi sistemler, ülkelerin sahip oldukları kültürel sistemin bir parçasıdır. Toplumun bireyleri süreç içerisinde hem değişmekte hem de toplumu değiştirmektedir. Bu değişim iktisadi sistemlerin de değişimini beraberinde getirmektedir. (Gruch, 1984: 548). Kurumsal iktisatçıların süreç meselesi üzerine odaklanmasının ardında yatan faktör de yaşanan bu değişimdir. Özellikle kurumsal iktisadın kurucusu olarak kabul

edilen Veblen (1898b) bu değişim konusu üzerinde durmuş ve iktisadın evrimsel bir bilim olması gerektiğini ileri sürmüştür.

Veblen(1898)'den sonra gelen eski ve yeni kurumsal iktisatçılar da değişim ve süreç meselesi üzerinde durmuşlardır (Demir, 1996: 67). Kurumsal iktisatçılara göre, rekabet, mülkiyet, fiyat yapısı, ücret sistemi ve benzeri kurumlar bireylerin ekonomik kararları üzerinde etkilidir ve ayrıca bu kurumlar statik bir yapıya da sahip değildir. Kurumlar dışsal ve içsel şoklardan etkilenirler. Yeni bir yasanın yürürlüğe girmesi, mevcut yasalarda değişiklik yapılması, mahkeme kararı, savaş ilanı, toplumun alışkanlıklarında meydana gelen değişimler, artan emek talebi, işçilerin greve gitmesi veya grevin yasaklanması ve ücretlerin geçim maliyetinin üzerinde olması vb. birçok faktör sürekli bir değişim halindedir. İçsel ve dışsal faktörlerde meydana gelen değişiklikler, kurumların her birinin bir değişim sürecinde olduğunu göstermektedir. Bu değişim ve gelişim süreci toplumların ekonomik yapısı üzerinde de önemli etkiler meydana getirmektedir (Hamilton, 1919: 314-315).

Acemoğlu ve Robinson (2013; 2021), kurumların değişimi ve bu değişimin ekonomi üzerindeki etkilerini ele alırken her toplumun kritik bir dönemeci olduğunu ve bu dönemde alınan kararların kurumların dönüşümünde ve bu dönüşüme bağlı olarak da toplumun ekonomik performansı üzerinde etkili olduğunu ifade etmektedir. Kritik dönemelerde alınan kararlar ve yapılan düzenlemeler kurumları sömürücü ya da kapsayıcı kurumlara dönüştürmektedir. Sömürücü kurumlar, toplumun dar bir kesiminin çıkarlarına hizmet eden kurumları ifade etmektedir. Bu kurumlara; Orta Çağ Avrupası'nda gücün kilise ve küçük bir zümrenin elinde toplandığı ve toplumun bazı kesimine mülkiyet hakkı tanınmadığı düzenlemeler ile Kuzey Kore, Sovyetler Birliği ve Sovyetler dağıldıktan sonra ortaya çıkan devletlerde mülkiyeti yasaklayan ya da kısıtlayan ve gücün küçük kesimin elinde toplandığı düzenlemeler örnek olarak verilebilir.

Kapsayıcı kurumlar ise sömürücü kurumların aksine toplumun geniş bir kesimine hitap eden ve herkese eşit imkanlar sunan kurumları ifade etmektedir. Kapsayıcı kurumlara; 17. ve 18. yüzyılda İngiltere'de kralın ve yönetici sınıfının gücünü kısıtlayan ve toplumun tüm kesimine eşit fırsatlar sunan düzenlemeler, 1789 Fransız İhtilali ve beraberinde getirdiği

eşitlikçi haklar, Kore Savaşı'ndan sonra Güney Kore'yi Kuzey Kore'den ayıran özel mülkiyeti teşvik eden ve güvence altına alan düzenlemeler, İngiliz sömürsünden kurtulduktan sonra diğer Sahra altı Afrika ülkelerinden farklı olarak Botswana²'nin mülkiyet haklarını korumaya ve piyasa ekonomisini teşvik etmeye yönelik gerçekleştirmiş olduğu düzenlemeler örnek olarak verilebilir (Acemoğlu ve Robinson, 2021; Acemoğlu ve Robinson, 2013).

Bahsedilen bu örnekler dikkate alındığında ülkelerin gelişmişliğinin ve geri kalmışlığının birdenbire oluşmadığı aksine bir süreç içerisinde olduğu görülmektedir. Bu sebeple de iktisat tarihi bu değişim sürecinin ekonomi üzerinde meydana getirdiği etkileri açıklamak zorundadır. Klasik iktisatçılardan farklı olarak kurumsal iktisatçılar bu değişim süreci ile ilgilenirler (Hamilton, 1919: 314-315).

İktisat teorisi, bireylerin kararlarını etkileyen faktörleri dikkate almalıdır:

Klasik iktisadi yaklaşımda iktisadi hayata bireysel *istek, tercih ve seçimlerin* yön verdiği ve bu değişkenlerin herhangi bir başka değişkenden etkilenmediği ileri sürülmektedir. Dolayısıyla klasik yaklaşımda *istek, tercih ve seçim* bağımsız değişkenler olarak ele alınmaktadır. Kurumsal iktisatçılara göre bu varsayım iktisadi olayların açıklanmasında yetersiz kalmaktadır. Bunun nedeni, bu değişkenlerinde formel ve informel kurumlardan etkilenmesidir. Başka bir ifadeyle formel ve informel kurumlar, bireylerin *istek, tercih ve seçimleri* üzerinde etkili olmaktadır. Bu da söz konusu değişkenleri iktisadi analizlerde bağımlı değişken haline getirmektedir (Demir, 1996: 65).

Kurumsal iktisatçılara göre *istek, tercih ve seçim* bağımlı değişkenler olduğu için iktisat teorisi bu değişkenler üzerine odaklanmamalıdır. Bu değişkenleri de etkileyen formel ve informel kurumlar üzerine odaklanmalıdır. Kurumsal iktisatta tam olarak bunu gerçekleştirmektedir (Hamilton, 1919: 316-317).

² Botswana, Sahra altı Afrika ülkeleri içinde en gelişmiş ve refah seviyesi en yüksek olan ülke konumundadır (Acemoğlu ve Robinson, 2013: 390).

2.2.3. Yeni Kurumsal İktisadi Yaklaşım

Yeni kurumsal iktisat (YKİ), son yıllarda ekonomi yazınında önemli inceleme alanlarından birisi haline gelmiştir. Kurumlara yönelik ilginin artmasında YKİ'nin ekonomik olaylara yaklaşım biçimindeki farklılık ve önde gelen temsilcilerinin almış olduğu Nobel ödülleri etkili olmuştur (Ménard, 2018: 4). Coase³ (1991, mülkiyet ve işlem maliyetleri üzerine yaptığı çalışmalarla) North (1993, ekonomik ve kurumsal değişimleri açıklamaya yönelik çalışmaları ile⁴), Ostrom (2009, sıradan insanların, paylaşılan kaynakların sürdürülebilir ve adil yönetimine izin veren kurallar ve kurumlar yaratma yeteneğine sahip olduğunu gösteren araştırması ile) ve Williamson (2009, ekonomik yönetim, özellikle de firmanın sınırları konusundaki analizi ile) Nobel ödülüne layık görülmüştür.

Kurum kavramı açıklanırken kurumların hayatın her alanına sirayet ettiği ifade edilmişti. Buradan hareketle kurumları inceleyen bir teorinin tek bir bilim dalı üzerine analiz inşa etmesi düşünülemez. YKİ; ekonomi, hukuk, antropoloji, siyaset bilimi, organizasyon teorisi, sosyoloji ve psikoloji gibi çeşitli bilim dallarını birleştiren disiplinler arası bir girişimdir. Fakat bu teorinin başrol oyuncusu ekonomi bilimidir. Diğer bilim dalları ekonomi bilimi ile ilişkisi çerçevesinde teoriye dahil edilmektedir. YKİ'nin amacı; kurumların ne olduğunu, nasıl ortaya çıktıklarını, hangi amaçlara hizmet ettiklerini, nasıl değiştiklerini ve nasıl reforme edilmeleri gerektiğini açıklamaktır (Klein, 1998: 456).

Birçok iktisatçıya göre YKİ, Coase'un 1937 yılında yayınlamış olduğu *Kurumların Doğası (The Nature of Firm)* adlı makalesi ile başlamıştır. Coase bu makalesinde Ortodoks iktisatçıların görmezden geldiği ve bu nedenle literatürde kara kutu olarak adlandırılan firmaları, kurum olarak ele almakta ve bu kurumları işlem maliyetleri ile ilişkilendirerek iktisadi analizlere dahil etmektedir (Coase, 1937: 390; Coase, 1998: 72; Hodgson, 2009: 3-4). Bu yaklaşım zamanla mülkiyet haklarının, sözleşmelerin, organizasyon ve firma

³ The Nature of the Firm (1937) ve The Problem of Social Cost (1960).

⁴ Institutional Change and American Economic Growth ve Institutions, Institutional Change and Economic Performance.

teorilerinin iktisadi analizlere dahil edilmesini sağlamıştır. YKİ'nin kapsadığı konuların zaman içerisinde genişlemesi ve ortaya çıkışından itibaren yaklaşık seksen yıl geçmesi, bu yaklaşımın öncülerini yeni isim arayışına yöneltmiştir. Bu yönelimde Coase tarafından sunulan işlem maliyetleri gibi kavramların Williams tarafından organizasyonel bağlamda ele alınması etkili olmuştur. Nihayetinde 2015 yılında disiplinin en kudretli organizasyonu olan ABD merkezli *Yeni Kurumsal İktisat İçin Uluslararası Toplum (International Society for New Institutional Economics- ISNIE)* kuruluşu tarafından adı *Kurumsal ve Organizasyonel İktisat (Society for Institutional and Organizational- SIOE)* olarak değiştirilmiştir (Çetin, 2016: 10-11). Fakat literatürde halen YKİ ismi kullanıldığı için bu çalışmada da YKİ kullanılmaktadır.

Coase, Williamson ve North gibi YKİ'nin önde gelen temsilcilerinin çalışmaları incelendiğinde, YKİ'nin ortaya çıkışında hem eski kurumsal iktisatçıların iktisadi analizlere spesifik çalışma alanlarını dahil etmeleri hem de klasik iktisatçıların gerçek dünya ile örtüşmeyen varsayımlarının tetikleyici bir aktör olduğu görülmektedir. YKİ'nin araştırma alanlarına geçmeden önce eski ve yeni kurumsal iktisat arasındaki benzerlik ve farklılığın ortaya konulması gerekmektedir (Williamson, 1990: 63; Rutherford, 1994: 443; Samuels, 1995: 573-575; Coase, 1998: 72; Williamson, 2000: 596; Parada, 2002: 45-46; Çetin, 2016: 10; Dura vd., 2018: 620). Bu bağlamda eski kurumsal iktisat ile YKİ'nin benzerlik gösterdiği noktalar şu şekilde sıralanabilir:

- Bireyler homoöconomicus değil, kurumsalcıdır.
- Bilgi tam değil, eksiktir.
- Kurumlar, formel ve informeldir.
- İki ekolde de farklı bilim dallarından yararlanma eğilimi söz konusudur.
- Denge değil süreç söz konusudur.
- İki ekolde piyasanın etkinliğine inanır. Piyasanın, zamanın belirli bir noktasında var olan farklı kurumların bir sonucu olduğunu savunmaktadırlar. Dolayısıyla kurumsalcılara göre oyunun kuralları piyasaya tarafından değil kurumlar tarafından belirlenmektedir.
- Kurumsalcılar, kaynakların çeşitli kurumsal yapılar ve özellikle toplumdaki çeşitli güç ilişkileri aracılığıyla tahsis edildiği görüşünü benimserler. Bu

iktisatçılara göre ülkelerin gelişmişlik ve geri kalmışlığının ardında yatan faktör sahip oldukları kurumsal yapılarıdır.

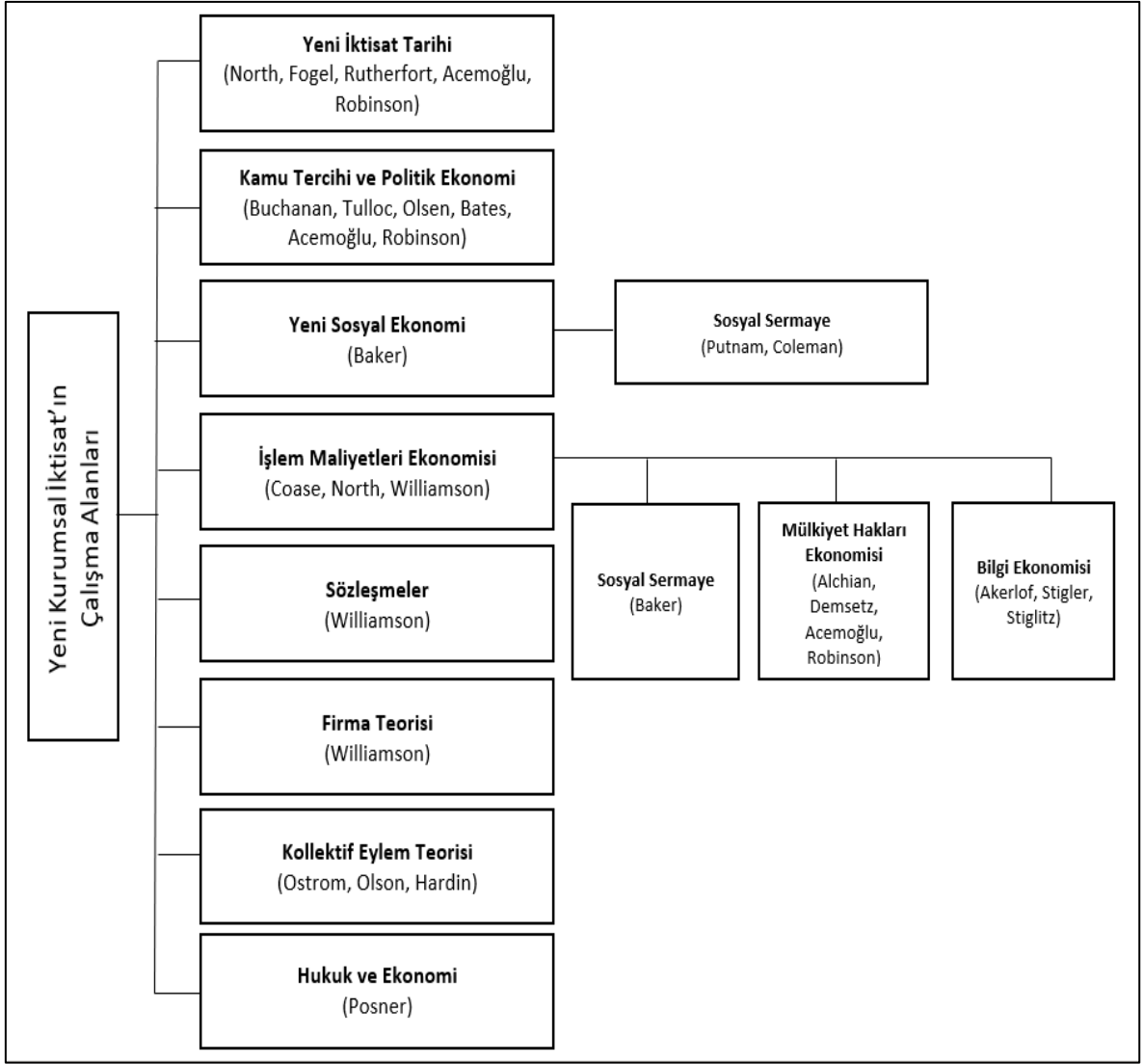
- Sınırlı rasyonalite söz konusudur.
- İki okul da teknolojinin önemine vurgu yapmaktadır. Teknoloji sürekli bir değişim sürecidir ve bu önemli kurumsal değişimlere neden olur. Ayrıca fiziksel kaynakların nihai kullanılabilirliğini belirler.

Eski kurumsal iktisat ile YKİ arasındaki farklılıklar ise şu şekildedir:

- YKİ, eski kurumsalcılar gibi, klasik yaklaşımın tüm varsayımlarını reddetmez. Gerçek dünya ile örtüşmeyen varsayımlarını reddeder ve bunların yerine kendi varsayımlarını ortaya koyar.
- Eski kurumsal iktisat, klasik yaklaşımı şiddetli bir şekilde eleştirmesine rağmen, spesifik bir analiz konusu ortaya koymamıştır. Buna karşılık YKİ; işlem maliyetleri teorisi, firma teorisi, kısıtlı rasyonalite, sözleşme teorisi, mülkiyet hakları gibi çok sayıda analiz konusunu iktisat literatürüne kazandırmıştır.
- Eski kurumsal iktisatçılar kaynakların dağılımı ve kullanılması gibi temel iktisadi sorunlar ile ilgilenmemişler ve kurumların neden ortaya çıktığı ile ilgilenmişlerdir. YKİ ise kurumların neden ortaya çıktığından ziyade toplumların ekonomik performansı üzerindeki etkisine odaklanmaktadır.
- Eski kurumsal iktisatçıların analizinin odak noktası toplumdur. Commons'un çalışmalarında birey ve toplum arasında orta yol bulunmaya çalışılsa da eski kurumsal iktisatçıların analizlerinde değerlerin, adetlerin ve resmî kurumların tanımlanmasında toplum önemli bir yere sahiptir. YKİ'nin ise hareket noktası bireydir. YKİ'de kurumlar, bireyler arasındaki etkileşim yoluyla bireysel davranışlardan türetilir.
- Hukukun üstünlüğü, yargının bağımsızlığı ve mülkiyet hakları gibi konular hem eski (özellikle Commons) hem de yeni kurumsal iktisatçılar tarafından incelenmiştir. Fakat YKİ, eski kurumsal iktisatçılara kıyasla bu konularda daha güçlü ve kapsamlı bir teorik çerçeve ortaya koymuşlardır.

- Son olarak eski kurumsal iktisatçılar, iktisadi analizlerde tümevarım Neoklasik kökenden gelen North ve Williamson gibi YKİ'nin temsilcileri ise tündengelim yöntemini benimsemektedir.

Daha önce ifade edildiği üzere iktisadi alandaki bir yaklaşım teoride ne kadar güçlü olsa da gerçek dünyada bir karşılığı yoksa anlam ifade etmeyebilir. Eski kurumsal iktisatçılar, klasik iktisatçıların tam bilgi ve bireyciliğe yönelik varsayımlarının yanı sıra kıtlık ve rekabet varsayımlarını da reddetmektedir. Oysa bu durum gerçek dünya ile örtüşmemektedir. Coase, North ve Williamson gibi YKİ'nin temsilcileri ise klasik/neoklasik iktisatçıların tüm varsayımlarını reddetmek yerine, onların gerçek dünya ile örtüşmeyen *homoeconomicus* ve tam bilgi varsayımlarını reddetmişlerdir. Kıtlık ve rekabet varsayımlarını ise kabul etmişlerdir (Çetin, 2016: 11-12). YKİ'nin hem eski kurumsal iktisat hem de neoklasik yaklaşım ile benzer yönleri olsa da, bu iki yaklaşımda ayrı çalışma alanları da söz konusudur. Şekil 1'de YKİ'nin temsilcileri ve bu temsilcilerin çalışma alanları gösterilmektedir.



Şekil 1. Yeni kurumsal iktisadın çalışma alanları ve temsilcileri

Kaynak: (Williamson, 1990: 62; Kherallah ve Kirsten, 2002: 114; Williamson, 2002: 173).

Şekil 1’de görüldüğü üzere YKİ’nin çalışma alanları çeşitlilik arz etmektedir. Ménard, (2018: 4)’e göre YKİ, bahsi geçen alanlar içerisinde mülkiyet hakları, sözleşmeler ve işlem maliyetleri alanına daha fazla katkı sağlamıştır. Mülkiyet haklarının ülkelerin gelişmişlik düzeyine olan katkısı, sözleşmelerin ticari ilişkilerde önem taşıyan karşılıklı güvenin sağlanmasına katkısı ve işlem maliyetlerinin ekonomik birimlerin kararları üzerindeki belirleyici yanı göz önünde bulundurulduğunda yapılan çalışmaların çok kıymetli olduğu ifade edilebilir. Ménard, bahsi geçen çalışma alanları kurumsal iktisadın çerçevesi olarak görmektedir. Bu bağlamda Şekil 2’de kurumsal iktisadın öz çerçevesi yer almaktadır.



Şekil 2. Kavramsal çerçeve: Altın üçgen

Kaynak: (Ménard, 2018: 4).

Şekil 2’de üçgenin bileşenleri ve söz konusu bileşenlerin etkileşimleri, ekonomileri çerçeveleyen kurumsal boyutları araştırmak için güçlü araçlar sağlamaktadır. Üçgenin ilk köşesi haklarla, diğer bir ifadeyle iki tür hakla, mülkiyet hakları ve karar haklarıyla ilgilidir. Mülkiyet hakları, mevcut kaynaklarla ne yapılacağını ve bu kaynaklar üzerindeki hakların hangi koşullar altında devredilebileceğinin belirlenmesini, karar hakları ise mülkiyet haklarının nasıl kullanılacağını veya karar vericilerin nasıl çalışacağını gösteren prosedürleri ifade etmektedir. Bu hakların örtüşmesi durumunda ekonomik büyüme ve kalkınma sağlanırken, örtüşmemesi durumunda ise ekonomik sorunlar ortaya çıkmaktadır. Üçgenin ikinci köşesinde iktisadi ve politik işlem maliyetleri bulunmaktadır. İki maliyet de iktisadi kararlar üzerinde etkilidir. Bu maliyetlerin yükselmesi iktisadi kararların değişmesine yol açmaktadır. Üçüncü köşede ise çoğu zaman eksik olan ve bu nedenle olası uyumsuzluklara yer açan sözleşmelere vurgu yapılmıştır (Ménard, 2018: 4-5).

İşlem Maliyetleri

Coase’a göre neoklasik ekonominin verimsizliğini sadece kusurlu piyasa yapısına bağlamak yanlıştır. İşlem maliyetleri de piyasa başarısızlığına sebep olmaktadır. Bu nedenle işlem maliyeti, kurumsal tasarımın etkinliğini ölçmek için analitik bir araç olarak sıklıkla kullanılmaktadır (Darwanto, 2016: 584).

İşlem maliyetlerine yönelik çalışmalar eski kurumsal iktisat döneminde başlamıştır. Commons, işlem maliyetlerinin temel analiz haline getirilmesini savunmaktadır. Commons'a göre kurumlar taraflar arasındaki ticari uyumu arttıracak şekilde tasarlanmalıdır (Commons, 1934: 142). Commons tarafından işlem maliyetleri incelenmiş olsa da konunun iktisadi analizlerde dikkate alınmasında Coase'un 1937 yılında yayınlamış olduğu *Kurumların Doğası* başlıklı makalesi önemli bir yer teşkil etmektedir. Coase, işlem maliyetlerini, fiyat mekanizmasını kullanmanın bir maliyeti olarak görmekte ve firmaların asıl amacının maliyet minimizasyonu değil işlem maliyetleri minimizasyonu olduğunu ifade etmektedir (Coase, 1937: 390-391).

Coase'un bu çalışmasından sonra iktisatçıların işlem maliyetlerine olan ilgisi artmıştır. Arrow (1969: 1), işlem maliyetlerini ekonomik sistemi çalıştırmak için gerekli olan ancak genellikle piyasanın etkinlik düzeyinde oluşumunu engelleyen maliyetler şeklinde tanımlamaktadır. North'a (1990: 27) göre işlem maliyetleri, mübadeleye konu olan mal ya da hizmetlerin niteliklerini ölçmenin, bu mal ve hizmetlerle ilgili olarak gerçekleştirilen sözleşmeleri yürürlüğe koymanın ve sözleşme süresince tarafların yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini denetlemenin maliyetleridir. Rao'ya (2002: 7) göre ise işlem maliyetleri, kurum ve kuruluşların oluşturulması, bakımı, işletilmesi gibi durumlar için kullanılan kaynakların maliyetlerini ifade etmektedir.

İşlem maliyetleri literatürüne önemli katkı sağlayan Williamson ise işlem maliyetlerini bir makinenin işleyişi örneğiyle tanımlamaktadır. Bir mekanik sistemin iyi işlemesi için sürtünmenin olup olmadığına bakılmaktadır. Başka bir ifadeyle dişliler birbirine geçmiş mi, parçalar yağlanmış mı, gereksiz kayma veya başka bir enerji kaybı var mı gibi sorulara yanıt aranmaktadır. Williamson'a göre sürtünmenin ekonomideki karşılığı, işlem maliyetleridir. Tıpkı sürtünmenin mekanik sistemin uyumunu bozması gibi işlem maliyetleri de ekonomideki ajanlar arasındaki uyumu bozmakta ve çatışmaların çıkmasına yol açmaktadır. Buradan hareketle Williamson, işlem maliyetini ekonomik sistemin uyumunu sağlamak için düşürülmesi gereken bir maliyet olarak tanımlamaktadır (Williamson, 1989: 142).

Williamson işlem maliyetlerini dört gruba ayırmaktadır. Bunlardan ilki *bilgi edinme maliyetidir*. Bu aşama hem piyasa hakkında hem de mübadelede bulunulacak kişi ya da kişiler hakkında yapılan araştırmanın maliyetini ifade etmektedir. İkinci aşama taraflar arasında imzalanacak sözleşmeler için *sözleşme ve müzakere maliyetleri* iken üçüncü aşama ise *izleme maliyetleridir*. Bu aşamada her bir ortağın önceden belirlenmiş kriterleri ve yükümlülükleri karşılayıp karşılamadığını kontrol etmek için yapılan maliyetler yer almaktadır. Dördüncüsü ise yükümlülüklerini yerine getirmeyenler için ortaya çıkan *yaptırım maliyetleridir* (Bourlakis ve Bourlakis, 2005: 89).

Mübadelelerin etkili bir şekilde gerçekleşmesi için işlem maliyetlerinin düşük olması gerekmektedir. Fakat işlem maliyetlerini düşürmek için Williamson'un bahsetmiş olduğu dört grup maliyete karşılık gelen sonuçların dikkatli bir şekilde analiz edilmesi gerekmektedir. Örneğin, bireyler veya kuruluşlar tarafından yapılan ihlallerin maliyetlerini azaltmak için, yasalar ile idareye daha fazla sorumluluk verilebilir. Bu yetkinin kötüye kullanılması durumunda idare düzeyinde sorumluluk maliyeti (bu maliyet parasal bir maliyet olabileceği gibi idareye güvenin zayıflaması şeklinde sosyal ve psikolojik bir maliyet de olabilir) ve kişi ve firmalar için mağduriyet maliyetleri doğurabilir (Rao, 2002: 8). Başka bir ifadeyle iyi bir şekilde analiz yapılmadan işlem maliyetlerini düşürmek için yapılan düzenlemeler, başka ve daha ağır işlem maliyetlerine yol açabilir.

Mülkiyet Teorisi

Ekonomi ders kitaplarında tüm ülkelerin yapması gerektiği ekonomik seçimlerin üç başlık altında toplandığı görülmektedir. Bunlar; hangi mallar üretilecek? Nasıl üretilecek? Üretileni kim alacak? Daha sonra bu sorulara bir yenisi daha eklenmektedir. Kıt olan ekonomik kaynaklar en verimli şekilde nasıl kullanılacak? Merkezileşmiş (sosyalist yönetim yapısına sahip ekonomiler ile krallık, hükümdarlık veya askeri cunta gibi belirli bir zümre tarafından yönetilen ekonomiler) ve kapitalist ekonomilerde bu sorulara farklı şekillerde cevap verilmektedir. Merkezileşmiş ekonomilerde, hangi mal veya hizmetin nasıl ve kimler için üretileceğine ve kaynakların bu mal ve hizmetlerin üretimi için nasıl tahsis edileceğine devlet karar vermektedir. Devlet, bu sorulara çoğu zaman önceden belirlenmiş tekniklere,

kurallara veya geleneklere dayanarak cevap vermektedir (Alchian ve Demsetz: 1973: 16). Fakat Sovyetler Birliği, Kuzey Kore, Sierra Leone, Guatemala, Arjantin gibi çok sayıda ÷lke örneği göstermektedir ki merkezileşmiş ekonomilerde bu soruların etkinlik ile ilgili olanına bir cevap verilememektedir (Acemoğlu ve Robinson, 2013: 323-353).

Kapitalizmde ise bu sorulara piyasa ekonomisi ve özel mülkiyet haklarına dayanılarak cevap verilmektedir (Alchian ve Demsetz: 1973: 16). Bu aşamada mülkiyet haklarının ne olduğu ve kıt olan kaynakların etkin kullanılmasında nasıl bir rol üstlendiği soruları önem kazanmaktadır. Demsetz (1967: 347-348)'e göre mülkiyet hakkı, bireyin kendisine fayda sağlama ve başkalarına zarar verme hakkını ifade etmektedir. Burada fayda ve zararın formel ya da informel şekilde belirlenmiş olan sınırlar dahilinde olması gerektiğinin belirtilmesi gerekmektedir. Bireylerin, üstün nitelikte mal ve hizmet üreterek rakiplerine yasal yollar ile (örneğin araştırma ve geliştirmeye yatırım yapan bir firmanın ürettiği teknoloji ile maliyetleri düşürmesi ve bu şekilde piyasada fiyatları düşürerek avantaj sağlaması) zarar vermesine ya da üstünlük sağlamasına izin verilebilir. Fakat yasa dışı faaliyetlerden kazanç elde ederek rakiplerine üstünlük sağlamasına izin verilmeyebilir. Benzer şekilde bireylerin yasal yollarla giderlerini azaltarak rakiplerine üstünlük sağlamasına izin verilebilir. Fakat üretmiş olduğu bir ürünü taban fiyatın altında satması yasaklanabilir. O halde, mülkiyet haklarının, kişilere nasıl yarar sağlayacağını veya zarar vereceğini dolayısıyla, kişilerin eylemlerini değiştirmek için kimin kime ödeme yapması gerektiğini belirlediği açıktır.

Mülkiyet hakkı yarar sağlama ya da zarar verme hakkı şeklinde ele alındığında mülkiyet kavramı ile dışsallık kavramı arasında yakın bir ilişki olduğu gör÷lmektedir. Bu ilişkide işlem maliyetleri önemli bir yere sahiptir. Coase, işlem maliyetlerinin olmaması ya da çok az olması durumunda dışsallığın içselleştirilmesi için mülkiyet hakkının kime tesis edildiğinin bir önemi olmadığını ancak işlem maliyetlerinin artması ile mülkiyet hakkının tesisinin önem kazanacağını ifade etmektedir. Klasik iktisadi yaklaşımda işlem maliyetleri sıfır olarak kabul edildiği için mülkiyet hakkının kime tesis edildiğinin bir önemi yoktur. Fakat daha önce bahsedildiği üzere gerçek hayatta işlem maliyetleri söz konusudur. İşlem maliyetlerinin var olması ve yüksek olması YKİ'de mülkiyet hakkının tesisini önemli

inceleme alanlarından bir tanesi haline getirmiştir (Coase, 1960: 95-96; Kama, 2011: 199-200).

Bireylerin sahip olduğu mallara atfettiği değer ile sahip olmadığı mallar için atfettiği değer aynı değildir. Örneğin bir öğrenci üniversitede ders gördüğü sınıfta devlet tarafından kendisinin kullanımına tahsis edilen masayı kolaylıkla çizip karalamak suretiyle masaya zarar verebilmektedir. Fakat aynı öğrenci evinde kendisine ait olan masası için aynı eylemleri kolay kolay gerçekleştirmez. Öğrencinin sınıftaki ve evindeki masaya farklı davranış biçimi sınıftaki masanın ömrünü kısaltırken, evindeki masanın ise ömrünü uzatmaktadır. Öğrencinin bu davranış farklılığının altında yatan etken ise mülkiyet hakkıdır. Sınıftaki masanın mülkiyeti devlete ait olup, öğrencinin bu masayı kötü bir şekilde kullanmasının kendisine doğrudan bir zararı söz konusu değildir. Oysa öğrencinin evindeki masanın mülkiyet hakkı kendisine aittir ve öğrenci bu masayı kötü bir şekilde kullanırsa yerine yenisini almak zorunda kalacaktır. Dolayısıyla ek bir maliyet ortaya çıkacaktır. Bu maliyete katlanmak istemeyen öğrenci, evindeki masayı daha özenli kullanacaktır. Mülkiyet haklarının tesis edilmesi, kendi refahlarının yüksek olmasını isteyen bireyleri kıt olan ekonomik kaynakları daha verimli bir şekilde kullanmak için teşvik edecektir (Kasper, 2007: 70).

Mülkiyet hakları, kaynakların kullanımına dair kişilere belirli bir zaman perspektifi sunması açasından da önemlidir. Bireyler, belirli bir kaynağın tam kontrolüne sahip olduklarında, uzun dönemli düşünerek kaynağın değerini arttırmaya yönelik yatırımlarda bulunmaktan kaçınmazlar. Tersine, kontrolün kimde olduğunun belli olmaması ya da sahip olunan dönemin kısılalığı, söz konusu kaynağın kullanımında gelecek nesillerin aleyhine kararlar alınması ile sonuçlanabilir. Birey eğer sahip olduğu kaynakların kullanımında diğerlerini dışlama hakkına sahip değilse kaynakları iyileştirme yönünde belirli bir teşvike de sahip olmayacaktır (Kama, 2011: 200-201).

Gerçekten de mülkiyet haklarının tesisi kıt olan kaynakların daha etkin ve verimli bir şekilde kullanımını teşvik ederek ülkelerin büyüme ve kalkınmasına önemli katkılar sağlamaktadır. Mülkiyet haklarının tesis edilmesi ve güvence altına alınmasının ekonomiye

katmış olduğu değer Güney ve Kuzey Kore örneğinde de görülmektedir. Bu iki ülke aynı coğrafi alanda (Kore yarımadasında) yer almalarına ve hemen hemen aynı kültürel ve dini değerlere sahip olmalarına rağmen Güney Kore vatandaşları Kuzey Kore vatandaşlarına kıyasla daha iyi yaşam standardına sahiptir. Acemoğlu ve Robinson, Güney Kore'yi Kuzey Kore'den farklı kılan etkenin mülkiyetin şekli olduğunu ifade etmektedir. Güney Kore'de özel mülkiyetin tesis edilmesi bireylerin mevcut sosyo-ekonomik durumlarını iyileştirmesi için bir teşvik sunmaktadır. Bunun sonucunda düşünce, fikir ve üretim gerçekleştiren bireyler katma değer yaratarak yüksek gelirler elde edebilmektedir. Kuzey Kore'de ise mülkiyet devlete ait olup, bireyler demokratik haklarından da yoksundur. Burada, bireyler üretim yapsa bile yaratacakları katma değer devlet tarafından el konulacağı endişesi ve gerçeği ile karşı karşıyadır. Bu koşullar altında Kuzey Kore vatandaşlarının mevcut sosyo-ekonomik yapılarında gelişme kaydetmelerini sağlayacak teşviklerden yoksun oldukları ifade edilebilir (Acemoğlu ve Robinson, 2013: 72-74). Hem kaynakların uzun süreli kullanımı hem de katma değer yaratılması bakımından mülkiyet kavramı ekonomik işleyişinin merkezinde yer almaktadır (Michie ve Lobao, 2012: 307).

Mülkiyet hakları bakımından ortak mallar konusuna da değinmekte yarar görülmektedir. Bilindiği üzere ortak mallar, kullandıkça yıpranan ve zaman içerisinde aşırı kullanıma bağlı olarak kullanılamaz hale gelen orman, toprak, su ve avlanma gibi malları ifade etmektedir. Bu malların hem aşırı kullanımı hem de özel mülkiyete tesis edilmesi etkin olmayan sonuçlara yol açabilir. Burada iyi tasarlanmış kurumlar bu etkin olmayan sonuçları azaltabilir. Gelişmiş ve gelişmekte olan çok sayıda ülkeyi inceleyen çalışmalarında Ostrom, kamu müdahalesine ya da özel mülkiyete gerek kalmadan, pek çok toplumun gelenek ve tecrübeyi bir araya getirerek kaynakların aşırı kullanımını engelleyici kurallar koymayı başardığını tespit etmiştir (Chavance, 2009: 104). Diğer bir deyişle iyi tasarlanmış kurumlar ortak malların aşırı kullanımını önleme bakımından etkili bir araç olarak görülmektedir.

Sözleşme Teorisi

Firmalar bir mal veya hizmeti satın alırken veya satarken bir sözleşme imzalarlar. Bu sözleşmeler her mal ve hizmet alışverişi için ayrı ayrı imzalanır. Dolayısıyla bir firma bir

mali yıl içinde yüzlerce hatta binlerce sözleşme imzalar. Bu sözleşmelerin süresi, risk unsurları, sözleşmelerde belirtilen kısıtlılıklar ve bu kısıtlılıklara uymak için alınan tedbirlerin her biri sözleşme maliyetlerini etkilemektedir. YKİ ve neoklasik yaklaşımın ayrıldığı noktalardan birisi de mübadele için gerçekleşen sözleşmelere bakış açılarıdır.

İki iktisadi yaklaşım da sözleşmelerin varlığını kabul etmektedir. İki yaklaşımı ayıran nokta ise bilgidir. Neoklasik iktisadi yaklaşımda bilgi tamdır. Mübadele konusu olan mal ve hizmet ile ilgili olarak gerçekleşmesi mümkün olan tüm koşullar hakkında tarafların tam bilgiye sahip olması, sözleşmelerin daha az detaylı ve tam olarak hazırlanmasına olanak sağlamaktadır. Bu şekilde hazırlanan sözleşmeler belirsizliği ve riski ortadan kaldırmakta ve mübadelenin etkinliğini artırmaktadır. Dolayısıyla neoklasik bakışa göre, yapılan ilk sözleşmede istenilen en iyi sonuç ortaya çıkmaktadır (Williamson, 1979: 237). Ayrıca sözleşmelerin tam olarak hazırlanması anlaşmazlıkları ortadan kaldırdığı için mahkeme gibi kurumlara da ihtiyaç kalmamaktadır.

YKİ, neoklasik yaklaşımın bu varsayımını gerçeğe uygun bulmamaktadır. Gerçek dünyada firmalar ulusal ve uluslararası düzeyde her gün birçok mübadeleye girmektedir. Firmaların bu mübadelelerin her biri hakkında gelecekte olması muhtemel tüm unsurları önceden bilmesi gerçeklikle örtüşmemektedir. Fakat tamamı için olmasa bile gelecekte olabilecek olayların birçoğu için olasılık dağılımları önceden bilinebilir. Olayların olasılık dağılımlarının önceden hesaplanabiliyor olması firmaların belirsizlikten ziyade risk ile karşı karşıya olduğunu göstermektedir. Taraflar arasında sözleşmeler bu risk ışığında imzalanır. İçeriği bilgi eksikliği sebebiyle tam olarak hazırlanmayan bu sözleşmeler tamamlanmamış ve karmaşık sözleşmelerdir (Williamson, 1985a: 20-26). Dolayısıyla kurumsal iktisatçılar sözleşmelerin başlangıçta eksik olarak hazırlandığını ifade etmektedir (Williamson, 1979: 237).

Piyasada eksik olan bilgi, tarafların bilinçli bir şekilde sözleşmeleri eksik hazırlamasına neden olabilir. Taraflardan birisinin mübadele esnasında daha yüksek bilgiye sahip olması ve bunu lehine kullanması durumunda yüksek kazanç elde etmesi de

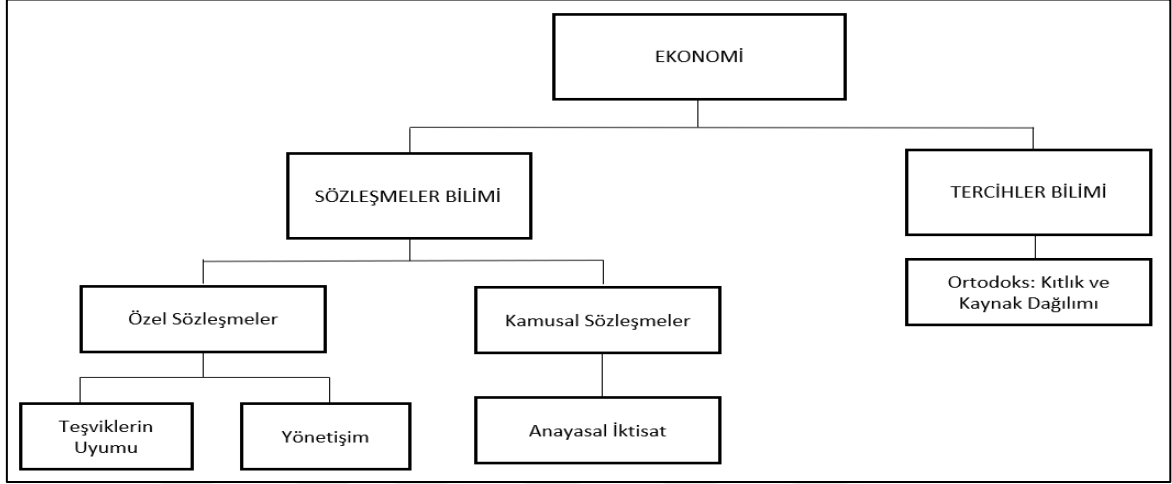
mümkündür. Eksik bilgiye sahip olanlar ise ters seçim sorunuyla karşılaşacağından zarar edecektir (Akerlof, 1970: 488-500).

Williamson'a göre sözleşmenin tarafları, sözleşme imzalanmadan önce sözleşmeyi verimli bir şekilde (ortak kârı maksimize edecek şekilde) yürütmeyi ve sözleşme yenileme aralıklarında değişen ekonomik şartlara göre sözleşmelerin adil bir şekilde yenileneceğini taahhüt ederler. Bu tür taahhütler, karşılaşılan sorunların çözümüne ilişkin yeni düzenlemelerin kendiliğinden devreye girmesini ve sözleşmenin etkin bir şekilde tamamlanmasını sağlamaktadır (Williamson, 1985a: 30). Ayrıca taraflar, sözleşme ile ilgili sorunları doğrudan yargıya da taşıyabilir. Bu bağlamda bağımsız yargı, sözleşmeler için bir güvence unsuru oluşturmaktadır (Çiçen, 2020: 86).

Williamson'un sözleşmeler üzerine gerçekleştirdiği çalışmalar iktisat biliminin eksenini tercihlerden sözleşmelere kaydırmıştır. Klasik iktisadi yaklaşımda tercihler, tüketicilerin faydayı maksimize ettiği tüketici davranışı teorisi ve firmaların kârı maksimize ettiği firma üretim fonksiyonu teorisi olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Bu teoriler üzerinde çalışan ekonomistler, nispi fiyatlardaki ve mevcut kaynaklardaki değişikliklerin miktarları nasıl etkilediğini incelemişlerdir. Klasik yaklaşım, tercihleri karmaşık ekonomik olayları incelemek için tek seçenek olarak görmüş ve sözleşmelerin iktisadi alandaki etkilerini ihmal etmiştir (Williamson, 2002: 172).

Sözleşmelerin kararlar üzerinde meydana getirdiği etki ilk olarak James Buchanan tarafından bahsedilmiştir. Buchanan, iktisadi olayların sadece tercihler üzerinden ele alınması durumunda yanlış sonuçlar doğurabileceğini ifade etmektedir. Buchanan, sözleşmeleri kamu düzeni ve kamu maliyesi (anayasal iktisat) açısından incelemiştir. Sözleşmelerin kamusal alanda düşünülmesi, oyunun kurallarına odaklanılmasına yol açmaktadır. Buchanan, oyunun kurallarının anayasal çerçevede belirlenmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Oyunun kuralları ne olursa olsun, sözleşmeler, oyunun oynanmasına katkı sağlamaktadır (Williamson, 2002: 172).

James Buchanan'ın kamusal alan için betimlediği sözleşmeleri Williamson özel alana taşımıştır. Şekil 3'te Williamson'un sözleşme teorisi görülmektedir.



Şekil 3. Sözleşme teorisi

Kaynak: (Williamson, 2002: 173).

Williamson, ekonomi bilimini sözleşme bilimi ve tercihler bilimi olarak ikiye ayırmıştır. Tercihler bilimi kıtlık ve kaynak dağılımı gibi varsayımlar üzerinden fiyat mekanizmasının nasıl tasarlandığı ile ilgilidir. Williamson, sözleşmeler bilimini ise özel ve kamusal sözleşmeler olarak ikiye ayırmaktadır. Kamusal sözleşmeler, Buchanan'ın öncüsü olduğu anayasal iktisat yaklaşımını gösterirken, özel sözleşmeler ise teşviklerin uyumu ve (mekanizma tasarımı⁵, vekil teorisi⁶ ve özel mülkiyet hakları) ile yönetim (sözleşmelerin taraflar arasında iş birliği içinde uygulanmasını ifade etmektedir) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Yeni İktisat Tarihi

İktisat tarihçileri olan R. W. Fogel ve North'un 1993 yılında Nobel Ekonomi Ödülü'nü alması, iktisat tarihi alanındaki çalışmaların tekrar canlanmasını sağlamış ve bu

⁵ Özel bilgileri içeren farklı sözleşmeleri ifade etmektedir. Böylelikle taraflara sözleşme yenileme zamanlarında alternatifler sunulmaktadır.

⁶ Sözleşme dönemlerinde riskten kaçınmayı ve işlem maliyetlerini minimize etmeyi ifade etmektedir.

canlanış yeni teorik yaklaşımlar ve araştırma yöntemleri üzerine gerçekleşmiştir. Söz konusu ödülün verilış gerekçesi altında da iktisadi ve kurumsal değişimin açıklanmasında iktisat teorisi ve niceliksel yöntemleri kullanarak iktisat tarihi araştırmalarını yenilemeleri gösterilmektedir. Bu durum *iktisat tarihinin dönüşü* olarak adlandırılmaktadır (Karakoç ve Kaya, 2021: 8).

Yeni iktisat tarihi, kurumların zaman içerisinde ÷lke ekonomilerinin gelişimine veya geri kalmasına nasıl sebep olduğunu açıklamaya çalışan yöntemsel bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımın öncülüğünü North yapmaktadır. North'un, Thomas ile 1973 yılında yazmış olduğu *Batı Dünyasının Yükselişi: Yeni Bir Ekonomi Tarihi* bu alanda yazılmış ilk eserlerdendir. North ve Thomas, bu eserinde bugünün gelişmiş toplumlarının oluşumunda tarihsel süreçte patent yasaları, arazi yasaları, fiyat düzenlemeleri ve ekonomik gelişmenin önündeki belirsizliği ortadan kaldıran ve böylelikle toplumun tüm bireylerini üretime sevk eden ve onlara hukuki güvence sağlamak suretiyle ekonomik gelişmeyi teşvik eden diğer birçok kurumsal düzenlemenin rolünü vurgulamaktadır.

North ve Thomas'ın bahsi geçen eserinin dışında North (1990) ve Acemoğlu ve Robinson (2013) da ÷lkelerin ekonomik olarak gelişmelerini ya da geri kalmalarını tarihsel bir perspektiften açıklamaktadır. Yazarlar, ÷lkeleri tarihsel bir süreç içerisinde değerlendirirken verimli ve verimsiz kurumların yaratmış olduğu ekonomik farklılığa dikkat çekmektedir. Yazarlara göre, mülkiyet haklarını düzenleyen, hukuku tesis eden ve işlem maliyetlerini en düşük seviyeye düşüren verimli kurumlar bugünün gelişmiş ekonomilerinin temel taşıını oluşturmaktadır.

Yeni iktisat tarihi yaklaşımında *yakın* ve *nihai* neden ayırımına da değinmekte yarar gör÷lmektedir. YKİ'yi neoklasik iktisattan ayıran noktalardan bir diğeri de ekonomik büyüme ve kalkınmaya yönelik yaklaşım biçimidir. Neoklasik yaklaşım ekonomik büyüme ve kalkınma ile ilgili görüşlerini açıklarken yakın nedenler (iktisadi nedenler) ve nihai nedenler (iktisadi olmayan nedenler) ayırımını gerçekleştirmemiştir. Neoklasik yaklaşım ekonomik büyüme ve kalkınma sürecinde yakın nedenleri iktisadi analizin merkezine almış ve nihai nedenleri analiz dışında bırakmışır (Pamuk, 2012: 37).

Yakın neden, ekonomik büyüme ve kalkınmanın iktisadi faktörlere dayandırılarak açıklanmasını ifade etmektedir. Bu faktörler; doğal kaynakların ve zenginliklerin keşfedilmesi ve işletilmesi, emeğin verimliliği ve çalışma saatlerinin artırılması, tasarrufların artırılması, beşerî sermayenin artırılması, etkinlik, teknolojik değişim, yapısal değişim (gelecekteki fırsatların iyi bir şekilde belirlenmesi ve mevcut kaynakların bu fırsatlardan en iyi yararlanacak şekilde kullanılması), kaynakların kıtlığı, fiyat mekanizması vb. şeklinde ifade edilebilir (Szirmai, 2012: 11).

Nihai nedenler ise bir ülkedeki ekonomik büyüme ve kalkınmayı etkileyen kurumsal yapı olarak ifade edilmektedir (Pamuk, 2012: 37-38). Başka bir ifadeyle bir toplumun coğrafi konumu (doğal kaynaklara veya savaş gibi istikrarsız ortamlara yakınlı), demografik yapısı, formel ve informel kurumları, tarihsel deneyimleri, gücün dağılımı (güç bir kişi ya da zümrenin elinde mi yoksa topluma yayılmış durumda mı) ve bilim ve teknolojiye uzun vadeli gelişmeler vb. unsurlar nihai nedenleri oluşturmaktadır (Szirmai, 2012: 8-12).

YKİ'ye göre ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında yakın nedenler önemli ancak tek başlarına yeterli değildir. Ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleşebilmesi için yakın nedenleri harekete geçirebilecek verimli kurumlara ihtiyaç duyulmaktadır. North ve Thomas (1973) ve Acemoğlu ve Robinson (2013) bu konu üzerine odaklanmaktadır. İki çalışmada da verimli kurumlar, tarihten örnekler verilerek kişisel çıkarları olan bireyleri toplumsal refaha katkıda bulunacak şekilde hareket etmeye motive eden kurumlar olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca her iki çalışmada da etkin kurumlar mülkiyet haklarının iyi bir şekilde tanımlandığı kurumlar olarak ifade edilmektedir. Mülkiyet haklarının tesisi bireylerin zenginleşmesi için bir fırsat eşitliği yaratmaktadır. Daha önce ifade edildiği üzere mülkiyet haklarının güvence altına alındığı toplumlarda bireyler yüksek fayda sağlayacak riskli yatırımlara teşvik edilebilirler. Ancak bu tür yatırımların artması ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlayabilir. Örneğin İngiltere de patent haklarının güvence altına alınması bireyleri üretime teşvik ederek girişimcinin ve sermayenin verimliliğini arttırırken, arazi reformları ise çiftçileri üretime teşvik ederek toprağın verimliliğini arttırmıştır. (North ve Thomas, 1973: 151-153; Acemoğlu ve Robinson, 2013: 37). Nihayetinde İngiltere'de ekonomik büyüme ve kalkınma gerçekleşmiştir. Buna karşılık doğal kaynak bakımından çok zengin olan Afrika ülkelerinde ise mülkiyet haklarının tesis

edilmemesi ya da belirli bir zümreye tesis edilmesi bu ülkelerin geri kalmasının nedenlerinden bir tanesidir (Acemoğlu ve Robinson, 2013: 244-255).

Kamu Tercihi ve Politik Ekonomi

Politik sistem ve karar alma sürecinin ekonomik analizi ile ilgili çalışmalar Buchanan ve Tullock (1965) ile başlamıştır. Buchanan ve Tullock, ekonomik ve politik karar alma süreçleri arasında benzerlik olduğunu ileri sürmektedir. Ekonomik veya politik ilişkiler, iki veya daha fazla kişinin iş birliğini gerekli kılmaktadır. Piyasa ve devlet, bu iş birliklerinin organize edildiği yerlerdir. Her iki iş birliğinin de ortak özelliği faydadır. Fakat ikisi arasındaki farklılık piyasa ekonomisinde bireysel eylem söz konusuysen, politik sistemde (kamu ekonomisinde) kolektif eylem söz konusudur. Piyasa da bireyleri diğer bireyler ile iş birliğine yönelten etken fayda elde etmektir. Bireyler, en yüksek faydayı elde edecek şekilde tercihlerini belirleyerek hem çıktıları hem de girdileri etkileyebilir. Benzer bir süreç politik sistemde de işlemektedir. İki veya daha fazla kişi, belirli ortak amaçları gerçekleştirmek için güçlerini birleştirmeyi karşılıklı olarak avantajlı bulabilirler. Dolayısıyla bireyler, kendi faydalarını maksimize etmek için gerçekleştirdiği kolektif eylemlerle girdileri (vergi vb. kamu gelirleri) ve çıktıları (kamu harcamaları) etkileyebilirler (Buchanan ve Tullock, 1965: 25).

Bates (1981) ve Olson (1971) çalışmaları da önemli olup, söz konusu çalışmalar kapsamında rant arama faaliyetleri ile çıkar gruplarının davranışlarının ekonomik sonuçlar üzerine etkisi araştırılmıştır. Diğer yandan Acemoğlu vd., (2005: 390) da verimli ya da verimsiz ekonomik kurumların oluşumunda politik güce vurgu yapmaktadır.

Yeni Sosyal Ekonomi

Baker'in hane içi analiz, aile ekonomisi ve insan sermayesi üzerine çalışması, piyasa dışında yapılan ve daha önce neoklasik ekonomi tarafından ele alınmayan seçimleri açıklamada büyük bir rol oynamıştır (Kherallah ve Kirsten, 2001: 9). Baker, sosyal

sermayeyi, aktörlerin belirli sosyal yapılardan türettikleri ve daha sonra kendi çıkarlarını sürdürmek için kullandıkları bir kaynak olarak tanımlamaktadır (Baker, 1990: 619).

Sosyal ekonomi yaklaşımına önemli katkıları olan bir diğer yazar Coleman'dır. Coleman, sosyal sermayeyi, işlevi üzerinden tanımlamaktadır. Coleman (1988: 98)'a göre sosyal sermaye, sosyal yapının bazı yönlerinden oluşan, kişisel ve kurumsal aktörlerin eylemlerini kolaylaştıran ortak iki unsuru olan farklı varlıkların türüdür.

Baker ve Coleman gibi yazarların sosyal sermaye literatürüne önemli katkıları olmasına rağmen sosyal sermaye yaklaşımı *Putnam'ın Demokrasiyi Çalıştırmak: Modern İtalya'da Yurttaşlık Gelenekleri (Making Democracy Work: Civic Traditions in Modern Italy)* başlıklı çalışmasında sosyal sermayenin ekonomik performans üzerindeki etkisini ortaya koyması ile gerçek anlamda değerini kazanmıştır.

Putnam, sosyal sermayeyi, iş birliğini kolaylaştırmak suretiyle toplumun verimliliğini, etkinliğini ve üretkenliğini artırabilecek güven, normlar ve ağlar gibi sosyal ilişkiler şeklinde tanımlamaktadır (Putnam, 1993: 167). Putnam'a göre yatay ve dikey ağlar şeklinde ortaya çıkan sosyal ilişkiler/sosyal sermaye, yerel ve bölgesel ekonomik çıktılar üzerinde farklı etkiler meydana getirmektedir. Yatay ağlar, bir topluluk içerisinde aynı veya birbirine yakın konum ve güce sahip olan kişiler arasındaki ilişkileri ifade ederken, dikey ağlar ise kişiler arasında bir hiyerarşinin olduğu ilişkileri ifade etmektedir (Gerni, 2013: 34).

Yatay ağlar, dikey ağlara kıyasla sosyal sermayenin oluşumunda ve yüksek düzeyde ekonomik performansın sağlanmasında daha etkilidir. Yatay ağların dikey ağlara kıyasla en önemli avantajı güven faktörüdür. Yatay ağlarda herkesin eşit veya birbirine yakın durumda olması güveni üst düzeye çıkarmaktadır. Dikey ağlarda ise hiyerarşik bir yapı söz konusu olduğu için güven düşüktür. Toplumdaki bireylerin birbirlerine olan güveninin üst düzeyde olması ekonomik performansı arttırmaktadır. Putnam'a göre güvenin üst düzeyde olduğu toplumlarda bireylerin sosyal ve ekonomik birleşmelere katılımını arttırmaktadır. Bireylerin ekonomik konularda birbirlerine yardımcı olması işlem maliyetlerini düşürmektedir. Putnam, bir çiftlik örneği ile bu durumu açıklamaktadır. İnsanların birbirine yardım ettiği

(örneğin birbirlerinin tarlalarında çalıştığı) ve çiftlikte kullanılan araçların ödünç alınıp verildiği bir yerleşim yerinde, sosyal sermaye daha az fiziksel sermaye kullanımına (işlem maliyetine) yol açmakta ve ekonomik verimliliği arttırmaktadır (Putnam, 1993: 167-174).

Kolektif Eylem Teorisi

Klasik iktisatçılardan farklı olarak kurumsal iktisatçılara göre, bireyler davranışlarını gerçekleştirirken, toplumun norm ve değerlerine bağlı kalmakta ve bireyci olmaktan çok kolektif bir şekilde davranmaktadır. Kurumsal iktisatçılar, klasik iktisatçıların savunduğu insan eylemi ve kontrolünden bağımsız olarak işleyen serbest piyasaların başarısız olduğunu ileri sürmektedir. Onlara göre, bireylerin içinde yaşadığı toplumda var olan kurumlar, bireylerin davranışlarına yön veren sosyal bir kontrol mekanizmasıdır (Samuels, 1995: 573).

Kolektif eylem teorisinin konusu piyasa başarısızlığına neden olan unsurlardan birisi olan bedavacılıktır. Samuelson (1954), Buchanan ve Tullock (1965), Olson (1965), özel mallar ve kamusal mallar arasındaki farklılığın temelinde bedavacılık sorununun yer aldığını vurgulamaktadır (Albanese ve Van Fleet, 1985: 245).

Özel nitelikli mal ve hizmetlerin dışlanabilirlik özelliğinin bulunması, bu mal ve hizmetleri satın almak isteyen bireylerin piyasada oluşan denge fiyatını ödemesini zorunlu kılmaktadır. Fakat tam kamusal nitelikli mal ve hizmetler ile su, toprak, meralar ve ormanlar gibi ortak malların dışlanamazlık özelliğinin bulunması, bireylere bu mal ve hizmetlerden bedava yararlanma olanağı sağlamaktadır (Kherallah ve Kirsten, 2001: 10; Savaşan, 2015: 193).

Kolektif eylem teorisinin ana çalışma evrenini ortak mallar oluşturmaktadır. Ortak nitelikli malların bedava olması sebebiyle aşırı kullanıma maruz kalması zaman içerisinde bu malların tükenmesine yol açmaktadır. Kolektif eylem teorisi, bedavacılık sorununun nasıl üstesinden gelineceğini analiz etmek ve ortak kaynakların yönetimi veya kamu

mallarının sağlanmasına yönelik işbirlikçi çözümler bulmak için yararlı bir araç olarak görülmektedir (Kherallah ve Kirsten, 2001: 10).

Kolektif eylemin başarısının iki önemli belirleyicisi bulunmaktadır. Bunlardan ilki, grubun amacıdır. Bireylerin aynı yönde hareket edebilmeleri için amaçlarının ortak olması gerekmektedir. İkincisi ise grubun büyüklüğüdür. Küçük gruplarda ortak hareket etme yeteneği büyük gruplara kıyasla oldukça fazladır (Olson, 1971: 5-25). Grubun büyüklüğü arttıkça bireylerin bedavacı davranış sergileme olasılığı da artırmaktadır (Sweeney, 1974: 261). Bunun nedeni küçük gruplarda toplumsal baskının (ayıplanma aşağılanma gibi) büyük gruplara kıyasla daha fazla olmasıdır. Toplumsal baskının fazla olması bireyleri bedavacılık yapmaktan alıkoyabilir (Kim ve Walker, 1984: 3).

Firma (Organizasyon) Teorisi

Neoklasik iktisadi yaklaşım, kaynak dağılımını açıklarken fiyatları temel faktör olarak ele almakta ve firmaların nasıl karar aldıkları ile hiç ilgilenmemektedir. Bu teorinin temelinde tam rekabet varsayımı altında mevcut teknoloji ve fiyatların etkisi ile mübadelenin gerçekleşmesi yatmaktadır. Bu mübadelede firmaların gerçek bir etkisi söz konusu değildir. Başka bir ifadeyle neoklasik iktisatçılara göre üretim firmalarda, tüketim ve kaynak arzı ise hanelerde gerçekleşmektedir. Dolayısıyla bu yaklaşımda firmalar kararlar üzerinde önemli bir etkiye sahip değildir (Demsetz, 1997: 426).

Coase 1937 yılında yayınlamış olduğu *Kurumların Doğası*⁷ başlıklı makalesinde neoklasik iktisatçıların görmezden geldiği ve literatürde kara kutu olarak adlandırılan firmaların kaynak tahsisindeki ve fiyat sistemindeki önemini vurgulamaktadır. Dolayısıyla YKİ yaklaşımını neoklasik yaklaşımdan ayıran noktalardan birisi firmalara bakış açılarıdır.

Klasik iktisatçılara göre ekonomik faaliyetlerin koordinasyonu fiyat mekanizması aracılığıyla gerçekleşmektedir. Klasik iktisadi yaklaşımda tarafların tam bilgiye sahip

⁷ Coase bu eserinde firmaları bir kurum olarak kabul etmektedir.

olduğu varsayıldığı için fiyat mekanizması hem ekonomik faaliyetlerin koordinasyonu hem de kaynakların dağılımında etkinliği sağlamaktadır. Dolayısıyla bu yaklaşımda firmalar ekonomik faaliyetler üzerinde dışsal ve kaynak tahsisinde etkin olmayan bir faktör olarak ele alınmaktadır.

Coase bahsi geçen makalesinde, her şeyin fiyat mekanizması tarafından belirlendiği bir ekonomik sistem içerisinde firmalara neden ihtiyaç duyulduğu sorusunu gündeme getirmiştir. Coase'a göre fiyat mekanizmasını kullanmanın bir maliyeti (işlem maliyeti) söz konusudur. Bu maliyette ancak firmaların organizasyon yapısı içinde minimize edilmektedir. Firmalar, bir organizasyon çerçevesinde kurulduğu için ekonomik faaliyetler de bu organizasyon dahilinde yürütölmektedir (Hodgson, 2007: 213-214). Dolayısıyla YKİ'de firmalar ekonomik faaliyetler üzerinde içsel ve kaynak tahsisinde etkin bir faktör olarak ele alınmaktadır. YKİ'ye göre firmaların kaynak tahsisindeki etkinliği; mübadele öncesinde, sırasında ve sonrasında ortaya çıkan bilgi eksikliğinin sebep olduğu işlem maliyetlerini azaltmasıyla ortaya çıkmaktadır (Demsetz, 1997: 427-432). Dolayısıyla YKİ'de firma teorisi kapsamında şu soruların cevabı aranmaktadır:

- İşlem maliyetleri nelerdir?
- İşlem maliyetleri nasıl ortaya çıkar?
- İşlem maliyetleri tercihler üzerinde etkili midir?
- İşlem maliyetleri nasıl azaltılabilir?
- Firmaların, asimetrik bilgi ve işlem maliyetlerinin azaltılmasındaki rolleri nelerdir?

Firma bir mübadeleye karar verdiğinde karşısına çıkan ilk problem bilgi eksikliğidir. Örneğin, bir firmanın pazarlama departmanı için bir iş ilanı yayınladığı ve bu ilana yüz kişinin müracaat ettiği varsayılınsın. Burada alıcı ve satıcıların karşı karşıya geldiği bir mübadele ortaya çıkmaktadır. Bu mübadelede hem firma açısından hem de iş başvurusu yapan bireyler açısından bir bilgi eksikliği söz konusudur. Bireylerin iş ahlakı, iş tecrübesi ve bilgi birikimi gibi konularda firma yeterli bilgiye sahip değildir. Benzer şekilde iş başvurusunda bulunan bireyler de firmanın güvenilirliği konusunda yeterli bilgiye sahip

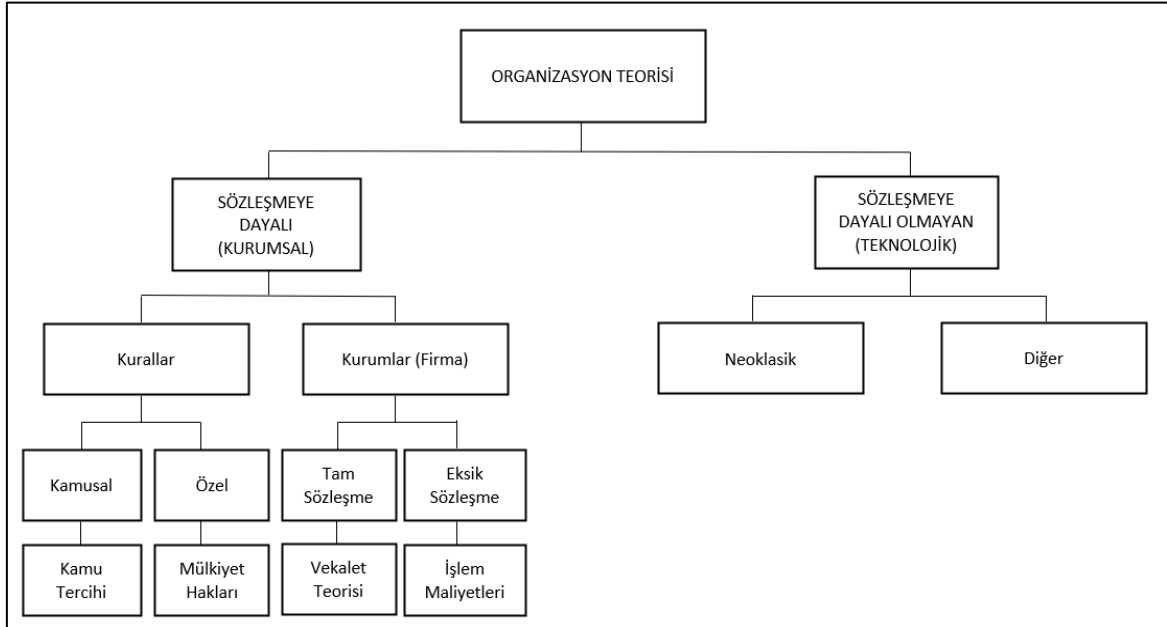
değildir. İki kesimin de birbirini araştırması, mübadeledeki ilk işlem maliyetini ortaya çıkarmaktadır. Bu maliyeti daha sonra pazarlık maliyeti, üzerinde uzlaşılan konular için yapılan sözleşme maliyetleri ve bu sözleşmenin uygulanabilmesi için yapılan denetim maliyetleri vb. maliyetler takip etmektedir (Kama, 2011: 193- 194). Firma için işlem maliyetleri her mal ve hizmet satışında ve alımında ayrı ayrı ortaya çıkmaktadır.

İşlem maliyetlerinin iktisadi analizlerde dikkate alınmasında Coase'nin önemli katkısı olmuştur. Coase, işlem maliyetlerinin tercihler üzerindeki önemini vurgulamaktadır. Bir firmanın (ya da bir kişinin) bir işe başlarken amacı kâr elde etmektir. Rekabet ortamında yüksek kâr elde etmenin yolu da fiyatlar aracılığıyla üretimi düzenlemekten geçmektedir. Bu bağlamda Adam Smith, uzmanlaşma ile firmaların rekabet ortamında bir avantaj sağlayacağını belirtmektedir (Coase, 1937: 389). Coase'ye göre uzmanlaşma, fiyatlar üzerinde etkili olsa bile tek başına yeterli değildir. Uzmanlaşmanın yeterli olabilmesi için bir mübadelenin olması ve bu mübadelenin de düşük maliyetle gerçekleşmesi gerekmektedir. Firmaları mübadeleye yönelten veya mübadele yapmaktan alıkoyan etken, sözleşme ya da diğer adıyla işlem maliyetleridir. Coase, daha önce ifade edildiği üzere işlem maliyetlerini üretimi düzenleyen fiyatların ne olduğunu keşfetme maliyeti olarak tanımlamaktadır. Bu maliyetler yükseldikçe, bireylerin piyasada mal ve hizmet satışı zorlaşmakta ve beklenen kâr düzeyi de giderek azalmaktadır. Dolayısıyla yatırımlar daha riskli hale gelmektedir. Böyle bir durumda bireyler, ürünlerini piyasada satmak yerine başka bir girişimcinin otoritesine girerek satmayı daha avantajlı bulabilir. Bireylerin vereceği böyle bir kararın neticesinde piyasa işlemleri ortadan kalkmakta ve piyasanın yerini firma almaktadır (Coase, 1937: 389-391; Chavance, 2009: 84).

Coase (1937), doğrudan bahsetmese de işlem maliyetlerini, *fiyat sistemini kullanmanın maliyeti (mübadele)* ve *yönetim maliyeti* olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Fiyat sistemini kullanma maliyeti, firmaların rekabet edebilirliği üzerinde etkili olan fiyatların kontrol edilebilmesi için girişilen herhangi bir faaliyetin maliyetleri olarak tanımlamaktadır. Örneğin başka bir firmadan mal veya hizmet satın almak ya da başka bir firmaya mal veya hizmet satmak için yapılan pazarlıkların maliyeti (kırtasiye, yol, toplantı ve telefon vb. masraflar) fiyat sistemini kullanmanın maliyetine yol açmaktadır. Yönetim maliyeti ise kaynakların kullanımını bilinçli bir şekilde yönetmek için üstlenilen herhangi bir faaliyetin

maliyetidir. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamaların maliyeti, yatay ya da dikey birleşmenin maliyeti ve çalışanların iş atamalarının sınırlarını belirlemek için yapılan müzakerelerin maliyeti vb. maliyetler yönetim maliyetine örnek gösterilebilir. Belirli bir amaca ulaşmak için girdileri yönetmenin maliyeti (yönetim maliyeti), fiyat sistemini kullanmanın maliyetinden daha az olduğunda firmalar ortaya çıkmaktadır (Demsetz, 1997: 426-427). Başka bir ifadeyle yatay ya da dikey birleşme için gereken sözleşmelerin oluşturduğu maliyetler, fiyatları kontrol etmenin maliyetinden düşük olduğunda firmalar kurulmaktadır.

YKİ’de firma, maliyetleri düşürebilmek için bilinçli bir şekilde yapılan organizasyon olarak tanımlanmaktadır. Bu organizasyon bazen yatay bazen de dikey birleşmelerin sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu birleşmelerin her biri sözleşmeye dayandığı için klasik iktisadi yaklaşımda üretim fonksiyonu olarak ele alınan firmalar, bu yaklaşımda bir sözleşmelerin neticesinde oluşan yönetim yapısı olarak incelenmektedir. Organizasyon kavramını kurumsal iktisada yerleştiren Williamson’a göre organizasyon teorisinin sınıflandırılması Şekil 4’te gösterildiği gibidir.



Şekil 4. Organizasyon teorisi

Kaynak: (Williamson, 1990: 62).

Williamson'un organizasyon teorisinin temelini sözleşmeler oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle Şekil 4'teki ilk kategorik ayırım, ekonomik örgütlenmenin sözleşmeye dayanıp dayanmadığına ilişkindir (Williamson, 1990: 62).

1960 yılına kadar hâkim olan neoklasik yaklaşım, firmayı sözleşme/örgütsel terimlerden ziyade teknolojik (esas olarak üretim fonksiyonu) olarak görmüştür. Karşılaştırmalı sözleşme konuları göz ardı edilmiş, mülkiyet haklarının iyi tanımlandığı ve anlaşmazlıkların mahkemeler tarafından maliyetsiz ve etkili bir şekilde çözüldüğü varsayılmıştır. Tüm sözleşmeler etkili olduğundan, aralarındaki farklılıkları incelemek ve sözleşmenin geçerli olup olmadığını sormak anlamsız bir hale gelmiştir. Başka bir ifadeyle klasik yaklaşımda üretici ve tüketicilerin piyasadaki mal ve hizmetler konusunda tam bilgiye sahip olması sözleşmelerin tam şekilde hazırlanmasını sağlamaktadır. Tam olarak hazırlanan sözleşmeler, işlem maliyetlerini ve dolayısıyla da fiyat sistemini kullanma maliyetini sıfıra eşitlemektedir (Williamson, 1990: 62-63; Demsetz, 1997: 427).

Daha önce bahsedildiği üzere bir firmanın oluşumu için yönetim maliyetinin fiyat sistemini kullanma maliyetinden daha düşük olması gerekmektedir (Demsetz, 1997: 427). Fakat fiyat sistemini kullanma maliyeti sıfıra eşit olduğunda, yönetim maliyeti ne olursa olsun fiyat sistemini kullanma maliyetinin altına düşemeyeceğinden dolayı firmaları kurmak iktisadi açıdan etkinsiz olacaktır

Klasik iktisadi yaklaşımın aksine, YKİ yaklaşımında bilgi eksiktir. Piyasada tarafların sahip olduğu eksik bilgi, fiyat sistemini kullanma maliyetinin sıfırdan farklı ve pozitif bir rakam olmasına yol açmaktadır. Fiyat sistemini kullanma maliyetlerinin pozitif olması, yönetim maliyetlerinin görece önemini artırmaktadır. Yönetim maliyetlerini düşürmek ve kıt olan kaynakları daha verimli kullanmak isteyen firmalar dikey hiyerarşik bir yapılanmaya yönelmektedir. İşlem maliyetini en aza indirebilen firmaların piyasada rekabet edebilirliği artmaktadır (Demsetz, 1997: 427).

YKİ'de firma sözleşmeye dayalı/kurumsal olarak ele alınmaktadır. Sözleşmeler kurallar ve organizasyonlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kurallar, kamu ve özel olmak

üzere ikiye ayrılmakta ve neoklasik kökenden gelen kamu tercihi teorisi ve mülkiyet hakları teorisine geçiş yapmaktadır. Organizasyonlar ise eksik ve tam sözleşmeler olarak ikiye ayrılmakta ve bu ayırım sonucunda vekalet teorisi ve işlem maliyetleri teorisi ortaya çıkmaktadır (Williamson, 1990: 62-63).

Hukuk ve Ekonomi

Devletin gerçekleştirmiş olduğu regülasyonlar bireylerin ekonomik kararları üzerinde etkili olmaktadır. Bu etkinin araştırılması hukuk ve ekonomi olarak adlandırılan yeni bir çalışma alanının ortaya çıkmasına katkı sağlamıştır (Kherallah ve Kirsten, 2002, 116).

Bu etkiyi en kapsamlı şekilde inceleyen Posner (1971, 1974, 1984, 1998)'dir. Posner, başta vergi alanı olmak üzere bireylerin ekonomik kararları üzerinde etkili olan mahkeme kararları ve diğer yasal kararlar üzerine çalışmıştır. Başka bir ifadeyle ekonomik regülasyonları bir inceleme alanı haline getirmiştir. Posner, ekonomik regülasyonların iki teorisine vurgu yapmaktadır. Bunlardan ilki, kamu yararadır. Bu teori; ekonomik alanlara yönelik regülasyonların, halkın verimsiz veya adaletsiz piyasa uygulamalarının düzeltilmesi talebine yanıt olarak yapılan düzenlemeleri konu edinmektedir. İkinci teori ise kamu gücünü kullanmak suretiyle ekonomik regülasyonların toplumun belirli bir kesimine hizmet edecek şekilde kullanılmasını konu almaktadır (Posner, 1974: 335).

2.2.4. Kurumsal İktisatçılar Perspektifinden Devlet

Kurumlar içerisinde en önemli olanı devlettir. Devletler, formel ve informel kurumların oluşturulmasında ve güçlendirilmesinde önemli bir yere sahiptir. Bireyler arasındaki sosyal ve ekonomik ilişkileri düzenleyen yasaların belirlenmesi ve uygulanması, ekonomik kalkınma için gerekli olan yatırımların desteklenmesi ve mülkiyet haklarının güvence altına alınması devlet sayesinde mümkün olmaktadır. Bu nedenle, iktisatçıların uzun yıllardır tartışmış olduğu konu ekonomik kalkınma için nasıl bir devlete ihtiyaç

duyulduğudur. Başka bir ifadeyle iktisatçıların tartıştığı konulardan birisi de ekonomik kalkınma için güçlü devlete mi yoksa zayıf bir devlete mi ihtiyaç olduğudur (Pamuk, 2012: 47).

Klasik iktisat ile kurumsal iktisadın ayırt edici noktalarından birisi devlete verilen rol ve sorumluluk ile ilgilidir. Ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanabilmesi ve toplumsal refahın artırılabilmesi için klasik iktisatçılar, devletin ekonomiye minimal düzeyde müdahale etmesi gerektiğini, kurumsal iktisatçılar ise ekonomik, politik ve hukuki kurumların devletin uygulayacağı reformlar ile çağdaştırılması gerektiğini savunmaktadır. Kurumsal iktisatçılara göre fiyat sistemi klasik iktisatçıların ileri sürdüğü gibi iyi bir şekilde işlememekte ve hatta ekonomik problemlerin çözümünde yetersiz kalabilmektedir. Bu problemler ancak devletin reformist politikalarıyla çözüme kavuşabilmektedir (Demir, 1996: 74-75). Bu nedenle, Commons, Veblen ve Mitchell gibi eski kurumsal iktisatçılar reformlarla ilgilenmişlerdir (Mayhew, 1987: 987-988). Eski kurumsal iktisatçıların yanı sıra aşağıda açıklandığı üzere yeni kurumsal iktisatçılar (özellikle North) da devletin reformlar yoluyla ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini ileri sürmektedirler.

Kurumsal iktisatçıların devlet yaklaşımında bir noktaya dikkat çekmek gerekmektedir. Kurumsal iktisatçılar, toplumun farklı kesimleri arasında yaşanan çıkar çatışmalarının nasıl çözüme kavuşturulduğu konusu ile ilgilenmektedir. Başka bir ifadeyle kurumsal iktisatçılar, çıkar çatışmasının egemen sınıfın (servet sahipleri, bürokratlar ya da devleti yöneten zümre) isteği doğrultusunda mı, yoksa toplumsal uzlaşmanın ve faydanın maksimum olacağı şekilde mi çözüldüğü konusu üzerinde durmaktadır (Demir, 1996: 75). Bu bağlamda reformların içeriği önemli hale gelmektedir. Kurumsal iktisatçılar reformların hayata geçirilmesinde sıklıkla kısıtlayıcı ve kapsayıcı devlete vurgu yapmaktadır. Kısıtlayıcı devlet, çıkar çatışmalarını küçük bir zümreye fayda sağlayacak şekilde çözüme kavuştururken, kapsayıcı devlet ise bu çatışmayı toplumun geneline fayda sağlayacak şekilde çözüme kavuşturmaktadır. Kurumsal iktisatçıların özümsemiş olduğu ve arzuladıkları devlet modeli ise kapsayıcı devlettir.

Kurumsal iktisatçılar, devletin ekonomiye müdahale etmesi konusunda hem fikirdirler. Fakat bu iktisadi akım içerisinde devletin ekonomideki rolünün büyüklüğü konusunda bir yeknesaklık bulunmamaktadır. Douglas C. North, Daron Acemoğlu ve James A. Robinson gibi iktisatçılar devlete ekonomide geniş bir rol verirken, Ranold Coase ve Oliver E. Williamson gibi iktisatçılar ise küçük ancak klasik iktisat ile kıyaslandığında daha etkin bir rol vermektedirler. Çalışmanın bu kısmında bazı kurumsal iktisatçıların devleti ele alma biçimleri ve ekonomide devlete biçmiş oldukları roller hakkında bilgilere yer verilmektedir.

North, Acemoğlu ve Robinson (North, 2002; 1992; Acemoğlu ve Robinson, 2021; 2013; 2006 ve Acemoğlu vd., 2005) çalışmalarında formel kurumların önemini vurgulamakta ve bu kurumların kapsayıcı ya da kısıtlayıcı bir şekilde ortaya çıkabileceğini ifade etmektedir. Yazarlar, çalışmalarında doğrudan bahsetmeseler de devleti, kapsayıcı formel kurumları ve kısıtlayıcı formel kurumları ortaya çıkaran devlet olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Yazarlara göre toplumun tamamının refah seviyesini arttıran düzenlemeleri hayata geçiren devletler (kapsayıcı), sürdürülebilir ekonomik kalkınmayı teşvik etmektedir. Öte yandan toplumun küçük bir zümresine fayda sağlayacak düzenlemeleri hayata geçiren devletler (kısıtlayıcı) ise ekonomik istikrarsızlığa ve ülkelerin geri kalmalarına yol açmaktadır. Acemoğlu ve Robinson *Ulusların Düşüşü Güç, Zenginlik ve Yoksulluğun Kökenler* ile “*Dar Koridor*” başlıklı eserlerinde bu konuyu tarihsel örnekleri ile açıklamaktadır. Dolayısıyla yazarlar, devletin yaratmış olduğu kurumlar vasıtasıyla toplumların ekonomik performansı üzerinde önemli bir yere sahip olduğunu ileri sürmektedir. Bu üç yazar, ekonomide devlete yüklemiş olduğu misyon itibariyle YKİ'nin diğer önemli temsilcileri olan Coase ve Williamson'dan ayrılmaktadır. Bu yazarlar, Coase ve Williamson'a göre devlete ekonomide daha büyük bir rol vermektedir.

Piyasada gerçekleşen ekonomik aktiviteler, çeşitli işlem maliyetlerinin ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Bu işlem maliyetleri; dışsalıkların içselleştirilmesine (özellikle negatif) ilişkin taraflar arasında yapılan pazarlıkların maliyeti şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, fiyat sistemini kontrol etme ya da yönetim maliyetleri şeklinde de ortaya çıkabilmektedir. Bu maliyetler, piyasada etkinliğin bozulmasına yol açabilmektedir. Coase'nin ekonomide devlete yüklemiş olduğu rol, oyunun kurallarını etkin bir şekilde

belirleyerek işlem maliyetlerini olabildiğince azaltmasıdır. Dolayısıyla Coase'un yaklaşımında devlet oyunun kurallarını belirleyen bir mekanizmadır. İşlem maliyetlerinin düşürülmesi ve piyasa etkinliğinin sağlanması bu mekanizmanın iyi çalışmasına bağlıdır. Devlet, kaliteli kurumlar inşa ettiği ve kaliteli kurallar belirlediği sürece piyasa etkinlik düzeyinde çalışacaktır. Öte yandan devlet, işlem maliyetlerini arttırıcı (etkinlikten uzak) düzenlemeler de yürürlüğe koyabilir. Bu da piyasa etkinliğinin bozulmasına yol açabilir (Coase, 1937; 1960; 1988). Buradan hareketle Coase'un devlete ekonomide etkin bir rol biçtiği söylenebilir.

Devlete ekonomide küçük ancak etkin rol biçen kurumsal iktisatçılardan bir diğeri Oliver E. Williamson 'dur. Williamson farklı çalışmalarında devletin ekonomide nasıl bir role sahip olması gerektiğinin altını çizmektedir.

Williamson kurumları kurumsal değişim süreci bağlamında ele almakta ve sosyal yapıyı oluşum ve değişim açısından zordan kolaya doğru dört dereceye ayırmaktadır. Bu derecelerden ikincisi kurumsal çerçeveyi ifade etmektedir. Bu derecede oyunun formel kuralları belirlenir. Formel kurallar, devletler tarafından yazılı hukuk metinlerine bağlı olarak ortaya çıkartılmaktadır. Dolayısıyla Williamson'a göre devlet yaptığı düzenlemeler ile oynanan oyunun kurallarını belirlemektedir (Williamson, 2000: 595-596). Bu noktadan hareketle Williamson'un devleti, piyasanın etkin bir şekilde işlemesi için gerekli olan makroekonomik politikaları belirleyen ve uygulayan kurum olarak tanımladığı söylenebilir. Williamson 'un üzerinde durmuş olduğu makroekonomik politikalar ise mülkiyetin tesisi ve taraflar arasındaki sözleşmelerin uygulanabilirliğidir. Bu iki politika ancak bağımsız, adaletli ve tarafsız bir hukuk sistemi içerisinde etkinlik seviyesinde uygulanabilir. Fakat Williamson, bu hukuk sisteminin devletler tarafından her zaman mükemmel seviyede belirlendiğini ileri sürmez. Williamson'a göre piyasanın başarısızlığı gibi devletinde başarısızlığı söz konusudur (Williamson, 1985b: 327-328)

2.2.5. Kurumsal İktisat Perspektifinden Vergi

Kurumsal iktisadi yaklaşım ekonomik olayları analiz etme metodolojisi bakımından klasik iktisadi yaklaşımdan ayrılmaktadır. Klasik iktisadi yaklaşımda bireyler kendi çıkarları peşinde hareket eden bencil varlıklar olarak ele alınırken, kurumsal iktisadi yaklaşımda ise içinde yaşadığı toplumu etkileyen ve aynı zamanda toplumdan etkilenen toplumsal bir varlık olarak ele alınmaktadır. Dolayısıyla kurumsal iktisatçılara göre birey ve toplum arasında yakın bir ilişki söz konusudur. Bu ilişkide devletin vergi politikaları önemli bir yere sahiptir. Bunun nedeni, vergilerin hem bireysel hem toplumsal hem de politik yönünün olmasıdır. Vergiler, bireylerin harcanabilir gelirlerini azalttığı için bireyseldir. Devletin elde etmiş olduğu vergi gelirlerini makroekonomik politikaların hayata geçirilmesinde kullanması, bu gelir kaynağını toplumsal bir varlık haline getirmektedir. Bunların yanı sıra vergiler politik bir sistem içerisinde belirlendiği için, bu gelir kaynağı aynı zamanda politik bir varlıktır. Bu bağlamda bir ülkenin vergi sisteminin hem bireyleri hem toplumu hem de politik yapıyı etkilediği ve aynı zamanda tüm bunlardan etkilendiği söylenebilir (Adalıoğlu, 2019: 133).

Birey ve toplum arasındaki ilişkinin iktisadi analizlerde dikkate alınmasını sağlayan bir yaklaşımın temsilcilerinin vergi ile ilgili konularda görüş bildirmemesi kaçınılmazdır. Aşağıda eski ve yeni kurumsal iktisat ayrımı yapılmaksızın kurumsal iktisatçıların vergiye ilişkin ortaya koymuş oldukları görüşlere yer verilmektedir.

Kurumsal İktisatçıların Vergi Yaklaşımı

Kurumsal iktisadi yaklaşımın devlete bakış açısı ve piyasada düzenin sağlanması bakımından devleti konumlandırma biçimi klasik iktisadi yaklaşımdan farklıdır. Klasik iktisadi yaklaşım bilindiği üzere devleti zorunlu bir fena olarak tanımlamaktadır. Bu yaklaşımda devlet sadece özel sektör tarafından üretilmeyen ya da üretilmesi durumunda etkinlik kaybı söz konusu olan mal ve hizmetleri (tam kamusal mal ve hizmetler) üretmelidir. Bu nedenle devlet piyasada etkinliği bozmayacak ve olabildiğince az olacak şekilde vergi gelirlerini toplamalı ve harcamalarını da toplamış olduğu gelir ile sınırlı bir biçimde yapmalıdır.

Kurumsal iktisadi yaklaşım ise işlem maliyetleri, bilgi eksikliği ve mülkiyetin tesis edilmesi/tesis edilmemesi gibi faktörler nedeniyle piyasanın kendi kendine bırakıldığı zaman etkinlikten uzaklaştığını ileri sürmektedir. İşte bu etkinsizliğin azaltılabilmesi için kurumsal iktisatçılar, devletin formel kural ve kısıtlar koymak suretiyle ekonomiye müdahale etmesi gerektiği fikrini savunmaktadır. Dolayısıyla kurumsal iktisatçılar ekonomide devlete klasik iktisatçılara göre daha fazla rol vermektedirler. Bu nedenle de kurumsal iktisatçılar vergi ve harcama politikaları konusunda klasiklerden farklı düşünmektedirler

Kurumsal iktisatçıların vergiye yönelik ilgisi Veblen ile başlamaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere Amerikan İç Savaşı ve Birinci Dünya Savaşı arasında geçen zaman diliminde Amerikan ekonomisi büyük bir büyüme kaydetmiştir. Fakat bu büyüme toplumsal bir refah artışı yerine başta gelir ve servetin dağılımı olmak üzere çok sayıda eşitsizliğin artmasına neden olmuştur. Başka bir ifadeyle bırakınız yapsınlar ve bırakınız geçsinler felsefesi ABD’de ekonomik büyümeye katkı sağlamasına rağmen toplumun bireyleri arasında sosyo-ekonomik eşitsizliklerin derinleşmesine yol açmıştır. Veblen (1898c) Aylak Sınıf Teorisi başlıklı eserinde bu eşitsizliklerin yaratmış olduğu vergi yükü adaletsizliğine dikkat çekmiştir.

Veblen (1921/2001) Mühendisler ve Fiyat Sistemi (The Engineers and the Price System) adlı eserinde dolaylı olarak koruyucu gümrük vergilerinden bahsetmektedir. Veblen’e göre bu tür vergiler, yasadan yararlanan yerli üreticilerin kârını arttırmakta, toplumun ise satın alım gücünü düşürmektedir. Koruyucu gümrük vergisi uygulanan mallar özelinde yerli üreticiler, arzı düşük tutmak ve fiyatı arttırmak suretiyle yüksek kârlar elde edebilmektedir. Öte yandan toplum ise bu malları yüksek fiyattan satın almak durumunda kalmaktadır (Veblen, 1921/2001: 15). Burada Veblen’in vergiye ya da devlete karşı olmadığını belirtmesi gerekmektedir. Veblen’in karşı olduğu nokta, devletin yaratmış olduğu kısıtlayıcı kurumlardır. Veblen, devlet kurumunun toplumsal refahı arttıracak şekilde yeniden yapılanması gerektiğini ve hukuki kurumların 21. yüzyılın endüstriyel gerçeklerine uygun bir zemin üzerine inşa edilmesi gerektiğini savunmaktadır (Knoedler vd., 2007: 79).

Coase, (1937), firmaların avantajlarını açıklarken satış üzerinden alınan vergilere dikkat çekmektedir. Ona göre satış vb. vergilerin firma bünyesinde gerçekleşen işlemleri etkilememektedir. Ayrıca yazar *Sosyal Maliyet Sorunu ve Firma, Piyasa ve Hukuk* adlı eserlerinde ise dışsallıkların içselleştirilmesi konusunda Pigoucu vergilere eleştirel bir yaklaşım ortaya koymaktadır. Coase (1988)'a göre Pigoucu vergilerin dışsallığı toplumsal açıdan kabul edilebilir bir seviyeye indirebilme konusundaki etkinliği, vergileme maliyetleri ile devletin yapacağı diğer düzenlemelerin maliyetlerinin bireylerin kendileri arasında yapacağı pazarlık maliyetinden daha düşük olmasına bağlıdır. Eğer vergi ve diğer düzenlemelerin maliyetleri pazarlık maliyetinden büyük ise devletin kirliliği düşürmeye yönelik müdahalesi etkinsizlikle sonuçlanacaktır. Ayrıca Coase'nin vergileme esnasında ortaya çıkabilecek maliyetlere değinmesi bir sonraki bölümde incelenecek olan vergileme maliyetleri ve vergi uyumu konuları bakımından da önemli görülmektedir.

YKİ'nin önemli temsilcilerinden North, bir ülkedeki vergi yapısı, hükümet düzenlemeleri, yargı kararları ve kanunlar gibi faktörlerin firmaların ekonomik kararları üzerinde etkili olduğunu ileri sürmektedir. Dolayısıyla North, bir ülkedeki vergi yapısının o ülkenin ekonomik performansı ile ilişkili olduğunu ifade etmektedir. Düşük vergileme maliyetleri ile ekonomik kararlar üzerinde olabildiğince az etkili olan vergi sistemleri ülkelerin ekonomik performansını arttırmaktadır (North, 1990).

Galbraith (1993) *Amerikan Kapitalizmi, Dengeleyici Güç Kavramı* (American Capitalism the Concept of Countervailing Power) başlıklı eserinde klasik iktisadi yaklaşımın bırakınız yapsınlar bırakınız geçsinler felsefesini eleştirmektedir. Klasik iktisadın bu felsefesinin toplumda sosyal ve ekonomik eşitsizlikleri arttırdığını ve söylenildiği gibi piyasa etkinliğini de sağlamadığını ileri sürmektedir. Galbraith çalışmasında *yoksulluk çemberinden* (Cycle of Poverty) bahsetmektedir. Yazara göre devlet müdahalesi olmayan ekonomik sistemler, toplumun güçsüz ve zayıf bireylerinin (işçi sınıfı ve dezavantajlı grupların) sömürülmesine ve yoksulluk çemberinin dışına çıkamamalarına yol açmaktadır. Galbraith, yoksulluk çemberinin kırılabilmesi için devletin vergi ve harcamalar yoluyla ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini ifade etmektedir. Galbraith'e göre artan oranlı tarifeye uygulanan vergilerden elde edilecek olan gelirlerin yoksulluk yardımı, eğitim

yardımları ve adaletin sağlanması gibi toplumun geneline fayda sağlayan hizmetlerde kullanılması yoksulluk çemberinin kırılmasına katkı sunacaktır.

YKİ'nin önemli temsilcilerinden olan Oliver Williamson'da çalışmalarında vergiye değinmektedir. Daha önce ifade edildiği üzere Williamson kurumları, kurumsal değişim süreci bağlamında ele almakta ve sosyal yapıyı oluşum ve değişim açısından zordan kolaya doğru dört dereceye ayırmaktadır. Vergi sistemleri ise bu oluşum ve değişim sürecinin ikinci ve üçüncü aşamalarda yer almaktadır. İkinci derece, kuramsal çerçeve aşaması olup, bu aşamada temel yasal düzenlemeler belirlenmektedir. Üçüncü derece ise kuramsal çerçevenin yaratmış olduğu işlem maliyetleri ve belirsizliklerin minimum düzeye indirilmesi ile ilgilidir. Dolayısıyla bu aşamada kuramsal çerçeve tekrar gözden geçirilmektedir. Vergi, oynanan oyunun yasal çerçevesini belirlediği için ikinci derece yer almaktadır. Ancak bu derecede yer alan normların değişim aralığı 10 ile 100 yıldır. Bilindiği üzere vergilerin değişim aralığı çok daha kısadır. Ayrıca vergi politikaları, oyun oynama stratejisini ve ekonomik aktörlerin davranış kalıplarını önceden belirlemektedir. Bu nedenle vergi sistemi Williamson'un derecelendirmesinde üçüncü dereceye tekabül etmektedir (Grabova vd., 2018). Başka bir ifadeyle ikinci bölümde yasal çerçevesi belirlenen vergi sistemi, üçüncü bölümde vergileme maliyetlerini düşürmek amacıyla yeniden gözden geçirilmektedir.

Kurumsal İktisat, Mali Sosyoloji ve Vergi Uyumu

Kurumsal iktisatçıların çalışmalarında vergiye değinmesinin yanı sıra iktisadi olayların açıklanmasına getirmiş oldukları bakış açıları da vergi literatürü için oldukça önemlidir. Kurumsal iktisatçıların özellikle bireyi ve ekonomik olayları değerlendirme biçimlerinin mali sosyoloji ve vergi uyum literatürünün gelişimine katkı sağladığı söylenebilir.

Kurumsal iktisatçılara kadar, hâkim iktisadi paradigma bireyleri sadece kendi çıkarları peşinde hareket eden ve sadece ekonomik güdüler ile yönlendirilebilen kişiler olarak tanımlamakta, ekonomik işlemlere taraf olanların her konuda tam bilgiye sahip

olduklarını ileri sürmekte ve işlem maliyetlerini ise sıfır olarak kabul etmektedir (Kama, 2021: 46).

Klasik iktisatçıların ortaya koymuş oldukları bu varsayımların vergi uyumu bağlamında değerlendirilmesi, kurumsal iktisatçıların vergi uyumu literatürüne nasıl bir zenginlik kattığının anlaşılması bakımından oldukça değerlidir. Tam bilgi varsayımı üçüncü bölümde ekonomik yaklaşım ve yaklaşıma yönelik eleştiriler başlığı altında anlatılmıştır. Tekrara düşmemek için bu kısımda diğer iki varsayım üzerinde durulacaktır.

Klasik iktisatçıların bireyi *homoeconomicus* ele almaları bu iktisatçıların, iktisadi olayları analiz ederken iktisat bilimi dışına çıkmasını engellemektedir. Klasik iktisadi yaklaşımdan farklı olarak kurumsal iktisatçılar, ekonomik olayları analiz ederken multidisipliner bir yaklaşım benimsemektedirler. Başka bir ifadeyle kurumsal iktisatçılar ekonomik olayları analiz ederken iktisat biliminin yanı sıra hukuk, tarih, sosyoloji, psikoloji, siyaset ve coğrafya gibi farklı bilim dallarından yararlanmaktadır. Ayrıca kurumsal iktisatçılar bireyin rasyonel olduğu düşüncesine de karşı çıkmaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere bu iktisatçılara göre bireyler karar alırken içinde yaşamış olduğu toplumun formel ve informel kurumlarından güçlü bir şekilde etkilenmektedirler. Dolayısıyla kurumsal iktisadi yaklaşımda bireyler her zaman ekonomik fayda peşinde hareket etmeyen, davranışları farklı faktörler tarafından kısıtlanan ve sınırlı bir rasyonaliteye sahip kişiler olarak tanımlanmaktadır. Kurumsal iktisatçıların ortaya koymuş oldukları bu analizlerin, maliye alanına taşındığında yeni mali sosyoloji ve psikolojik ve davranışsal vergi uyum modellerinin gelişimine katkı sağladığı söylenebilir. Bu üç yaklaşımın ortak noktası analizlerinde multidisipliner bir yaklaşımı benimsiyor olmalarıdır. Ayrıca klasik iktisada tepki göstermeleri de bu yaklaşımların diğer ortak noktasıdır.

Mali sosyoloji, maliye literatüründe önemli inceleme alanlarından birisini oluşturmaktadır. Mali sosyoloji, 2000'li yılların başında önemli bir değişim geçirmiştir. Bu değişim ile kavram *eski* ve *yeni* mali sosyoloji olmak üzere ikiye ayrılmıştır (Sert, 2015). Yeni mali sosyoloji yaklaşımına göre vergi konusunun sadece maliye/ekonomi ve sosyoloji bilimleri bağlamında değerlendirilmesi konunun kapsamını daraltmaktadır. Bu yaklaşımda

vergi konusu, maliye/ekonomi ve sosyoloji bilimlerinin yanı sıra siyaset, tarih ve hukuk bilimlerinin de ortak çalışma alanını oluşturmaktadır. Siyaset bilimciler vergi düzenlemelerini mükellef ve hükümetler arasında bir savaş alanı olarak tanımlamaktadır. Hukukçulara göre iç politika hedeflerine (sosyal hizmetler, eğitim, sanayi ve sağlık vb.) ulaşma konusunda vergi kanunları başvurulan önemli bir araçtır. Tarihçiler, vergilendirmenin tarih boyunca çok sayıda çatışma ve değişimin temel kaynağı olduğunu ve vergilerin toplumların sivil kimliğinin oluşumunda merkezi bir rol oynadığını ileri sürmektedirler. Sosyologlar ise ilgilendikleri hemen hemen tüm konuları (sınıf, ırk ve cinsiyet ayrımı vergilendirme, devletin yetkileri ve meşruiyeti vb). vergilendirme ile ilişkilendirmektedirler (Martin vd., 2009: 1). Dolayısıyla vergi konusu multidisipliner bir şekilde analiz edildiğinde gerçek mahiyeti ortaya konulabilmektedir.

Yeni mali sosyolojinin üç temel özelliği bulunmaktadır. Bunlardan ilki, informel sosyal kurumlar üzerine odaklanmalarıdır. Başka bir ifadeyle yeni mali sosyoloji; aile, din, iş hayatı ve boş zaman gibi kurumsallaşmamış sosyal ilişkileri analiz konusu etmektedir. İkincisi sosyal ve politik süreçlerin ortaya çıkmasında tarihsel olayların önemine dikkat çekmesidir. Üçüncüsü ise yeni mali sosyoloji bireyden ziyade toplumsal konulara odaklanmaktadır. Bu bağlamda; savaşlar, kalıcı sosyal farklılıklar, dini gelenekler, cinsiyet rejimleri, çalışma sistemleri, vergilendirme ile demokrasi ilişkisi, devletlerin gelişimi ve sosyal dayanışma gibi toplumsal konular yeni mali sosyolojinin çalışma alanını oluşturmaktadır (Martin vd., 2009: 13-14).

Yeni mali sosyoloji gibi vergi konusunu multidisipliner bir şekilde inceleyen çalışma alanlarından bir tanesi de psikolojik ve davranışsal vergi uyum modelleridir. Psikolojik ve davranışsal modellere kadar vergi uyumu literatüründe mükellefler neden vergi kaçırır sorusuna yanıt aranmış ve bu soruya rasyonel birey varsayımı altında ekonomik faktörler çerçevesinde yanıt verilmeye çalışılmıştır. Bu anlayışa göre mükelleflerin vergi kaçırmasında denetim oranları, cezalar ve vergi oranları etkili olmaktadır (Allingham ve Sandmo, 1972). Başka bir ifadeyle ekonomik yaklaşım olarak adlandırılan bu yaklaşımda vergi uyumunu etkileyen faktörler sadece ekonomik yönüyle ele alınmış ve sosyal, psikolojik, dini, kurumsal vb. ekonomik olmayan faktörlerin vergi uyumu üzerine etkisi

ihmal edilmiştir. Bu da vergi uyumunun dar bir çerçevede ele alınmasına ve tam olarak anlaşılmasına yol açmıştır.

Psikolojik ve davranışsal modellerin gelişmesiyle birlikte vergi uyumu konusunda da önemli bir zihniyet değişimi yaşanmıştır. Mükellefler neden vergi kaçırır sorusu yerini mükellefler denetimler düşük ve cezalar yetersiz olduğu halde neden vergi ile ilgili yükümlülüklerini eksiksiz bir şekilde yerine getirirler sorusuna bırakmıştır. Bu da pozitif bir yaklaşımla mükelleflerin vergi ödeme istekliliği üzerinde etkili olan faktörlerin araştırılmasını ve ortaya konulmasını zorunlu hale getirmektedir (Avcı vd., 2022: 35). Vergi uyumu üzerine gerçekleştirilen çok sayıda çalışmada mükelleflerin rasyonel olmadığı ve vergi uyum kararlarında başta kurumsal faktörler olmak üzere çok sayıda ekonomi dışı faktörün etkili olduğu ortaya konulmuştur (Alm, 2019; Kirchler, 2007 ve Kirchler vd., 2008; Torgler ve Schneider, 2007; Bird, 2006; Song ve Yarbrough, 1978; Vogel, 1974). Çalışmanın izleyen bölümünde bu konudan bahsedilmektedir.

Kurumsal iktisadın vergi uyumu konusuna yapmış olduğu katkılardan bir diğeri de işlem maliyetleri üzerinden ortaya çıkmaktadır. Kurumsal iktisatçılar, ekonomik ilişkilerdeki taraflar arasında bir bilgi eksikliğinin olduğunu ve bu eksikliğini gidermek için yapılan her türlü faaliyetin işlem maliyetlerine yol açtığını ileri sürmektedir. Özellikle Coase, Williamson ve North devletler tarafından yapılan anayasa, yasa ve yönetmelik vb. düzenlemelerin işlem maliyetlerine yol açtığını çalışmalarında sıklıkla vurgulamışlardır. İşte kurumsal iktisatçıların işlem maliyetlerine ilişkin yapmış oldukları analizler vergi uyumu üzerine çalışmalar gerçekleştiren araştırmacıların da dikkatini çekmiştir.

Devletin düzenleme yapmış olduğu alanlardan birisi de vergilerdir. Devletin vergi alanına yönelik yapmış olduğu düzenlemeler hem idarenin vergi toplama maliyetini hem de mükelleflerin vergi uyum maliyetini arttırabilmektedir. Son yıllarda vergileme maliyetleri (idari maliyetler + mükelleflerin uyum maliyetleri) konusunda önemli bir literatür oluşmuş ve araştırmacılar bu maliyetlerin sadece parasal ya da zorunlu maliyetlerden ibaret olmadığını, gönüllü ve parasal olmayan maliyetlerin de söz konusu olabileceğini ortaya

koymuşlardır. Çalışmanın üçüncü bölümünde hem vergileme maliyetleri hem de bu maliyetlerin vergi uyumu üzerine etkisi ortaya konulmuştur.

2.3. Kurumların Göstergesi: Kurumsal Kalite

Kurumsal iktisatçılar, kaliteli ve kalitesiz kurumların ülkelerin ekonomik gelişmişlikleri üzerinde önemli sonuçlar doğurduğunu ileri sürmektedir. Bu noktada kurumsal kalite nedir ve kurumların kalitesi nasıl ölçülmektedir soruları önemli hale gelmektedir. Çalışmanın bu kısmında bahsi geçen sorulara yanıt verilmektedir.

2.3.1. Kurumsal Kalite Kavramı ve Kapsamı

Ekonomik anlamda değerlendirildiğinde kurumların iki temel işlevi bulunmaktadır. Bunlardan ilki, işlem maliyetlerini düşürmektir. İkincisi ise toplumsal yapıdaki değişiklikleri iyi analiz etmek ve bu değişikliklere uygun politikalar belirlemektir. Bu bağlamda kaliteli kurumların dört temel özelliği bulunmaktadır (Alonso ve Garcimartín, 2013). Bunlar;

- *Statik Etkinlik:* Kurumların, sosyal açıdan maksimum getiriye sağlayacak şekilde politikalar üretme kapasitesini ifade etmektedir.
- *Meşruiyet:* Bu özellik kurumların vatandaşların davranışlarını yönlendirme yeteneği olarak tanımlanmaktadır. Statik etkinliğin ve meşruiyetin sağlanmasında vergiler önemli bir yere sahiptir. İyi belirlenmiş bir vergi politikası, kaliteli kurumlar inşa etmek için gerekli kaynakları sağlamanın yanı sıra, devlet ile vatandaşlar arasında daha talepkâr bir ilişkiye yol açan sosyal sözleşmenin⁸ sağlamlaştırılmasına da katkı sağlamaktadır.
- *Belirsizliklerin azaltılması:* Kurumların ekonomik ilişkilerdeki belirsizlikleri azaltmasını ifade etmektedir. Bu ilişkilerdeki belirsizlik azaldıkça işlem maliyetleri düşmekte ve ekonomik istikrar ise artmaktadır.

⁸ Sosyal sözleşme konusu üçüncü bölümde anlatılacaktır.

- *Dinamik verimlilik*: Kurumların toplumsal değişimleri önceden tahmin edebilmesi ve bu değişimlere uygun politikalar belirlemesini ifade etmektedir.

Bir ülkedeki kurumların kalitesi ile o ülkenin ekonomik performansı arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur. Kurumlar ve ekonomik performans arasındaki ilişkiyi inceleyen literatür, kaliteli kurumların yüksek düzeyde ekonomik performansın elde edilmesine katkı sağladığına ilişkin önemli kanıtlar ortaya koymaktadır. Kaliteli kurumlar, yaratmış oldukları teşvikler ve sağlamış oldukları yasal güvencelerle; fiziki ve beşerî sermaye oluşumuna (Rodrik vd., 2004: 146), işlem maliyetlerinin azalmasına ve uluslararası ticaretin artmasına (Baccini, 2014: 80), kayıt dışı ekonominin azalmasına (Elgin ve Öztunalı, 2014: 145), doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının artmasına (Daude ve Stein, 2007: 317), çevre kirliliğinin azalmasına (Ibrahim ve Law, 2016: 323) ve uzun dönemde ekonomik büyümeyi teşvik eden etkili maliye politikalarının uygulanmasına (Arvin vd., 2021: 468) katkı sağlamaktadır.

Kurumsal kalitenin ülkelerin ekonomik performansı üzerinde meydana getirdiği etkiler, kavramın tanımlanmasını ve kapsamının belirlenmesini önemli hale getirmektedir. Kurumlar formal ve informal yapılar şeklinde ortaya çıktıkları için kurumsal kalite kavramı tanımlanırken, bu ayrımın dikkate alınması gerekmektedir. Bunun nedeni; informal kurumsal yapının subjektif, formal kurumsal yapının ise objektif olarak ölçülebilmesidir.

Toplumların inanç sistemlerinin, değer yargılarının, toplumsal ilişkilerinin, etik ve ahlak yaklaşımlarının, beklentilerinin, önceliklerinin, buldukları coğrafyalarının farklı olması informal kurumların ülkeden ülkeye değişiklik göstermesine neden olmaktadır. Hatta çoğu zaman informal kurumlar bir ülkenin bölgeleri/eyaletleri/şehirleri arasında bile ciddi farklılıklar göstermektedir. İnfornel kurumların farklı şekillerde ortaya çıkması ve oldukça geniş bir yelpazeye sahip olması bu kurumların değerlendirilirken objektif kriterlerin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle; informal kurumların kalitesi genellikle subjektif şekilde ölçülmektedir.

Formel kurumlar ise yasa, yönetmelik vb. resmî belgelere dayandıkları için kalitelerinin belirlenmesi informal kurumlara kıyasla çok daha kolaydır. Formel kurumların kalitesini ortaya koymaya yönelik ilk çalışmalar mülkiyet hakları ve işlem maliyetleri üzerine gerçekleştirilmiştir. Coase (1960) ve North ve Thomas (1973) mülkiyet haklarının tesisinin, Coase (1937) ve Williamson (1979) ise işlem maliyetlerinin iktisadi hayattaki önemine dikkat çekmişlerdir. Bu yazarların çalışmalarıyla birlikte formel kurumların ekonomik performans üzerinde etkili olduğu teorik ortaya konulmuştur. Fakat Dünya Bankası, Fraser Enstitüsü, Heritage Vakfı, PRS Grup, Dünya Ekonomik Formu ve V-Dem gibi uluslararası kuruluşlar tarafından kurumsal kaliteye ilişkin endeksler yayınlamaya kadar bu iki değişken arasındaki ilişki teoriden öteye geçmemiştir.

Bu kuruluşların yayınlamış olduğu endekslerle birlikte hem çalışmaların yöntemi teoriden ampiriğe doğru kaymış hem de kurumsal kalite kavramının kapsamı; hukukun üstünlüğü, katılımcılık ve hesap verebilirlik, politik istikrar, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenlemelerin kalitesi, politik ve sivil haklar, parasal istikrar ve ülkelerin dışa açıklığı gibi çok sayıda unsuru da kapsayacak şekilde zenginleşmiştir. Bu açıklamalar ışığında kurumsal kalite, ekonomik büyüme ve kalkınmayı teşvik etmek amacıyla; toplumun her kesimine eşit fırsatlar sunan, kişisel ve politik hak ve özgürlüklere önem veren, hukukun üstünlüğünü ve mülkiyet haklarını tesis eden, işlem maliyetlerini azaltan, ekonomik birimler arasındaki çatışmaları önleyen, kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını teşvik eden ve gerektiğinde yetkililerden hesap sorulmasını sağlayan her türlü yasal düzenlemenin yapılması ve uygulanması olarak tanımlanabilir.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere kurumsal kalite kavramı çok sayıda alt bileşenden oluşan çatı bir kavramı ifade etmektedir. Bu alt bileşenlerin açıklanması kurumsal kalite kavramının hem anlaşılması hem de kapsamının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. İşlem maliyetlerinin azaltılması ve mülkiyet hakları tesisi bir önceki kısımda açıklandığı için burada geriye kalan bileşenler içerisinde kilit öneme sahip beş alt bileşene değinilecektir.

Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik kavramı son yıllarda kamu yönetimi alanında gerçekleştirilen reformların temelini oluşturmaktadır. Hesap verebilirlik kavramı, farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Hesap verilebilirlik kavramına ilişkin literatürde farklı tanımlamalar mevcuttur. Romzek (2000: 22)'e göre hesap verilebilirlik sorumlu olunan kişilere (gerçek ya da tüzel) performansın açıklanmasıdır. Augustine vd. (2019a: 118)'ne göre hesap verilebilirlik, vatandaşlar tarafından talep edilen kamu hizmetlerinin sunumundan sorumlu olan devlet görevlilerinin kontrol edilmesi için kullanılan bir araçtır. Hesap verilebilirliği, Beu ve Buckley (2001: 61), ödül veya yaptırım yetkisine sahip bir hedef kitleye karşı bir kişi ya da kurumun yaptığı davranışı savunma veya haklı gösterme çabası şeklinde tanımlamaktadır.

Grant ve Keohane (2005: 29), hesap verilebilirliğinin bir hak olduğu düşüncesini ön plana çıkarmaktadır. Yazarlara göre hesap verilebilirlik, toplumdaki bazı aktörlerin, diğer aktörleri bir dizi standarda tabi tutma, bu standartlar ışığında sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini yargılama ve bu sorumlulukların yerine getirilmediğini tespit ettikleri takdirde yaptırım uygulama konusunda sahip oldukları haktır.

Bovens (2007: 450), hesap verilebilirliği kavramın özelliklerini ön plana çıkartarak tanımlamaktadır. Bovens, hesap verilebilirliği; şeffaflık, eşitlik, demokrasi, verimlilik, yanıt verebilirlik, sorumluluk ve bütünlük gibi çeşitli kavramları kapsayan şemsiye bir kavram olarak ifade etmektedir.

Literatürde hesap verebilirlik kavramının tanımı konusunda fikir birliği olmamasına rağmen, araştırmacıların tanımın özü olarak sundukları unsurlarda örtüşme söz konusudur (Brandsma ve Schillemans, 2013: 954). Tüm bu tanımlamaların iki ortak noktası bulunmaktadır. Bunlar; sorumluluk ve bilgi vermektir. Buradan hareketle hesap verebilirlik, bir kamusal mal ya da hizmetin sunumundan sorumlu olan kişi ve kurumların, bu kamusal mal ve hizmetin sunulmasının, eksik sunulmasının ya da sunulmamasının yarattığı ya da yaratacağı etkinin sorumluluğunu üstlenmesi ve bu etki ile ilgili genelde

topluma özelde ise vergi mükelleflerine bilgi vermesi şeklinde tanımlanabilir. Hesap verebilirlik idarenin; ekonomik, siyasi ve hukuki performansının belirlenmesinde ve bu performansın sonucuna göre ödüllendirilmesi ya da cezalandırılması konusunda önemli bir yere sahip olduğu için kurumsal kalitenin bir göstergesidir. Hesap verebilirlik kavramının farklı türleri bulunmaktadır. Bu türlerin açıklanması bir sonraki kısımda incelenecek olan hesap verebilirlik ve vergi uyumu ilişkisi bakımından faydalı olacaktır. Aşağıda Tablo 3'te Bovens (2007) tarafından yapılan sınıflandırmaya yer verilmektedir.

Tablo 3

Hesap verilebilirliğin sınıflandırılması

Aktörün Doğasına Göre Hesap Verebilirlik	Forumun Doğası Gereği Hesap Verebilirlik	Davranışın Niteliğine Göre Hesap Verebilirlik	Yükümlülüğün Niteliğine Göre Hesap Verebilirlik
1. Kurumsal	1. Siyasi	1. Mali	1. Dikey
2. Hiyerarşik	2. Yasal	2. Prosedürel	2. Çapraz
3. Toplu	3. İdari	3. Ürün	3. Yatay
4. Bireysel	4. Mesleki		
	5. Sosyal		

Kaynak: (Bovens, 2007: 61).

Bovens (2007: 454-455), hesap verilebilirliği aktör ve forum arasındaki ilişki olarak tanımlamaktadır. Aktör eylemi yapan kişi forum ise aktörün eyleminin hesabını soran; amir, bakan veya gazeteci gibi belirli bir kişi olabileceği gibi parlamento, mahkeme veya denetim ofisi gibi bir kurum da olabilir. Bovens, hesap verebilirlik sınıflandırmasını dört soruya verdiği cevaba göre yapmıştır. İlk soru, hesabı kimin vereceğini araştırmaktadır. Bu soru, kamusal mal ve hizmetin sunumundan sorumlu olan kişi ya da kişilerin belirlenmesiyle ilgilidir. İkinci soru, aktörün kime hesap vereceği ile ilgili olup, aktörün yapmış olduğu eylemden kime karşı sorumlu olduğunu gösteren bu soruya verilen cevap ikinci sınıflandırmayı oluşturmaktadır. Üçüncü soru, aktörün hangi konuda hesap vereceğine ilişkindir. Bu soru ile aktörün sorumluluk sınırı belirlenmekte ve bu soruya verilen cevap üçüncü sınıflandırmayı oluşturmaktadır. Dördüncü soru ise aktörün neden hesap vermek zorunda hissettiğiyle ilgilidir. Bu soruya verilen cevap da dördüncü sınıflandırmayı

oluşturmaktadır. Her soru altında ise hesap verebilirlik türleri değişmektedir. Detayları itibariyle hesap verebilirlik türlerine takip eden kısımda değinilmektedir.

Kurumsal hesap verebilirlik: Ülkelerin ekonomik olarak kalkınabilmesi için her bir kuruma önemli görevler düşmektedir. Kurumların, önceden belirlenmiş amaçların gerçekleştirilebilmesi için başka kişi ya da kurumlar tarafından kendisine yüklenen misyonu yerine getirip getirmediği konusundaki (performansı konusundaki) sorumluluğunu ifade etmektedir (Benston, 1982: 87).

Hiyerarşik hesap verebilirlik: Çağdaş demokratik yönetim ve idare sistemleri, büyük ölçüde yetki devrine dayanmaktadır. Hiyerarşik hesap verebilirlik, yetkiyi devralanın sadece yetki alanıyla sınırlı konularda yetkiyi devreden üst yöneticisine, yaptığı eylemlerin hesabını vermesini ifade etmektedir (Jarvis, 2014: 405). Başka bir ifadeyle, kamusal mal ve hizmet üretiminden sorumlu olan yöneticilerin, sorumluluk alanlarıyla sınırlı olmak koşuluyla kamusal kaynakların yasalara ve ekonominin genel prensiplerine uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili olarak üst yöneticisine hesap vermesini ifade etmektedir.

Toplu ve bireysel hesap verebilirlik: Bir kamu kuruluşunun içerisinde birden çok yetkili olabilmektedir. Bu yetkililerin ayrı ayrı hesap vermesi yerine aralarından seçtikleri bir kişinin kurum adına hesap vermesine toplu hesap verebilirlik denilmektedir. Toplu hesap verebilirlikte suç ve ceza açısından orantısızlık oluşabilmektedir. Başka bir ifadeyle suça sebep olan ile hesap vermek zorunda olan farklılaşabilmektedir. Bir müdürün sebep olduğu bir suç nedeniyle bakan ya da müsteşarın hesap vermesi toplu hesap verebilirliğe örnektir. Fakat burada ahlaki açıdan bir sorun ortaya çıkmaktadır. Bakan ya da müsteşar hiç suçları olmadığı halde ceza ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bu sorun bireysel hesap verebilirlikte ortadan kalkmaktadır. Bireysel hesap verebilirlik, bireylerin suça katkısı oranında sorumlu tutulmalarını ifade etmektedir (Bovens, 2007: 459).

Dikey hesap verebilirlik: Vatandaşların seçimler ya da siyasi partiler aracılığıyla hükümeti sorumlu tutmasıdır (Lührmann vd., 2020: 813). Dolayısıyla dikey hesap

verebilirlik, vatandaşlar ile seçmiş oldukları temsilcileri arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Vatandaşlar seçmiş oldukları temsilcileri seçim dönemlerinde ödüllendirebilecekleri gibi onlara ceza da verebilirler. Vatandaşların ödül ve ceza verme yetkisi, güç kazanmak ve gücünü korumak isteyen liderleri hesap verebilir olmaya zorlamaktadır (Lindberg vd., 2017: 6).

Yatay hesap verebilirlik: Aralarında hiyerarşik bir bağ olmayan benzer statüdeki bir otoriteye verilen hesabı ifade etmektedir. Yürütme organının, yasama ve yargı organına hesap vermesi ve yasama organının yargı organına hesap vermesi yatay hesap verebilirliğe örnek teşkil etmektedir (Mulgan, 2003: 26).

Çapraz hesap verebilirlik: Sivil toplum kuruluşları ve medya gibi aktörlerin gerçekleştirdiği yasal eylemlerle hükümeti hesap verebilir olmaya zorlamasını ifade etmektedir (Lührmann vd., 2020: 813).

Siyasi hesap verebilirlik: Vatandaşların seçmiş oldukları yöneticileri yasal yollar ile (örneğin seçimler) davranış ve performanslarından dolayı sorumlu tuttukları bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Yılmaz vd., 2010).

Yasal hesap verebilirlik: Kamu görevlilerinin yapmış oldukları eylemlerden dolayı mahkemelere hesap vermesini ifade etmektedir (Gül, 2008: 78). Yasal hesap verebilirlik toplumsal güvenin ve hukukun üstünlüğünün sağlanması bakımından oldukça önemli bir kavramdır. Kamu görevlileri başta vergi konusu olmak üzere birçok mali konuda gerçekleştirmiş oldukları eylemler ile bireylerin mülkiyet haklarına müdahale etmektedir. Bazen bu müdahaleler yasaların belirlemiş olduğu sınırların ötesine geçmekte ve toplumda idareye karşı bir güven sorunu yaratmaktadır. Yasal hesap verebilirlik, kamu görevlilerini yasal sınırlar içerisinde kalmaya zorlayarak hem güven sorununu ortadan kaldırmakta hem de hukukun üstünlüğüne katkı sağlamaktadır.

İdari hesap verilebilirlik: Kamu idareleri bazen yönetmelik, tüzük ve kendisini bağlayan diğer idari normların dışına çıkabilmektedir. Kamu idarelerinin görev alanlarının dışına çıkması idari ve mali açılardan sorunlar yaratabilmektedir. İdari hesap verilebilirlik, kamu idarelerinin yönetmelik, tüzük ve diğer idari normlarda belirtilen mali ve idari prosedürlere uygun bir şekilde hareket edip etmediğinin konusunda mahkemelere ve idari ve mali olarak denetim yapan kurumlara (bu kurumlar tamamen bir devlet kurumu olabileceği gibi yarı özel bir kurum ya da uluslararası güvenilirliği kanıtlanmış bir kurum da olabilir) hesap vermesidir (Bovens, 2007: 13).

Mesleki hesap verebilirlik: Kamu kurumlarında doktor, mühendis ve muhasebeci gibi belirli alanlarda uzmanlaşmış kişiler istihdam edilebilmektedir. Bu kişilerin yapmış olduğu eylemlerin bağlı buldukları mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen standartlara uygun olması gerekmektedir. Mesleki hesap verebilirlik, alanında uzman olan kişilerin, bağlı buldukları meslek odalarının belirlenmiş standart ve normlara uygun davranıp davranmadığıyla ilgili hem meslek odalarına hem de üst yöneticileri ve yargı mercilerine hesap vermeleri şeklinde tanımlanabilir (Mulgan, 2000: 558-563).

Sosyal hesap verebilirlik: Diğer hesap verebilirlik türlerini tamamlayıcı bir niteliğe sahiptir. Yolsuzluk, rüşvet ve görev ihmali gibi kamu güvenini sarsan ve toplumda huzursuzluğa yol açan eylemler siyasi baskı vb. sebeplerle diğer hesap verebilirlik türleriyle ortaya çıkarılamayabilir. Sosyal hesap verebilirlik, genellikle medya, yargı, kamuya açık oturumlar, sivil toplum kuruluşları, kampanyalar, gösteriler vb. yasal baskı grupları aracılığıyla kamu yararına devlet ya da onun kurumları üzerinde ekstra denetimler ve kontroller sağlayarak yatay, dikey, mali, idari, siyasi ve yasal hesap verebilirliği tamamlayıcı niteliktedir (*Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (United Nations Development Programme)* (UNDP), 2010: 10).

Mali hesap verebilirlik: Kıt olan kaynakların kamusal mal ve hizmet üretimine nasıl tahsis edildiğini/edileceğini ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Mali hesap verebilirlik, kamu sektörünün mali yönetim sürecinin çok önemli bir bileşenidir. Kaynakların tahsisi bir kurumun tüm işleyişini etkilemektedir. Bu nedenle kamu kurumları,

mali hesap verebilirliği yerine getirmek için paydaşlarına mali faaliyetler hakkında bilgi vermek zorundadır (Arinaitwe vd., 2021: 101).

Prosedürel hesap verebilirlik: Bir yasa yürürlüğe girerken, bir kamu harcaması yapılırken ya da bir kamu geliri elde edilirken dikkat edilmesi gereken bazı prosedürler vardır. Prosedürel sorumluluk, kamu yönetiminde yöneticilerin karar alırken, kanun ya da yönetmelikler tarafından önceden belirlenmiş usullere uyup uymadığı konusunda hesap vermesini ifade etmektedir (Dawson ve Maricut-Akbik, 2021: 1709-1715).

Hukukun Üstünlüğü

Bir ülkede kurumsal kaliteden bahsedilebilmesi için alınan kararların yasal bir zemine dayandırılması, yöneticilerin hukuki sınırlar içerisinde hareket etmesi ve yatırımcılara mülkiyet haklarının korunacağına dair güvencelerin verilmesi gerekmektedir. Hukukun üstünlüğü bahsi geçen unsurları içerisinde barındırması sebebiyle kurumsal kalitenin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir.

Hukukun üstünlüğü dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir. Dar anlamda hukukun üstünlüğü, kuralların yöneticileri yönetmesini ifade etmektedir (Reynolds, 1989: 3). Tamanaha (2007: 3) ise Reynolds'tan farklı olarak hukukun üstünlüğünü tanımlarken yönetilenlerin yanına yönetenleri de eklemektedir. Tamanaha'ya göre hukukun üstünlüğü sadece yönetenlerin değil, yönetilenlerin de hukuk kurallarına uymasını ifade etmektedir. Dar anlamı ile değerlendirildiğinde hukukun üstünlüğünden bahsedilebilmesi için kanunların önceden belirlenmesi ve geleceğe yönelik olması, açık, anlaşılır ve erişilebilir olması, istikrarlı ve kesin olması ve toplumun tüm bireylerine uygulanması gerekmektedir (Tamanaha, 2007: 3).

Bu anlamıyla hukukun üstünlüğü, yürütme organının keyfiliğine bir sınırlama getirdiği için bireylere hukuki güvence sağlamaktadır. Fakat yöneticilerin hukuk kurallarına dayanarak hareket etmeleri, onların adaletli davrandıkları anlamına gelmez. Adaletten

bahsedilebilmesi için dar anlamda hukukun üstünlüğü tanımına ek olarak demokrasi, kişisel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, serbest piyasa ekonomisinin teşviki, yargı bağımsızlığı, keyfi olarak tutuklanmama hakkı ve tutuklandığında adil yargılanma hakkı, can ve mal güvenliği hakkı ve hükümeti değiştirebilme hakkı gibi ilkelerin de hukuk sisteminin içerisinde olması gerekmektedir. Bu ilkelerin tamamı hukukun üstünlüğünü arttırmaktadır. Geniş anlamda hukukun üstünlüğü tüm bu ilkeleri de kapsamaktadır (Eyer, 2008: 656; Jayakumar, 2009: 85).

Hukukun üstünlüğü dar ve geniş anlamları ile değerlendirildiğinde birçok ilkeyi kapsamaktadır. Bu ilkeler içinde hukuki güvenlik, yargı bağımsızlığı ve demokrasi ilkeleri⁹ ön plana çıkmaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesi: Hukuk kurallarının sık sık değiştirilerek hukuki istikrarı ve belirliliği yok eden düzenlemelerden kaçınılmasını, kanunların geriye yürütülmek suretiyle kazanılmış haklara müdahale edilmemesini, bireysel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasını, herkesin din, dil, ırk, renk ve mezhep vb. faktörler gözetilmeksizin kanun önünde eşit olmasını ve adil yargılanma hakkına sahip olmasını ifade etmektedir (Şenyüz vd., 2020: 25). Başka bir tanıma göre ise “*hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir*” (Bozdoğan ve İlk, 2016: 30). Bir ülkede hukuki güvenlik ilkesinin varlığı ve uygulanabiliyor olması kurumsal kalitenin yüksekliğine işaret etmektedir.

Bu tanımlardan hareketle hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik, geriye yürümezlik, eşitlik ve kıyas yasağı ilkelerinin birleşiminden oluştuğu söylenilebilir (Bozdoğan ve İlk, 2016: 31-34). Belirlilik ilkesi, kanunların hem idare hem de birey yönünden kuşkuya sebep olmayacak şekilde açık, net ve anlaşılır olmasını ifade etmektedir. Birey ve idare arasındaki güven ilişkisinde belirlilik ilkesi önemli bir yer teşkil etmektedir. Kanunların yalın bir dil ile yazılması, bireylerin ve idarenin görev sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi

⁹ Demokrasi ile ilgili açıklamalar politik yapı başlığı altında verilmiştir. Tekrara düşmemek adına burada değinilmemiştir.

bireylerin kendilerini güvende hissetmesini sağlamaktadır (Bozdoğan ve İlk, 2016: 31; Eroğlu ve Mecit, 2015: 72).

Geriye yürümezlik ilkesi, bireylerin eylemini yaptığı dönemde geçerli olan kanunlara göre suç teşkil etmeyen fakat daha sonra çıkartılan bir kanun ile suç kapsamına alınan eylemleri nedeniyle hesap sorulmamasını ifade etmektedir (Duminić, 2020: 61). Başka bir ifadeyle geriye yürümezlik, bireylerin yasal bir düzenlemeye (yönetmelik ve yasa vb.) dayanarak elde etmiş olduğu kazanımların (örneğin vergi indirim istisna ve muafiyeti vb.), yasal düzenlemenin gerektirdiği tüm şartları yerine getirmesi koşuluyla, sonradan çıkartılan bir başka yasal düzenleme ile elinden alınmasının engellenmesidir.

Eşitlik ilkesi ise nispi ve mutlak eşitlik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mutlak eşitlik, kişiler arasındaki farklılıkların (din, dil, ırk, yaş, engel durumu vb.) dikkate alınmaksızın hukuk kurallarının herkese eşit uygulanmasını ifade etmektedir. Nispi eşitlik ise aynı durumda olanların aynı, farklı durumda olanların ise farklı hukuk kurallarına tabi olmasıdır (Günday, 2011: 62).

Sürekli gelişen ve değişen ekonomik ve sosyal hayatta hukuk kurallarının kişilerin bütün eylemlerini karşılaması düşünülemez. Böyle durumlarda iki olay arasındaki benzerlikten yola çıkarak, hakkında düzenleme bulunan durumdan hareketle hakkında düzenleme olmayan durum ile ilgili hüküm vermeye kıyas denilmektedir (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018: 214). Kıyas, verginin yasallığı ilkesi gereği vergileme alanında kullanılmamaktadır. Başka bir ifadeyle kanunda açık bir hüküm olmadığı sürece vergi idaresi kıyas yoluyla mükelleflere ek yükümlülük yükleyemez.

Özel hukukta kanundaki boşluklar kıyas yoluyla doldurulabilmektedir. Kamu hukukunda ise idarenin keyfi uygulamalarını engellemek için kanunilik ilkesi temel prensip olarak benimsenmektedir. Bu ilkenin bir sonucu olarak hâkimin kıyas yoluyla kanun yaratmasına izin verilmemektedir (Hayrullahoğlu, 2016: 31-34). Bu duruma kıyas yasağı adı verilmektedir.

Yargının bağımsızlığı ilkesi: Yargının bağımsızlığı dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir. Dar anlamı ile yargının bağımsızlığı sadece siyasetin yargıya müdahalesinin olmaması ya da engellenmesidir. Geniş anlamda ise karar alınırken hukuk kurallarına uygun davranılmasını ve siyaset de dahil her türlü baskı ve çıkar grubunun etkisinden uzak kalınmasını ifade etmektedir (İnce, 2006: 63).

Yolsuzluğun Kontrol Edilmesi

Yolsuzluk, kamu görevinin özel kazanç için kötüye kullanılması şeklinde tanımlanabilir (World Bank, 1997: 8-9). Bir olayın yolsuzluk olarak kabul edilebilmesi için kamu gücünün kötüye kullanılması gerekmektedir. Yolsuzluk hem kamu gelirlerini hem de kamu giderlerini olumsuz etkilemek suretiyle kaynakların kullanımında etkinsizliğe yol açmaktadır. Bunun bir sonucu olarak; ülkelerin vergi sistemleri bozulmakta, ekonomik büyüme ve kalkınmaları yavaşlamakta, beşerî sermaye oluşumları engellenmekte, gelir eşitsizliği ve yoksulluk oranları artmaktadır (Gupta vd., 2002: 26-29). Diğer yandan, yolsuzluğun, siyasilere ve kurumlara güveni azaltmak suretiyle siyasal ve toplumsal sonuçları da bulunmaktadır (Morris ve Klesner, 2010: 1261-1262).

Yolsuzluğun gelişmekte olan ülkelerde yaygın olduğuna inanılsa da tüm ülkelerde farklı derecelerde yolsuzluk vakalarıyla karşılaşmaktadır (Petrou ve Thanos, 2014: 444). Birçok ülke, yolsuzluğun yaratmış olduğu sosyal ve ekonomik sorunların ortadan kaldırılabilmesi için çeşitli düzenlemeler gerçekleştirmektedir. Bu düzenlemelerin bazıları yasalarla, bazıları ise yönetmeliklerle yürürlüğe girmektedir. Bu düzenlemelerin yapılması ve yürürlüğe girmesi yukarıda belirtilen sosyal ve ekonomik problemlerin ortadan kaldırılması için önem taşımaktadır. Başka bir ifadeyle yolsuzluğu azaltıcı düzenlemeler, toplumda var olan sosyal ve ekonomik birçok problemin ortadan kaldırılmasına ya da azaltılmasına katkı sağladığı için kurumsal kalitenin önemli bir bileşeni olarak kabul edilmektedir. Fakat şunu da belirtmek gerekmektedir. Bu düzenlemelerin yapılması ve yürürlüğe girmesi kurumsal kalite açısından önemli bir adım olsa da tek başına yeterli değildir. Yüksek düzeyde bir kurumsal kaliteden bahsedilebilmesi için belirtilen düzenlemelerin hem doğru bir şekilde belirlenmesi hem de uygulanması gerekmektedir.

Bürokrasinin Kalitesi

Bürokrasi, farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Bürokrasiyi; Halevy (1983: 85) kamu kesimin genişlemesinin bir sonucu olarak kamusal ihtiyaçları karşılamak konusunda görevlendirilmiş memurların oluşturduğu hiyerarşik bir organizasyon, Altay (1999: 35) modern toplumlarda önemli ve karakteristik bir kurum, Erkoç (2017: 1), açık bir yetki hiyerarşisi, katı iş bölümü, yazılı ve esnek olmayan kuralları, düzenlemeleri ve prosedürleri ve kişisel olmayan ilişkileri ile ayırt edilen bir yönetim sistemi, Savaş (1989: 15) ise siyasi iktidarın belirlemiş olduğu politikaları ve devletin günlük hizmetlerini yürüten memur vb. görevlilerden oluşan idari bir yapı olarak tanımlamaktadır.

Bürokrasi ve ekonomik performans arasındaki ilişkinin incelendiği çok sayıda çalışmada, bürokratik kalitenin ekonomik performans üzerinde etkili olduğu vurgulanmaktadır (Clague, 1994: 273; Libman, 2012: 1321). Bürokratik kalite ve ekonomik performans arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalar; görünmez el, yardımcı el, kapan el ve Weberyan bürokratik yaklaşım olmak üzere dört model etrafında toplanmaktadır (Frye ve Shleifer, 1997: 354; Shleifer ve Vishny, 1998:1-17; Evans ve Rauch, 1999: 751).

Görünmez el modelinde devlet; iyi organize olmuş, yozlaşmamış ve kâr amacı taşımaz. Bu modelde devletin ekonomik hayata müdahalesi özel sektör tarafından üretilmeyen hukuk, toplumsal güven ve taraflar arasındaki sözleşmelerin uygulanması gibi kamusal nitelik taşıyan mal ve hizmetlerin üretimiyle sınırlı olup, kaynakların dağılımı ile ilgili kararlar özel sektöre bırakılmaktadır. Ekonomide kamu kesimine sınırlı bir alan verilmesi bürokratların yetki alanını daralttığı için rüşvet ve yolsuzluk gibi toplumsal ahlaki zedeleyen davranış biçimleri bu modelde genellikle görülmez (Frye ve Shleifer, 1997: 354)

Yardımlı eli modelinde görünmez el modeline göre hükümet daha geniş bir yetki alanına sahiptir. Bu modelde bürokratlar sanayi politikasını yakından takip ederler ve bu doğrultuda piyasa aktivitelerini teşvik ederler. Fakat bu teşvikleri piyasadaki tüm firmalara adil bir şekilde uygulamazlar. Bu tür bir bürokratik modele sahip ülkelerde teşvik politikaları, gücü elinde bulunduranlar tarafından piyasayı kendi istedikleri doğrultusunda

yönlendirebilmek için kullanılabilir. Dolayısıyla bürokratik kalitenin çok düşük olduğu ülkelerde iktidarlar (ya da bürokratlar) amaçlarına ulaşabilmek için teşvikleri kendilerine yakın kimselere verebilmektedir. Çok sayıda çalışmada da iktidara yakın firmaların ya da bu firmalarda hissedar olanların (bürokratlar ya da yakınları) çeşitli şekillerde özel kazançlar elde ettiği vurgulanmıştır. Bürokratlar birçok anlaşmazlıkta karar verici konumda olduğu için yasal çerçeve bu modelde çok sınırlı bir role sahiptir (Frye ve Shleifer, 1997: 355; Cheung vd., 2010: 670).

Kapan el modeli (grabbing hand) literatürde Shleifer-Vishny modeli olarak da adlandırılmaktadır. Bu modelde, politikacılar kendini hukukun üstünde görmekte ve gerektiğinde elde etmiş olduğu yetkileri kötüye kullanmak suretiyle (politik güç ve kamu fonlarını kullanma yetkisi) kendi lehlerine rantlar yaratacak şekilde hareket etmektedirler. Bu sistemde ekonomik yapıyı yıkıcı düzenlemeler yapılmaktadır (Shleifer ve Vishny, 1998:1-17).

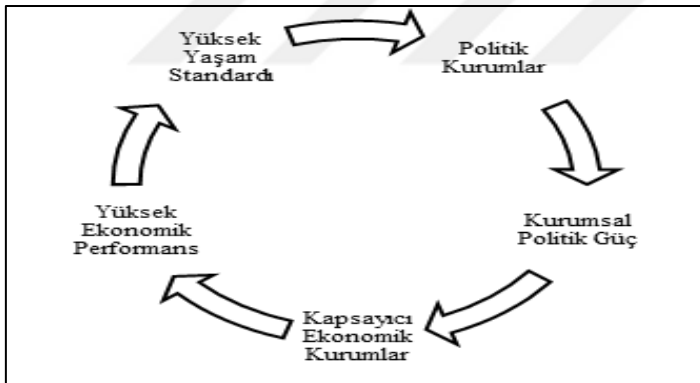
Weberyan modelde ise bürokratik yapının iki temel unsuru söz konusudur. Bunlardan ilki liyakat diğeri ise kariyer planlamasıdır. Liyakat ile kastedilen kamu kesiminde istihdam edilecek bireylerin önceden belirlenmiş eğitim ve sınav sürecini başarı ile tamamlamasıdır. İkincisi ise bürokrasiye alınanlar için uzun vadeli somut ve soyut ödüller sağlayan öngörülebilir bir kariyer planlamasını ifade etmektedir (Evans ve Rauch, 1999: 751).

Politik Yapı

Politik yapı, bir ülkedeki politik gücün dağılımını ifade etmektedir. Politik güç, bir toplumdaki ekonomik kurumların oluşumunda önemli bir yere sahiptir. Farklı ekonomik kurumlar farklı kaynak dağılımlarına yol açacağından tüm bireyler ve gruplar aynı ekonomik kurumları tercih etmezler. Bunun nedeni, toplumun varlıklı kesimi ile yoksul kesiminin ekonomik kurumlardan beklentilerinin farklı olmasıdır. Dolayısıyla ekonomik kurumların seçimi konusunda çeşitli gruplar ve bireyler arasında bir çıkar çatışması olmaktadır. Ekonomik kalkınma açısından en önemli soru, ekonomik kurumlar kümesi üzerinde karşıt tercihlere sahip bu iki grubun hangisinin tercihlerinin geçerli olacağıdır. Bu sorunun yanıtı

iki grubun politik gücüne bağlıdır. Hangi grup daha fazla politik güce sahipse toplumun ekonomik kurumları da o grubun istekleri doğrultusunda şekil almaktadır (Acemoğlu vd., 2005: 390).

Politik güç, *kurumsal (de jure)* ve *fiili (de facto)* politik güç olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Kurumsal politik güç, politik kurumlardan gelen gücü ifade etmektedir. Demokrasi ya da hükümdarın yetkilerinin önemli şekilde yasalar tarafından kısıtlandığı anayasal monarşi kurumsal politik güce örnek teşkil etmektedir (Acemoğlu ve Robinson, 2006: 21-22). Fiili politik güç ise bazı kişi veya grupların seçimler gibi demokratik yöntemlerin aksine demokratik olmayan yöntemlerle (ekonomik güç ve şiddet eylemleri vb.) politik kurumları etkileri altına almasını ifade etmektedir (Bertocchi ve Dimico, 2017: 322). Bu iki farklı politik güç sırasıyla kapsayıcı ve sömürücü ekonomik kurumları yaratmaktadır. Şekil 5'te kurumsal politik gücün ekonomik performansı nasıl etkilediğine dair etkileşim bir döngü olarak gösterilmektedir.



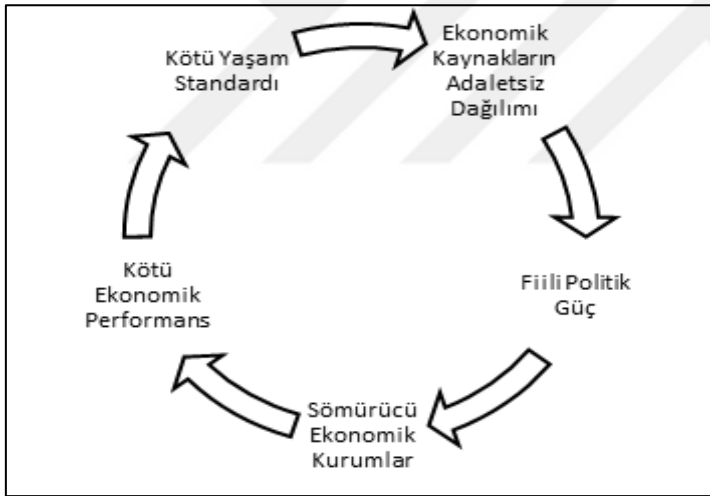
Şekil 5. Kurumsal politik güç ve ekonomik performans döngüsü

Kaynak: (Acemoğlu vd. 2005; Acemoğlu ve Robinson 2006, 2008 ve 2013'ten yararlanılarak yazar tarafından türetilmiştir).

Kurumsal politik güç, temelini ülkelerin politik kurumlarından almaktadır. Birinci aşama bu şekilde başlamaktadır. Bu güç, toplumun tamamına ait olduğu için yarattığı ekonomik kurumlar da toplumun tamamını kapsayıcı niteliktedir. Bu kurumlar, yarattığı teşviklerle teknolojiye, üretim organizasyonuna, fiziksel ve beşerî sermayeye yapılan yatırımları etkilemek suretiyle ülkelerin ekonomik büyümelerinde önemli bir yer teşkil

etmektedir. Ayrıca ekonomik kurumlar servetin, fiziksel ve beşerî sermayenin gelecekteki dağılımını da şekillendirmektedir. Başka bir ifadeyle kapsayıcı ekonomik kurumlar hem ekonomik kaynakların hem de gelirin bugünkü ve gelecekteki dağılımını pozitif etkilemektedir (Acemoğlu ve Robinson, 2008: 6-7). Yüksek ekonomik performans tüm toplumun refah düzeyini arttırdığı için toplumda daha iyi politik kurumların oluşmasına yönelik bir teşvik oluşmaktadır. Döngü bu şekilde devam etmektedir. Nihayetinde iyi politik kurumların, kapsayıcı ekonomik kurumlar yaratarak ekonomik performansı ve yaşam standardını arttırdığı bir kurumlar hiyerarşisi ortaya çıkmaktadır (Acemoğlu vd., 2005: 391).

Şekil 6'da ise tarihin geçmiş bir döneminde herhangi bir sebepten dolayı ekonomik kaynakların adaletsiz bir şekilde dağılımı sonucunda ortaya çıkan fiili politik gücün ekonomik performans üzerindeki etkisi döngüsel olarak gösterilmektedir.



Şekil 6. Fiili politik güç ve ekonomik performans döngüsü

Kaynak: (Acemoğlu vd. 2005; Acemoğlu ve Robinson 2006, 2008 ve 2013'ten yararlanılarak yazar tarafından türetilmiştir).

Fiili politik gücün temelinde kaynakların adaletsiz dağılımı yer almaktadır. Adaletsiz kaynak dağılımının politik sistemde bir güç olarak ortaya çıkmasıyla birinci aşama başlamaktadır. Bu gücü elinde bulunduranlar, ekonomik kurumları toplumun geneline hizmet etmek yerine kendi çıkarlarına hizmet edecek şekilde tasarlarlar. Geçmişte büyük

toprak sahipleri ve loncaların, sanayileşmenin toplumun daha geniş bir kesimini kapsamasını engellemesi buna örnek olarak verilebilir (Pamuk, 2012: 46).

Sömürücü ekonomik kurumlar kısa vadede ekonomik büyüme sağlayabilirler. Bu iki şekilde gerçekleşebilir. Bunlardan ilki, fiili gücü elinde bulunduranların kendi faydalarını maksimum yapmak için ekonomik kaynakları verimli alanlarda kullanmasıyla ortaya çıkmaktadır. İkincisi ise siyasi gücü elinde bulunduranlar, bu gücü korumak için kapsayıcı ekonomik kurumlar yaratabilirler. Fakat bu tür ekonomik büyümeler sürdürülebilir olmaktan uzaktır (Acemoğlu ve Robinson, 2013: 91-93).

Sömürücü ekonomik kurumlar uzun vadede kötü ekonomik performansa yol açmakta ve fiili gücü elinde bulunduranların yaşam standardını yükseltmekte, toplumun yaşam standardını ise düşürmektedir. Fiili gücü elinde bulunduranların çıkarlarını korumak için ekonomik ve siyasi kurumları tahakkümleri altına almaya çalışması toplum için daha kötü ekonomik performansa ve yaşam standardına yol açmaktadır.

2.3.2. Kurumsal Kalite Endeksleri

Çalışmanın bu bölümünde kurumsal kalitenin göstergesi olarak sıklıkla tercih edilen göstergeler hakkında bilgi verilecektir. Kurumsal kaliteyi gösteren endeksler aşağıda yer almaktadır (Tutgun, 2022: 16):

- Dünya Bankası Yönetişim Göstergeleri Endeksi
- Fraser Enstitüsü Ekonomik Özgürlük Endeksi,
- Heritage Vakfı Ekonomik Özgürlük Endeksi
- PRS Grup, Uluslararası Ülke Risk Bileşenleri Rehberi
- Dünya Ekonomik Formu Küresel Rekabet Edebilirlik Raporları
- Uluslararası Şeffaflık Örgütü Yolsuzluk Algılama Endeksi

Dünya Bankası Dünya Yönetişim Göstergeleri Endeksi

1996 yılından itibaren Dünya Bankası tarafından yayınlanan bu endeks, altı alt bileşenden oluşmaktadır. Endeksin hazırlayıcıları olan Kaufmann vd. (2010: 4), endeksi üç bölüme ayırmaktadır.

Birincisi hükümetin seçildiği, izlendiği ve değiştirildiği süreç ile ilgilidir. Bu başlık altında katılımcılık ve hesap verebilirlik ile politik istikrar ve şiddetin yokluğu göstergeleri yer almaktadır. Her bir alt bileşen 0-100 aralığında puan almaktadır. 0'dan 100'e doğru gidildikçe kurumsal kalite düzeyinde iyileşme gerçekleşmektedir. Dünya bankasının yayınlamış olduğu bu endekste hesap verebilirlik ve katılımcılık, bir ülkenin vatandaşlarının hükümetlerini seçmeye ne ölçüde katılabildiklerinin yanı sıra ifade özgürlüğü, örgütlenme özgürlüğü ve medya özgürlüğüne ilişkin algıları ifade etmektedir. Politik istikrar ve şiddetin yokluğu ise terörizm de dahil olmak üzere siyasi istikrarsızlık ve/veya siyasi güdümlü şiddet olasılığına ilişkin algıları ölçmektedir.

İkincisi, hükümetlerin politika oluşturma ve uygulama kapasitesi ile ilgilidir. Burada düzenleyici kalite ve hükümet etkinliği alt göstergeleri bulunmaktadır. Her bir gösterge 0-100 aralığında puan almakta ve 0'dan 100'e doğru gidildikçe kalite düzeyi artmaktadır.

Son bölüm ise vatandaşlar ve devlet arasındaki ilişkileri yöneten kurumlara saygı olarak ifade edilmektedir. Bu grup hukukun üstünlüğü ve yolsuzluğun kontrolü alt bileşenlerinden oluşmaktadır. Her bir alt bileşen 0-100 aralığında puan almaktadır. 0'dan 100'e doğru gidildikçe kalite düzeyi artmaktadır.

Dünya Ekonomik Özgürlük Endeksi

Fraser Enstitüsü tarafından yayınlanan bu endeks, genellikle bu kısımda anlatılan Dünya Bankası, PRS Grup, Dünya Ekonomik Forumu gibi kuruluşların endekslerinden yararlanılarak oluşturulmuştur. Ek 1'de Dünya Ekonomik Özgürlük Endeksinin ana ve alt

bileşenleri ile nasıl hesaplandığına ilişkin bilgilere yer verilmektedir. Ek 1’de görüldüğü üzere endeks; hükümetin büyüklüğü, hukuki yapı ve mülkiyet hakları, güçlü paraya (sound money) erişim, uluslararası ticaret serbestisi, regülasyonlar olmak üzere beş ana bileşenden oluşmaktadır. Bu ana bileşenler çok sayıda alt bileşenin bir araya gelmesinden elde edilmektedir. Her ana ve alt bileşen 0 ile 10 arasında bir değer almaktadır. 0’dan 10’a doğru gidildikçe kurumsal kalite düzeyi artmaktadır. Beş ana bileşenin ortalaması endeks ortalama değerini vermektedir.

Heritage Vakfı Ekonomik Özgürlük Endeksi

ABD merkezli bir düşünce kuruluşu olan Heritage Vakfı yaklaşık 27 yıldır ülkelerin ekonomik özgürlük düzeylerine ilişkin veri yayınlamaktadır. Ek 2’de görüldüğü gibi endeks hukukun üstünlüğü, kamu kesiminin büyüklüğü, mevzuat yeterliliği, piyasa açıklığı ana bileşenlerinden oluşmakta ve her bir ana bileşen üç alt bileşene ayrılmaktadır. Endeks 0 ile 100 arasında bir değer almaktadır. 0’dan 100’e doğru gidildikçe ülkelerin özgürlük düzeyleri artmaktadır. Alt bileşenlerin ortalaması ana bileşen değerini, ana bileşenlerin ortalaması ise endeksin değerini vermektedir.

Uluslararası Ülke Risk Bileşenleri Rehberi

PRS Grup, tarafından 38 yıldır yayınlanan bu endeks hem formel hem de informel kurumlara ilişkin önemli bilgiler sunmaktadır. Bu özelliği sebebiyle çok sayıda araştırmacı tarafından kurumsal kalitenin ekonomik performans üzerindeki etkisinin ölçülmesinde sıklıkla kullanılmaktadır. Endeks, politik risk bileşenleri rehberi adı altında yayınlanmakta ve Ek 3’te görüldüğü üzere 12 alt göstergeden oluşmaktadır.

Politik Haklar ve Sivil Özgürlükler Endeksi

Freedom House tarafından yayınlanan bu endeks, bir ülkedeki özgürlüğün düzeyini ölçmektedir. Endeks politik haklar ve sivil özgürlükler olmak üzere iki kategoriden

oluşmaktadır. Politik haklar kategorisi maksimum 40, sivil özgürlükler ise maksimum 60 puan almaktadır.

Diğer endekslerden farklı olarak bu endeks, politik kurumlar üzerine odaklanmıştır. Endekste ekonomik performansı ölçen bir gösterge yer almamaktadır. Ek 4'te endekse ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Küresel Rekabet Edebilirlik Raporları

Dünya ekonomik forumu tarafından yayınlanan bu endeks, bir ülkenin uluslararası alandaki rekabet edebilirliğini ölçmektedir. Endeks 131 ülkede iş insanlarına yapılan anketlerden elde edilmektedir. Anket soruları, bir ülkede iş ortamını etkileyen ve sürdürülebilir kalkınmanın önünde engel oluşturan faktörlere ilişkin geniş bir alanı kapsamaktadır.

Rapor altı alt bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenlerden bir tanesi de kurumlardır. Raporda kurumlar, sekiz alt gösterge ile ifade edilmektedir. Bu endeks; sosyal sermaye, bütçenin şeffaflığı ve dengesi ve denetim ve muhasebe standartları gibi konular bakımından diğer endekslerden ayrılmaktadır. Ek 5'te bu göstergelere ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Yolsuzluk Algılama Endeksi

Bu endeks, *Uluslararası Şeffaflık Örgütü* (Transparency International) tarafından yıllık olarak yayınlanmaktadır. Yolsuzluk Algılama Endeksi, bir ülkedeki yolsuzluğun boyutunu ve diğer faktörler (ekonomik büyüme, enflasyon, dış ticaret, vergi uyumu ve ahlakı vb.) üzerine etkisini ortaya koymak için dünyada en çok kullanılan yolsuzluk endeksidir. Endeks 0 ile 100 arasında bir değer almakta ve 100'e doğru gidildikçe yolsuzluk algısı düşmektedir (Transparency International, 2023).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUMU VE KURUMSAL KALİTE İLİŞKİSİ

3.1. Vergi Uyumu: Kavramsal Çerçeve

Vergileme konusundaki tartışmaların en ilgi çekici yanı ve günümüzde araştırmacıların üzerinde en çok durduğu konu vergi uyumu/uyumsuzluğudur. Bunun nedeni ise vergilerin başta kamu mallarının finansmanı olmak üzere ülkelerin ekonomik, sosyal ve siyasal yapıları üzerinde hayati bir rol oynamasına rağmen mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksiz davranışlarıdır (Mohdali vd., 2017: 491; Doğan ve Seçilmiş, 2020: 147; Hassan vd. 2021a: 1). Daha geniş bir ifadeyle araştırmacıların vergi uyumuna ilişkin ilgisini, kişileri vergi ödemeye yönelten ya da ödemekten alıkoyan faktörlerin neler olduğu, bazı bireylerin diğer bireylere kıyasla vergi uyum/uyumsuzluk düzeyinin neden daha yüksek olduğu, bireylerin vergi kanunlarına uymasında/uymamasında sadece ekonomik faktörlerin mi etkili olduğu, ekonomik faktörlerin dışında sosyal, ahlaki, kültürel, demografik, kurumsal ve dini faktörlerin de etkili olup olmadığı gibi sorulara cevap verme isteği oluşturmaktadır.

Tüm bunların yanı sıra küreselleşme süreciyle birlikte araştırmacılar konunun uluslararası boyutuyla da ilgilenmeye başlamışlardır. Küreselleşme süreciyle birlikte uluslararası finansal işlemlerin kolaylaşması, ticarete ve sermayeye konu olan bazı emtiaların hareketliliğinin artması, vergilemenin kendisi kadar eski bir konu olan vergi uyumunu/uyumsuzluğunu ulusal olmaktan çıkarıp tüm ülkeleri ilgilendiren küresel bir çalışma alanı haline getirmiştir (Mohdali vd., 2017: 491).

Vergi uyumu ve uyumsuzluğu ülkelerin mali, ekonomik, siyasi ve sosyal yapıları üzerinde birbirinin zıttı sonuçlar doğuran iki önemli kavramdır. Bu nedenle vergi uyumu kavramının tam olarak analiz edilebilmesi için vergi uyumsuzluğu kavramının da bilinmesi gerekmektedir. Ayrıca bu iki kavramla ilişkili olan vergi gayreti ve vergi kapasitesi kavramlarının da açıklanması yine vergi uyumu kavramının anlaşılması bakımından faydalı olacaktır.

Vergi uyumu konusu çok sayıda araştırmacı tarafından farklı Şekillerde ele alınmıştır. Kavramın farklı Şekillerde ele alınması bir taraftan konu üzerindeki tartışmaların g¼ncelliđini korumasına katkı sağlarken, diğer taraftan da konunun kapsamını genişleterek ¼zerinde fikir birliğine varılmış bir tanımının yapılmasını da zorlaştırmaktadır (Devos, 2014: 5). Bazı yazarlar kavramın unsurlarına, bazıları gön¼ll¼ ve zorunluluk y¼nlerine, diğerleri ise ekonomik performansa olan etkisine vurgu yapmaktadır. Dolayısıyla farklı tanımların ortaya konulması kavramın anlaşılması bakımından faydalı olacaktır.

Roth vd. (1989: 21-22) vergi uyumunu, vergi beyannamelerinin verildiği tarihte ge¼erli olan kanunlara, mahkeme kararlarına ve diğer idari d¼zenlemelere uygun bir Şekilde gelir ve giderlerin doğru olarak beyan edilmesi ve yasal s¼resi i¼inde ¼denmesi olarak tanımlamaktadır. Bu tanıma g¼re tam bir vergi uyumundan bahsedilebilmesi i¼in m¼kelleflerin vergi beyannamelerini zamanında ve eksiksiz bir Şekilde vermesi gerekmektedir.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma ¼rg¼t¼ (Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) (2004: 7), vergi uyumunu tanımlarken kavramın d¼rt unsuruna dikkat ¼ekmektedir. Bunlar; m¼kelleflerin vergi sistemine kayıtlı olması, gerekli vergi bilgilerinin zamanında doldurulması ve teslim edilmesi, tam ve doğru bilgilerin raporlanması ve vergilerin zamanında ¼denmesidir. Dolayısıyla OECD'ye g¼re vergi uyumu, m¼kellefler tarafından t¼m bu unsurların eksiksiz bir bi¼imde yerine getirilmesidir.

Hassan vd. (2021a: 1)'de vergi uyumunu tanımlarken kavramın unsurlarına dikkat ¼ekmektedir. Yazarlara g¼re vergi uyumu, m¼kelleflerin vergi kanunlarına uyma, her yıl i¼in doğru gelir beyan etme ve doğru miktarda vergiyi zamanında ¼deme kabiliyeti ve isteğidir. James ve Alley (2002: 32)'e g¼re vergi uyumu ger¼ek ve t¼zel kişilerin vergiye ilişkin t¼m y¼k¼ml¼l¼klerini kanunların ve idare tarafından ger¼ekleřtirilen diğer d¼zenlemelerin lafzına ve ruhuna aykırı olmayacak Şekilde tam ve zamanında yerine getirmesidir. Bir başka tanımda ise Andreoni vd. (1998: 818) vergi uyumunu bir ¼lkenin ekonomik performansıyla ilişkilendirmekte olup, onlara g¼re vergi uyumu ¼lkelerin ekonomik performansını arttırmak i¼in m¼kelleflerin vergi kanunlarına uyma istekliliğidir.

Vergi uyumunun gönüllülük çerçevesinde gerçekleşmesi oldukça önemlidir. Bazı çalışmalar vergi uyumu tanımlanırken bu hususa dikkat çekilmektedir. Silvani vd. (2000: 198), gönüllü vergi uyumunu “*gerekli vergisel bilgilerin zamanında açıklanması, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleri*” şeklinde tanımlarken diğer bazı yazarlar ise herhangi bir yaptırım uygulamadan gerçek ve tüzel kişilerin vergi yasalarına uymaya hazır olması şeklinde tanımlanmaktadır (Kirchler, 2007; Palil, 2010; Alabede vd., 2011a).

Brondolo vd., (2008: 17) vergi uyumunu gönüllü (iradi) uyum ve zorunlu (gayri iradi) uyum olarak ikiye ayırmaktadır. Gönüllü uyum, mükelleflerin vergi ile ilgili maddi ve şekli yükümlülüklerini herhangi bir baskıya maruz kalmadan hür iradesiyle yerine getirmesidir. Zorunlu vergi uyumu ise devletin almış olduğu tedbirler ile mükellefleri vergi kanunlarına uyum sağlamaya zorlamasıdır.

McBarnet (2001), farklı uyum türleri arasındaki ayrıma dikkat çekerek, üç farklı vergi uyum tanımı yapmaktadır. Taahhüt edilen uyum, mükelleflerin herhangi bir şikâyette bulunmadan vergi kanunlarının emrettiği şekilde vergiyi ödeme istekliliğidir. Bu uyuma gönüllü uyum da denilmektedir. Kapitülatif uyum, mükelleflerin tespit edilme ve cezalandırılma korkusuyla vergi kanunlarına uyum göstermesini ifade etmektedir. Zorunlu uyum olarak da ifade edilen bu tür uyumda mükellefler vergi ödemeye karşı isteksizdir. Yaratıcı uyum ise mükelleflerin yasanın çizdiği sınırlar dahilinde vergiye esas teşkil eden gelirini en aza indirme çabası olup, bu da vergiden kaçınmaya denk düşmektedir.

James ve Alley (1999: 3-5) vergi uyumunu, gelir vergisi bağlamında ele almakta ve tanımlarında vergi boşluğu kavramını ön plana çıkarmaktadırlar. Onlara göre vergi uyumu, vergi yükümlülüğü ile gönüllü ya da zorunlu olarak tahsil edilen vergi arasındaki farktır.

Vergi uyumu genel olarak, mükelleflerin faaliyetlerini gerçekleştirdiği dönemde yürürlükte olan vergi düzenlemelerine (mahkeme kararları dahil) uygun bir şekilde vergilemenin gerektirdiği şekli (defter kayıt ve belgelerin usulüne uygun ve zamanında tutulması, gerektiğinde yetkililere ibraz edilmesi, beyannamenin kanunun öngördüğü vb.)

ve maddi (vergi matrahının doğru bir şekilde tespit edilmesi ve verginin ödenmesi vb.) vergi yükümlülüğünün isteyerek ya da kamu gücüyle zamanında ve tam olarak yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Dolayısıyla vergi uyumu, gönüllü ve zorunlu uyum arasındaki iki uç noktayı ifade etmektedir (Kitapçı, 2014: 25).

Vergi uyumsuzluğu kavramı ise vergiden kaçınma, vergi kaçırma, verginin fazla ödenmesi, verginin yansması ve geç ödenmesi eylemlerinin bütünü ifade etmektedir (Kirchler ve Wahl, 2010: 331-346). Aktan vd., (2012: 191) bu eylemlere vergi reddi ve isyanını da eklemektedir. Bu tip davranışlar sergileyen mükelleflerin vergi uyum düzeyinin düşük olduğu ifade edilmektedir. Diğer yandan verginin fazla ödenmesi de vergi uyumsuzluğu olarak kabul edilmektedir. Aslında mükellefin herhangi bir şekilde vergisini fazla ödemesi hazine açısından bir sorun teşkil etmemektedir. Fakat vergi uyumundan bahsedilebilmesi için verginin tam olarak ödenmesi gerekmektedir. Vergi uyumsuzluğunun bir diğer göstergesi ise vergi kaçakçılığı olup, bu kavram mükelleflerin vergi borçlarını kasıtlı bir şekilde yasaları çiğnemek suretiyle azaltmasını ifade etmektedir (Elffers vd., 1987: 312).

Kirchler ve Wahl (2010), verginin yansıtılmasının vergi uyumsuzluğunun göstergelerinden bir diğeri olduğunu ifade etmektedir. Verginin yansması, vergi kanunlarına göre vergiyi ödemekle yükümlü olan vergi mükellefi ile ödeyen kişinin farklı olması anlamına gelmektedir. Vergi yansması kanalıyla mükellefler, vergiye karşı bir tepki (pasif tepki) göstermek suretiyle katlanmak istemedikleri vergi yükünü fiyat mekanizmasını kullanarak başka kişilere (genellikle tüketicilere) aktarmaktadır. Vergi yansmasında esasen idarenin bir vergi kaybı söz konusu değildir. Fakat vergi yansması ile adaletsiz bir vergileme iklimi ortaya çıkmaktadır. Bazı bireylerin vergi yükü azalırken diğerlerinin ise vergi yükü artmaktadır. Ortaya çıkan bu adaletsiz vergi yükü dağılımı sebebiyle vergi yansması da vergi uyumsuzluğunun bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (Dolbun, 2019: 16; Aktan vd., 2012: 191).

Verginin reddi ve vergi isyanı hem vergiye hem de vergiyi toplamakla görevli olan idareye karşı gösterilen bir tepkidir. Verginin reddi, mükelleflerin ekonomik, mali, sosyal ve

siyasal vb. gerekçelerle vergi düzenlemelerine toplu ve yasalara aykırı bir şekilde davranmasını ifade etmektedir. Verginin reddi, diğer vergi uyumsuzluk türlerinden ayrılmaktadır. Diğer uyumsuzluk türlerinde tepki, verginin kendisinedir. Verginin reddinde ise hem vergiye hem de vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılmasından ve verginin toplanmasından sorumlu olan kurumlara tepki söz konusudur. Ayrıca diğer uyumsuzluk türlerinde şiddet söz konusu değilken, verginin reddinde ise şiddet (verginin reddinin literatürde vergi isyanı olarak incelenmesinin sebebi de toplu eylemler esnasında ortaya çıkan şiddettir) söz konudur (Aktan vd., 2012: 195-196).

Vergiden kaçınma da bir uyumsuzluk göstergesidir. Vergiden kaçınma, mükelleflerin yasalardaki boşluklardan kanuni yollar ile yararlanarak vergi borcunu düşürmek için giriştiği çabadır (Schneider vd., 2001: 3). Kirchler ve Wahl (2010: 335)'a göre ise vergiden kaçınma mükelleflerin vergilerini, kanunlara uygun bir şekilde asgari düzeye indirerek ödemesidir. OECD (2022v) vergiden kaçınma kavramını tanımlarken kavramın hukuki ve ekonomik boyutunu ele almaktadır. OECD (2022b)'ye göre hukuki açıdan vergiden kaçınma mükelleflerin yasadaki boşluklardan yararlanmak suretiyle vergi yükünün azaltılmasıdır. Başka bir ifadeyle yasal yollardan vergi yükünün azaltılmasıdır. OECD (2022b), kavramı ekonomik açıdan değerlendirdiğinde ise vergi yasalarının ortaya çıkış amaçlarıyla çelişen sonuçlar doğuran bir uygulama olduğunu ileri sürmektedir.

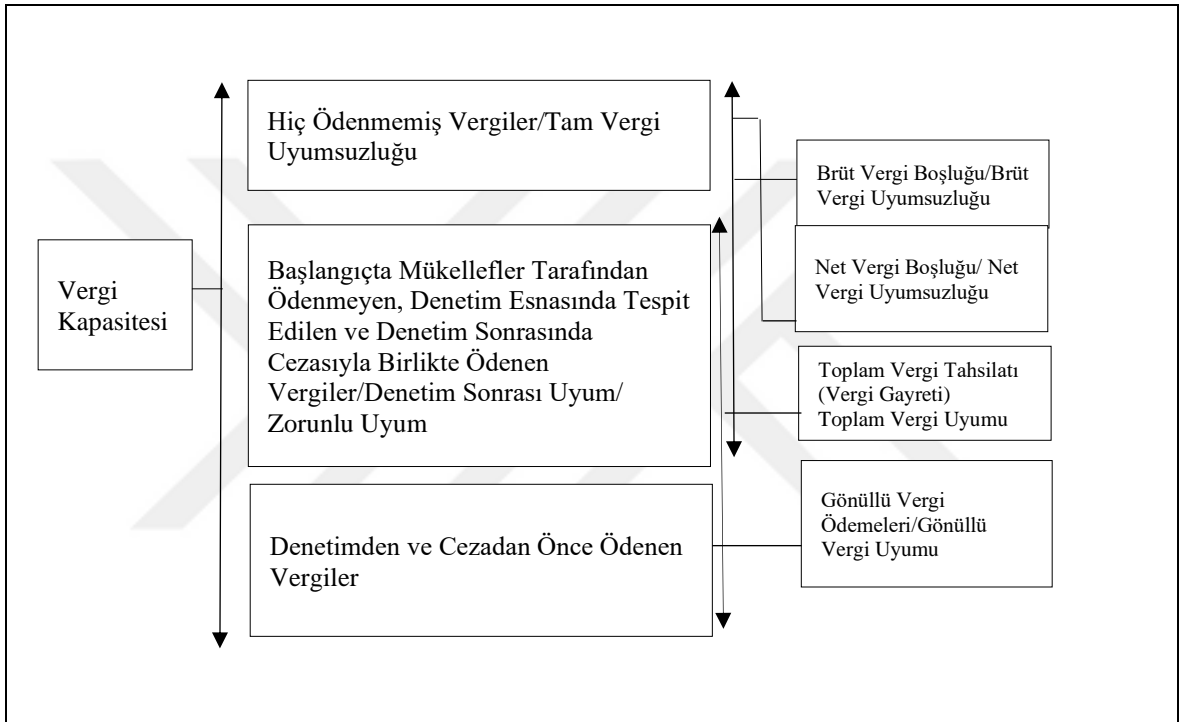
Vergiden kaçınma, literatürde araştırmacılar tarafından hukuki ve ekonomik yönleriyle farklı şekillerde yorumlanmaktadır. Konuyu hukuki yönüyle değerlendiren Roth vd. (1989: 2)'ye göre, bir vergi uyumsuzluğundan bahsedilebilmesi için mükelleflerin bilerek ya da bilmeyerek cezai yaptırım doğuracak şekilde vergi yükümlülüğünü azaltması gerekmektedir. Bu noktada, vergiden kaçınma cezai bir sonuç ortaya çıkarmadığı için vergi uyumsuzluğu bağlamında değerlendirilememektedir (Kitapçı, 2014: 26). Vergiden kaçınma kavramını ekonomik bağlamda ele alan araştırmacılara göre ise uygulamada vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları arasında çok güçlü benzerlikler bulunmaktadır (Feldman ve Kay, 1981; McBarnet, 1992; Slemrod ve Yitzhaki, 2002; Schneider vd., 2001; Slemrod vd., 2001). Başka bir ifadeyle bu yazarlara göre mevzuatta var olan farklılığa uygulamada rastlanmamaktadır.

Slemrod ve Yitzhaki (2002) ve Slemrod vd. (2001)'e göre vergiden kaçınma ve vergi kaçırma arasında mevzuatta var olan farklılıklar, vergi kanunlarının karmaşık ve muğlak olması, mükelleflerin kanunları yeterince anlayacak ve yorumlayacak uzmanlığa sahip olmaması ve gelir idaresinin etkinsizliği gibi çok sayıda faktör nedeniyle uygulamaya tam olarak yansıtılmamaktadır. Bu da iki kavramın ekonomik anlamda aynı sonucu doğurmasına (kamu gelirlerinin azalması) yol açmaktadır. OECD (2022c) de konu ile ilgili benzer bir görüşe sahiptir. OECD (2022c) vergiden kaçınmanın ülkelerin vergi gelirlerini azalttığını, vergi sisteminin adaletini ve bütünlüğünü bozduğunu ileri sürmektedir. Başka bir ifadeyle OECD (2022c)'ye göre vergiden kaçınma mevzuatla ulaşılmaması istenilen sonuçlarla fiili sonuçlar arasında bir çelişki doğurmakta ve mevzuatın amacından sapmasına yol açmaktadır.

OECD'nin söz konusu görüşünün altında yatan faktör ise konunun uluslararası boyutudur. Literatürde vergi cenneti olarak adlandırılan bazı ülkeler, uluslararası sermayeyi ülkelerine çekebilmek için vergi mevzuatını diğer ülkelerin vergi mevzuatına zarar verecek şekilde (zararlı vergi rekabeti ve vergi mevzuatında mükelleflerin yararlanabileceği çok sayıda boşluk bırakacak şekilde) şekilde hazırlamaktadırlar. Bunun yanı sıra bu ülkeler, diğer ülkelerin vergiden kaçınmayı tespit etmek ve önlemek için talep ettiği bilgileri onlarla paylaşmamaktadır. Bu durum uluslararası yatırımcılar için oldukça cazip olsa da özellikle gelirin elde edildiği veya sermayenin çıkış yaptığı ülkelerin vergi sistemlerinde ve ekonomik yapılarında önemli bozulmalara yol açmakta ve vergi mevzuatı hükümleriyle belirtilen amaçlara ulaşılmamasını engellemektedir (OECD, 1998). Dolayısıyla ekonomik yönüyle bakıldığında vergiden kaçınma ile vergi kaçırmanın yaratmış olduğu sonuçlar arasında önemli bir farklılığın olmadığı söylenebilir.

Vergi uyumunu etkileyen faktörler ve vergi uyumunun doğurduğu sonuçlar itibariyle bakıldığında vergi uyumu kavramının ekonomik yönünün ağır bastığı söylenebilir. Buradan hareketle vergiden kaçınma eylemini de ekonomik yönüyle değerlendirmek daha doğru olacaktır.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ekonomik anlamda aynı sonucu doğurduğu için iki kavram da vergi uyumsuzluğunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Bir ülkede tam bir vergi uyumunun gerçekleşebilmesi için vergilendirilebilir niteliğe sahip olan tüm ekonomik unsurların vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada vergi kapasitesi kavramının açıklanması, vergi uyumu kavramının anlaşılması bakımından faydalı olacaktır. Şekil 7’de vergi kapasitesi ve vergi uyumu ilişkisi gösterilmektedir.



Şekil 7. Vergi uyumu/uyumsuzluğu ve vergi kapasitesi

Kaynak: (Kitapçı, 2014: 27).

Vergi kapasitesi, bireylerin ya da hane halklarının elde etmiş oldukları toplam gelirden, yaşamını asgari düzeyde devam ettirebilmeleri için gerekli olan gelir düşüldükten sonra kalan kısmı ifade etmektedir. Her bir mükellef için bu kısımların toplamı bir ülkedeki toplam vergi kapasitesini vermektedir. Dolayısıyla vergi kapasitesi, devlet açısından bir ülkede bir takvim yılı içerisinde maksimum tahsil edilebilecek vergi gelirini, mükellefler açısından ise katlanılacak maksimum vergi düzeyini ifade etmektedir (Uluatam, 1997: 319; Akdoğan, 2014: 187).

Şekil 7’de görüldüğü üzere hiç ödenmemiş vergiler (vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yoluyla), tespit edilme ve cezalandırılma sonrasında ödenen vergiler ve gönüllü olarak ödenen vergiler, vergi kapasitesi kapsamında değerlendirilmektedir. Bir ülkede tahsil edilen vergi miktarının (gönüllü + zorunlu vergi tahsilatı) toplam vergi kapasitesine oranı hem o ülkedeki vergi gayretini hem de vergi uyum düzeyini göstermektedir. Mükelleflerin denetim öncesinde ödemedikleri vergiler, brüt vergi boşluğunu, denetim sonrasında tespit edilemeyen mükelleflerin ödememiş oldukları vergiler ise net vergi boşluğunu ifade etmektedir. Dolayısıyla tam bir vergi uyumundan bahsedilebilmesi için vergi gayretinin %100 olması ve vergi boşluğunun ise olmaması gerekmektedir.

Vergi uyumsuzluğuna sebep olan faktörlerin belirlenmesi ve bunların ortadan kaldırılarak vergi uyumunun artırılması tüm ülkelerin ortak amaçlarından bir tanesidir. Bu noktada vergi uyumu konusuna mali ve ahlaki olmak üzere iki açıdan yaklaşılabilir (Andreoni vd., 1998: 818).

Vergi uyumu konusu mali açıdan değerlendirildiğinde etkinlik, eşitlik (gelir ve fırsat eşitliği) ve verginin yerleşmesi kavramları ön plana çıkmaktadır. Sermaye sahiplerinin (zengin bireylerin) emek sahiplerine kıyasla (genellikle fakir/düşük gelirli kişiler) vergiden kaçınma ya da vergi kaçaklığı yoluyla vergi yüklerini azaltma olasılıkları daha yüksektir. Sermaye sahipleri vergiye uyumsuzluk göstermesi durumunda yasal olarak nispeten adil hazırlanan vergi mevzuatı uygulamada adaletsizliğe dönüşecektir. Bu noktada vergi yükü, düşük gelirli bireylere aktarılacaktır. Bu durum hem gelir eşitsizliğini hem de fırsat eşitsizliğini arttırmaktadır (Andreoni vd., 1998: 818). Emek sahiplerinin, genellikle zorunlu harcamaları düşüldükten sonra harcanabilir gelirleri önemli ölçüde azalmaktadır. Sermaye sahipleri üzerindeki vergi yükünün bu şekilde emek sahipleri üzerine kaydırılması harcanabilir gelirin daha da azalmasına yol açmaktadır. Bu da bu kişilerin daha iyi eğitim ve sağlık hizmeti almalarını ve refah seviyelerini engellemektedir.

Vergi uyumu, toplumsal ahlakın da bir yansımasıdır. Mükellefler vergiye uyma ya da uymama yönünde karar alırken, ekonomik maliyetlerin yanı sıra toplumsal maliyetleri (toplumdan tepki görme, dışlanma ve ayıplanma vb.) de dikkate almak durumundadır. Bu

noktada bireylerin kararlarını etkileyen faktör, toplumun vergi uyumu ya da uyumsuzluğuna karşı nasıl bir reaksiyon gösterdiği. Bir toplumda sosyal açıdan kabul edilen davranış hangisiyse bireyler ona göre davranmaktadır. Eğer toplum vergi uyumunu yüksek bir erdem olarak kabul ediyorsa, bireyin vergi kaçırmasının sosyal maliyeti yükselecek ve mükelleflerin vergi uyum düzeyi de artış gösterecektir (Alm ve Torgler, 2012: 9-10). Diğer taraftan eğer bir toplumda vergi uyumsuzluğu kabul edilen bir davranış ise vergi kanunlarına uymamanın sosyal maliyeti çok yüksek olacaktır. Bu durumda da bireylerin vergi uyumu azalacaktır.

3.2. Vergi Uyumunu Açıklamaya Yönelik Teorik Yaklaşımlar

Bir vergi sisteminin etkisini anlamak için, kimin vergi yasasına uyup uymadığının bilinmesi oldukça önemlidir (Torgler, 2002: 657). Başka bir ifadeyle mükelleflerin mevcut vergi düzenlemelerine neden uyum gösterdiğinin ya da göstermediğinin açıklanması, vergi politikalarıyla ulaşılmak istenen amaçların gerçekleştirilmesi konusunda kritik bir öneme sahiptir. Mükelleflerin vergi karşısında davranış biçimlerini açıklamaya yönelik son elli yılda çeşitli yaklaşımlar geliştirilmiştir. Vergi uyumunu açıklamaya çalışan yaklaşımlar; ekonomik yaklaşım (Allingham ve Sandmo) ve psikolojik ve davranışsal yaklaşımlar (ahlaki değerler yaklaşımı) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Son yıllarda bu iki yaklaşıma mali bağlantı ve optimal vergi uyumu yaklaşımı da eklenmiştir (Kitapçı, 2014: 41 ve 53).

3.2.1. Ekonomik Yaklaşım ve Yaklaşım Yönelik Eleştiriler

Vergi uyumu ile ilgili ilk çalışmalar, Allingham ve Sandmo (1972) ve Srinivasan (1973)'in, Becker (1968)'in suç ekonomisi yaklaşımını vergi uyumu bağlamında ele almalarıyla başlamıştır (Alm, 1999: 745; Torgler, 2007: 64; Alm, 2012: 60; Alm, 2019: 353-354). Becker' a göre kişileri suç işlemeye yönelten veya suç işlemekten alıkoyan faktör, suç işlediklerinde elde edecekleri fayda ile yakalanma olasılıkları ve yakalandıklarında katlanacakları maliyetlerdir. Suç işlemenin yarattığı fayda maliyetten büyük olduğu sürece bireyler suç işlemeye daha meyilli olmaktadır. Başka bir ifadeyle bireyler ancak suç işlemenin yarattığı maliyetin faydasını aştığında suç işlemekten vazgeçerler ve kanunlara

uyum gösterirler (Becker, 1968: 169-171). Becker'nin birey, suç, denetim, yakalanma riski ve ceza ilişkisine yönelik bu yaklaşımı ilk olarak Allingham ve Sandmo (1972) tarafından vergi uyumu bağlamında ele alınmıştır. Allingham ve Sandmo tarafından ortaya konulan bu yaklaşım literatürde Allingham ve Sandmo, rasyonel beklentiler, beklenen fayda, klasik yaklaşım ve ekonomik yaklaşım¹⁰ gibi kavramlar ile adlandırılmaktadır.

Allingham ve Sandmo modelinde bireyler, vergi ödeme/kaçırma kararını etkileyen tüm faktörler hakkında tam bilgiye (bireylerin ceza alma ve denetlenme olasılığını tam olarak bilmesi) sahip olan ve bu bilgileri tamamen kendi çıkarları doğrultusunda kullanan "homoeconomicus" kişiler olarak tanımlanmaktadır. Bu modelde gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörler; denetim olasılığı, cezaların caydırıcılığı ve vergi oranlarıdır. Mükellefler, bu faktörleri dikkate alarak yakalanma riskini hesaplamakta gelirinin ne kadarını beyan edeceğini karar vermektedir. Dolayısıyla model vergi kaçırma davranışı ile yakalanma riski arasında yakın bir ilişki olduğunu ileri sürmektedir (Aktan, 2012: 168-169).

Birçok ekonomik karar gibi vergi beyannameleri de belirsizlik altında verilen bir karardır. Mükellefler, gelirlerinin tamamını vergi kanunlarına uygun bir şekilde beyan etmek ya da bir kısmını veya tamamını beyan etmemek arasında riskli bir tercih yapmaktadır. Başka bir ifadeyle mükellefler belirsizlik kısıtı altında faydalarını arttırmak için gelirlerinin ne kadarını beyan etmesi gerektiğine karar verirler. Mükelleflerin, bu konuda karşılaştıkları belirsizlik ve risk ise yapılacak bir denetimde mükelleflerin tespit edilme olasılıkları ve tespit edilmeleri durumunda alacakları cezalardır (Allingham ve Sandmo, 1972: 324-325; Alm, 2012: 61).

Genellikle birçok ülkenin vergi kanunlarında, mükelleflerin vergi kaçırma durumlarında hangi cezaları (hapis cezası, para cezası veya ikisini aynı anda) alacakları önceden belli olduğu için mükellefler açısından üzerinde dikkat edilmesi gereken ana risk unsuru denetim olasılığıdır. Başka bir ifadeyle mükelleflerin denetlenme olasılığı konusunda

¹⁰ Vergi uyumunu etkileyen faktörler literatürde genellikle ekonomik olan ve olmayan faktörler olarak sınıflandırıldığı için bu çalışma kapsamında bir bütünsellik sağlanması için ekonomik yaklaşım kavramı kullanılacaktır.

sahip olduğu bilgi, vergi kaçırmayı durumunda alacağı ceza hakkındaki bilgiye kıyasla çok daha az olduğu için ekonomik yaklaşımda mükelleflerin asıl dikkate aldığı faktörün denetim olasılığı olduğu söylenebilir. Nitekim konu ile ilgili araştırmaların çoğu denetim ya da denetim olasılığı üzerinedir.

Allingham ve Sandmo, çalışmasında tüm ekonomik kararların belirsizlik altında verildiğini ileri sürmektedir (Allingham ve Sandmo, 1972: 323). Yazarlar doğrudan bahsetmese de vergi idaresi de denetim kararını belirsizlik altında vermektedir. Vergi idaresi bireylerin, vergi beyannamelerini doğru bir şekilde verip vermedikleri konusunda tam bilgiye sahip değildir. Başka bir ifadeyle vergi idareleri, vergi beyannameleri konusunda mükelleflerin sahip olduğu bilgiye sahip değildirler.

İdarenin mükellefler hakkında eksik bilgiye sahip olduğu senaryoya geçmeden evvel, idarenin mükellefler hakkında tam bilgiye sahip olduğu ya da hiçbir bilgiye sahip olmadığı senaryoların anlatılması konu üzerindeki tartışmaların anlaşılması bakımından faydalı olacaktır. İdarenin mükellefler hakkında tam bilgiye sahip olması ya da hiçbir bilgiye sahip olmaması durumlarında mükellefler açısından belirsizlik ortadan kalkacaktır. Böylelikle mükellefler, idarenin kendilerini denetleyip denetlemeyeceği bildikleri için fayda ve maliyetlerini daha doğru bir şekilde hesaplayacaklar ve tercihlerini ona göre yapacaklardır.

İdarenin mükellef hakkında tam bilgiye sahip olması ve mükelleflerin de bunu bilmesi durumunda, rasyonel bir mükellef için en uygun tercih kanunlara uymak, tam tersi bir durumda ise mükelleflerin vergi kaçırmayı kendileri için en uygun tercih olacaktır. Fakat bu iki durum uç noktaları belirtmektedir. Gerçekte hem vergi idaresi hem de mükellefler, bilgi konusunda bu iki nokta arasında yer almaktadır.

Vergileme konusunda hem mükellefler hem de idare tam bilgiye sahip değildir. Mükellefler, iktisadi faaliyetleri ve gelirleri konusunda idareden, idare ise hangi mükelleflerin denetleneceği ve denetimin türü (yüz yüze ya da belge üzerinden) gibi konularda mükelleften daha fazla bilgiye sahiptir. İşte mükellefler, bu bilgi eksikliği altında denetim olasılığı, cezalar ve vergi oranı gibi kriterleri dikkate alarak kendileri için en uygun

kararı verirler. Bazı mükellefler riski yüksek algılayarak vergilerini öderken diğerleri düşük algılayarak uyumsuzluğu tercih etmektedir.

Rasyonel bir birey olarak mükellefler, vergi kanunlarına uyma ya da uymama kararını bu belirsizlik ve bilgi eksikliği kısıtları altında beklenen marjinal fayda ve azalan marjinal faydaya göre vermektedir. Vergi oranlarının yüksek, denetim ve ceza olasılığının düşük, buna karşın vergi kaçırdıklarında elde edecekleri faydanın yüksek olduğunu algılamaları durumunda mükelleflerin tercihi diğer değişkenler sabitken rasyonellik varsayımı altında vergi kaçırmak yönünde olmaktadır. Kaçırılan ekstra her bir birim verginin marjinal faydası düştüğü için mükelleflerin bu tercihi marjinal faydanın marjinal maliyete eşit olduğu noktaya kadar devam etmektedir. Diğer taraftan mükellefler denetim ve ceza olasılığını yüksek olarak da algılayabilir. Bu durumda mükellef açısından en faydalı tercih kanunlara uymaktır. Bu tercihte de ödenen her birim verginin mükellefe sağlamış olduğu fayda giderek azaldığı için yine mükelleflerin tercihleri marjinal faydanın marjinal maliyete eşit olduğu noktaya kadar devam etmektedir. Mükelleflerin ilk tercihleri marjinal maliyetin marjinal faydayı aştığı durumda değişmektedir (Allingham ve Sandmo, 1972: 324-334).

Cezalar ve denetimlerin yanı sıra bu yaklaşımda mükelleflerin fayda ve maliyet analizi yaparken dikkat ettikleri diğer faktör vergi oranıdır (Torgler, 2002: 659). Ekonomik yaklaşımda vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilme düzeyi ile vergi oranları arasında ters yönlü bir ilişki söz konusudur. Vergi oranı arttıkça mükelleflerin yasal sistem içerisinde kalması daha maliyetli hale gelmektedir. Başka bir ifadeyle, vergi oranlarının artması mükelleflerin gelirini düşük beyan etmesine ve bu şekilde beyanın uzun süre devam etmesine yol açmaktadır (Friedland vd., 1978: 111-113). Bu da mükelleflerin faaliyetlerinin bir kısmını ya da tamamını kayıt dışı ekonomiye yönlendirmesine neden olmaktadır (Avcı vd., 2022: 36-47). Dolayısıyla vergi oranı arttıkça vergi kaçırmanın beklenen faydası artmakta ve rasyonel mükelleflerin tercihleri diğer değişkenler sabitken vergi kaçırma yönünde olmaktadır (Torgler, 2002: 657).

Vergi oranlarının artması gelir-ikame ilişkisine de yol açabilir. Bu noktada artan vergi oranı karşısında mükellefler, özellikle gelir vergisi gibi artan oranlı bir vergi yapısında

üst dilime geçmemek için daha az gelir getirici faaliyetlerde bulunabilirler (Alm, 2012: 62-63). Vergi oranının düşük buna karşılık denetim olasılığının ve cezaların yüksek olması durumunda ise mükellefler açısından vergi kaçırmanın beklenen faydası düşmektedir. Mükellefler, vergi kaçırmanın marjinal maliyeti, vergi kaçırmanın marjinal faydasına eşit olduğu noktaya kadar vergi kanunlarına uyum göstermektedir.

Ekonomik yaklaşımda mükelleflerin beklenen marjinal faydası, ikiye ayrılarak değerlendirilebilir. Bunlardan ilki, ödememiş olduğu vergilerdir. Eğer denetim olasılığı ve cezalar düşük ise ödenmeyen vergiler mükelleflerin beklenen faydasını arttıracaktır. Vergi, mükelleflerin en önemli maliyet kalemlerinden bir tanesidir. Ayrıca diğer maliyet kalemlerinden (işçi, ham madde, nakliye maliyeti vb.) farklı olarak mükellefe çoğu zaman doğrudan bir fayda sağlamamaktadır. Bu nedenle, mükellefler ne kadar az vergi öderlerse, rekabet ortamında o kadar avantajlı konuma geçebilirler. İkincisi ise denetim olasılığının ve cezaların yüksek olduğu durumda mükelleflerin vergilerini tam olarak ödeyerek, yaptırımlardan kurtulmasıdır. Gerçekten de vergi denetimleri ve cezaların etkin bir şekilde uygulanması durumunda, vergi kaçırdığı tespit edilen mükellefler ciddi maliyetlerle karşılaşabilmektedir. Fakat daha önce de bahsedildiği üzere birçok ülkede denetimler ve cezalar etkinlik seviyesinin oldukça uzağındadır. Bu da denetimlerin ve cezaların caydırıcı etkisini azaltmaktadır.

Mükelleflerin marjinal maliyetleri ise dörde ayrılmaktadır. Bunlardan ilki, mükelleflerin ödemiş oldukları vergilerdir. Ödenen her bir birim vergi mükelleflerin marjinal maliyetini arttırmaktadır. İkincisi, mükelleflerin içinde bulunulan dönemde vergi kaçırdıklarının tespit edilmesi halinde alacakları para cezalarıdır. Üçüncüsü, mükelleflerin geçmiş yıllarda vergiye tabi gelirleri üzerinden eksik beyan ettikleri ya da hiç beyan etmedikleri vergiler ve bu vergilere isabet eden cezalar ve faizlerdir. Cari dönemde yapılan bir vergi denetiminde mükelleflerin vergi kaçırdığının tespit edilmesi halinde vergi idaresi, denetimi geçmişe yönelik olarak genişletebilir. Bu durumda mükellefler, geçmiş dönemde ödemedikleri vergiler ile bu vergilerin cezalarını ve faizlerini de ödemek durumunda kalabilir. Mükelleflerin karşılaşabileceği dördüncü maliyet ise hapis cezalarıdır. Mükellefler vergi kaçırmaları nedeniyle hapis cezası alma ya da idarenin kara listesine girme gibi durumlar ile geleceklerini tehlikeye atabilirler (Allingham ve Sandmo, 1972: 324-334).

Mükellefler tüm bu fayda ve maliyetleri dikkate alarak “denetim ve ceza olasılığı göz önünde bulundurulduğunda gelirim ne kadarını vergi idaresine bildirmeliyim” (Savaşan, 2011: 17) sorusuna yanıt aramaktadır. Başka bir ifadeyle mükellefler vergi oranı, denetim ve ceza olasılığı gibi ekonomik faktörleri dikkate alarak gelirinin ne kadarını beyan edeceği konusunda bir tercihte bulunmaktadır. Eğer vergi denetim ve cezalarının sıklığı yeterli düzeyde değil ise mükellefler vergi kanunlarına uymamayı tercih etmektedir. Denetim ve cezaların sıklığı arttıkça mükelleflerin vergi kanunlarına uyum düzeyi de artmaktadır. Başka bir ifadeyle ekonomik yaklaşımda bireyleri vergi kanunlarına uymaya yönelten temel faktör, idarenin yaptırımlarıdır (Murphy, 2004: 188; Kitapçı, 2014: 37; Alm, 2012: 60; Alm, 2019: 354-355).

Ekonomik yaklaşımın vergi uyumu konusunda önemli katkıları olmuştur (Alm, 2019: 356). Allingham ve Sandmo tarafından geliştirilen bu yaklaşımın literatüre en önemli katkısı, vergi uyumu konusunda geniş bir literatürün oluşmasına zemin hazırlamasıdır. Verginin yaklaşık beş bin yıllık bir geçmişe sahip olduğu düşünüldüğünde (Torgler, 2007: iv) vergi uyumu konusunun uzunca bir süre sistematik olarak incelenmediği söylenilebilir. Konu ilk olarak, Allingham ve Sandmo'nun 1972 yılında yayınlamış olduğu *Gelir Vergisi Kaçakçılığı: Teorik Bir Analiz (Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis)* başlıklı eserinde sistematik bir şekilde ele alınmamıştır. Nitekim Alm, Torgler, Frey, Feld, Slemrod gibi konunun uzmanlarının eserleri incelendiğinde, vergi uyumu teorisinin Allingham ve Sandmo ile başladığı görülmektedir. Literatüre önemli katkıları olsa da ekonomik yaklaşımın önemli bazı eksiklikleri de bulunmaktadır (Alm, 2019: 356).

Ekonomik yaklaşım çok sayıda araştırmacı tarafından eleştirilmiştir (Feld ve Frey, 2002; Torgler, 2002; 2003a,b,c). Ekonomik yaklaşıma yönelik eleştirilerden ilki, mükellefe yaklaşım biçimiyle ilgilidir. Ekonomik yaklaşımın altında mükellefler fırsatını bulduğu zaman vergi kaçırır algısı bulunmaktadır. Başka bir deyişle ekonomik yaklaşım, mükellefleri güvenilmemesi gereken potansiyel vergi kaçakçıları olarak kabul etmekte ve vergi ödenmez, tahsil edilir yaklaşımını benimsemektedir (Kitapçı, 2014: 39). Bu nedenle ekonomik yaklaşım, mükelleflerin neden vergi kaçırdığı ya da vergi düzenlemelerine neden uyum göstermediği sorularıyla analize başlamakta ve analizi de bu sorular üzerine inşa etmektedir.

Ekonomik yaklaşımda bireylerin rasyonel olduğu ve kararlarında sadece ekonomik faktörlerin etkili olduğu varsayıldığı için, mükelleflerin vergiye uyum göstermeleri konusunda vergi idaresine önemli sorumluluklar düşmektedir. Başka bir ifadeyle ekonomik yaklaşıma göre mükelleflerin vergi uyumunun artırılması konusunda ekonomik faktörleri belirleyen ve uygulayan vergi makamları önemli bir yere sahiptir. Bu noktada ekonomik yaklaşımın tam anlamıyla istenilen sonuçları doğurabilmesi vergi makamlarının denetimlerin miktar ve kalitesini arttırmasına, vergi teşviklerini adil bir şekilde belirlemesine ve uygulamasına, işlem maliyetlerini düşürmesine ve yaptırımları daha caydırıcı hale getirmesine bağlıdır. Ayrıca ceza ve yaptırımların etkilerinin de uzun süreli olması gerekmektedir. Bu durumda vergi idaresinin tüm mükellefleri ya da büyük bir çoğunluğunu denetlemesi, vergi kaçırın tüm mükellefleri ve bu mükelleflerin vergi kaçırma eylemini kasten mi yoksa yanlışlıkla mı yaptığını tespit etmesi ve gelecek dönemlerde de önceden cezalandırmış olduğu mükellefleri takip etmesi gerekmektedir. Tüm bunlar yüksek işlem maliyetleri nedeniyle oldukça güçtür.

Günümüzde kapsamlı bir vergi denetiminde bile birçok ülkede tüm beyannamelerin genellikle %1'inden azı denetlenmektedir. Vergi kaçırıldığı tespit edilen mükelleflere ise genellikle vergi kaçırmanın sağladığı faydadan daha az bir ceza uygulanmaktadır. Başka bir ifadeyle mükelleflerin kaçırınmış olduğu her bir birim vergi için katlanmış olduğu cezalar genellikle kaçırılan vergi miktarının altında olmaktadır (Alm ve Kasper, 2022: 5-6). Hatta çıkartılan vergi afları ve uzlaşma gibi müesseseler sayesinde vergi kaçırın mükellefler çoğu zaman çok düşük bir ceza almakta ya da hiç ceza almamaktadır. Ayrıca yüksek vergi denetimleri ve cezalarının uygulanması durumunda bile mükelleflerin sonraki dönemlerde vergi uyumunun artacağı konusu da tartışmalıdır. Literatürde yapılan araştırmaların bulgularının farklılaşabildiği görülmektedir.

Kleven vd., (2011) Danimarka'da yaklaşık 20.000 gelir vergisi mükellefini inceledikleri çalışmalarında, vergi denetimlerinin sonraki vergi yılında Danimarkalı vergi mükellefleri arasında beyan edilen geliri artırdığını ve marjinal vergi oranlarının vergi uyum davranışı üzerinde etkili olduğunu tespit etmiştir. Advani vd. (2023) Birleşik Krallıkta serbest meslek sahibi vergi mükelleflerin bir vergi denetimi sonrasındaki dönemde

davranışlarını analiz etmişler ve denetimden sonra beyan edilen gelirin en az beş yıl boyunca artış gösterdiğini tespit etmişlerdir. Beer vd. (2019) ise ABD’de 7.500 serbest meslek sahibinin denetim öncesi ve sonrası uyum düzeyini incelemişlerdir. Yazarlara göre, denetimden sonraki ilk yılda rapor edilen vergiye tabi gelirin, denetimin olmadığı duruma göre %64 daha yüksek olduğu ve bu artışta denetlenen mükelleflerin bir sonraki dönemde uyumluluğunun takip edilmesinin etkili olduğu tespit edilmiştir.

Bazı çalışmalarda denetim türleri itibariyle bir ayrıma gidilmiş ve farklı denetim türlerinin vergi uyumu üzerindeki etkisine odaklanılmıştır. Erard vd., (2019)’ye göre, yüz yüze (mükellefe ait tüm bilgiler incelendiği için geniş kapsamlıdır) gerçekleşen denetimler vergi uyumunu arttırmaktadır. Belge üzerinden yapılan denetimler (sadece mükelleflerin bildirimleri üzerinden denetim gerçekleştiği için dar kapsamlıdır) ise vergi uyumunu azaltmaktadır. Belge üzerinden yapılan denetimlerin beyan edilen geliri, denetimi takip eden iki yılda %6 ile %15 oranında azaltmaktadır. Ayrıca yazarlar son yıllarda yüz yüze denetimlerin azaldığını ve belge üzerinden gerçekleşen denetimlerin ise arttığını ileri sürmektedirler. Denetim türleri itibariyle konuyu inceleyen bir başka çalışma da Kotsogiannis vd., (2022) tarafından gerçekleştirilmiştir. Yazarlara göre yüz yüze denetimlerin kurumlar vergisi uyumunu yaklaşık %21, katma değer vergisi uyumunu ise yaklaşık %12 arttırdığını, belge üzerinden yapılan denetimlerin ise aynı sırayla %29 ile %24 azalttığını tespit etmişlerdir. Dolayısıyla bu iki çalışmaya göre vergi denetimlerinin caydırıcılık etkisi denetimin türüne bağlıdır.

Bazı çalışmalarda ise vergiye gönüllü uyum gösteren ve göstermeyen mükellef ayrımı yapılarak denetimlerin caydırıcılık etkisi incelenmiştir. Gemmill ve Ratto (2012), Birleşik Krallıkta vergiye uyumlu olan ve olmayan mükelleflerin vergi denetimlerine tepkilerini analiz etmiştir. Yazarlar, vergiye uyumlu olan mükelleflerin denetlenmesi durumunda bir sonraki dönemde uyumun azaldığını, uyumlu olmayan mükelleflerin denetlenmesi durumunda ise bir sonraki dönemde uyumunun arttığını tespit etmiştir. Bergman ve Nevarez (2006) ise araştırmalarında tam tersi sonuçlara ulaşmıştır. Yazarlar, denetimlerin vergiye uyum göstermeyen mükelleflerin uyumsuzluk davranışını arttırdığını, uyum gösteren mükellefleri ise pozitif etkilediğini ileri sürmektedir.

Vergi denetimleri farklı gelir grupları üzerinde de farklı sonuçlar doğurabilmektedir. Slemrod vd., (2001) yapmış oldukları çalışmada mükellefleri düşük, orta ve üst gelir grubuna ayırmışlardır. Daha sonra yazarlar, bazı vergi mükelleflerine vergi beyannamelerinin denetime tabi tutulacağına dair bir mektup göndermiş ve diğer mükelleflere ise herhangi bir bilgi verilmemişlerdir. Mektup gönderilen düşük ve orta gelir grubundaki mükelleflerin bir önceki döneme kıyasla daha yüksek vergi beyan ettiği ve yüksek gelirli mükellefler arasında ise bildirim almayan mükelleflerin bildirim alanlara kıyasla çok daha az vergi beyan ettiği tespit edilmiştir.

Bazı çalışmalarda ise denetimlerin bir dışlayıcılık etkisi meydana getirdiği ileri sürülmektedir. DeBacker vd., (2018) vergi denetimlerinin etkisinin mükelleflerin ilişkili olduğu (üçüncü taraf¹¹) kişileri kapsamadığı sürece kısa süreli olduğunu ileri sürmektedir. Yazarlara göre üçüncü tarafı kapsamayan bir vergi denetimi, üç yıl boyunca vergi ödemelerini önemli ölçüde arttırmaktadır. Fakat üçüncü yıldan sonra mükelleflerin uyumluluk düzeyi üç yıl öncesinin de altına düşmektedir.

Kastlunger vd., (2009) ile Bergman ve Nevarez (2006) vergi denetimine tabi tutulan ve cezalandırılan vergi mükelleflerinin, ceza aldıktan sonraki yılda davranışını analiz etmişlerdir. İki çalışmada da denetim ve cezaların ardından mükelleflerin vergi uyum davranışının azaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Söz konusu iki çalışmada da vergi uyumunun azalması iki nedene bağlanmıştır. Bunlardan ilki, denetlenen mükelleflerin bir sonraki dönemde denetlenmeyeceğine inanmalarındır. İkincisi ise mükelleflerin vergi cezaları nedeniyle katlanmış oldukları maliyetleri, sonraki dönemlerde azaltma çabası içerisinde girişmeleridir. Frey ve Feld (2001), Feld ve Frey (2002), Kirchler vd., (2008), Alm vd., (2012) ve Mendoza vd., (2017) gibi yazarlar bu faktörlere güvensizliği de ilave etmektedir.

Feld ve Frey (2002 ve 2007) ile Torgler (2003a) mükellef ve vergi idaresi arasında psikolojik bir sözleşme (yazılı olmayan ve içsel bir motivasyona dayanan sözleşme) olduğunu ileri sürmektedir. Yüksek bir vergi uyumu için mükellef ile vergi idaresi arasındaki

¹¹ Buradaki üçüncü taraf tabiri mükelleflerin ticaret yaptığı diğer kişileri ifade etmektedir. Bu üçüncü kişilerinde denetime tabi olması, mükelleflerin beyan ettiği bilgilerin doğruluğunun kontrol edilmesi bakımından önem taşımaktadır.

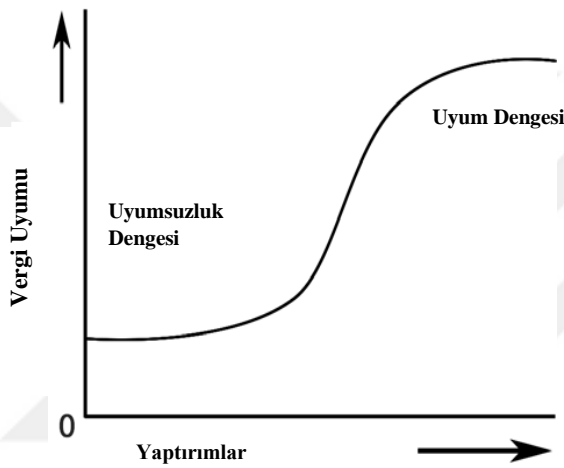
karşılıklı güven oldukça önemlidir (Torgler, 2003a: 7). Kamu idareleri ile mükellefler arasındaki karşılıklı güvenin inşasında, ülkelerin yönetim anlayışları oldukça önemli bir yere sahiptir.

Özellikle katılımcı demokrasi anlayışının yüksek olduğu yönetim biçimlerinde bu sözleşmenin uygulanabilirliği üst düzeydedir. Bu sözleşmenin gereği olarak vergi idareleri ve mükellefler birbirlerine güvenmekte ve hoşgörü ile yaklaşmaktadır. Vergi idaresi, beyannamelerini eksik veren mükellefleri tespit ettikten sonra onlarla iletişime geçerek bu beyannameleri düzeltmelerini talep etmektedir. Aynı şekilde idare mükelleflerin fazla hesaplamış olduğu vergiyi de onlarla iletişim kurarak iade etmektedir. Böylelikle vergi denetimi ve cezalarının oranı azalmakta ve mükellef ve idare arasında karşılıklı güven tesis edilmektedir. Güvene dayalı herhangi bir sözleşmede olduğu gibi vergi idaresi ile mükellef arasındaki psikolojik sözleşmenin de temeli, sözleşmedeki ortağın dürüst davrandığına olan inançtır. Vergi makamlarının en başından vergi kaçırıcılardan şüphelenmesi ve denetimleri arttırması vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasındaki psikolojik sözleşmeyi bozmaktadır. Bu sözleşmenin ihlali, karşılıklı iyi niyetin sorgulanmasına yol açmaktadır (Feld ve Frey, 2007; 2002).

Vergi idaresi ile mükellefler arasında karşılıklı güvenin iyi bir şekilde oluşturulmadığı durumlarda vergi idareleri, vergi mükelleflerini, ellerinden geldiğince vergiden kaçmaya çalışan ve kontrol altında tutulmaları gereken “hırsızlar”, vergi mükellefleri ise vergi idarelerini kendilerine zulmeden ve saklanması/ kaçılması gereken bir “polis” olarak algılamaktadırlar (Kirchler vd., 2008: 213). Özellikle vergi ahlakı yüksek olan mükelleflerin çok yüksek cezalarla tehdit edilmesi, hükümetin kendilerine güvenmediğinin bir göstergesi olarak algılanabilir ve bu durum onların da aynı şeyi yapmasına (idareye güvenmemesine) neden olabilir (Frey, 1999: 201). Dahası dürüst mükelleflerin sürekli bir şekilde denetlenmesi, bu mükelleflerin idareden nefret etmelerine yol açabilir (Putra ve Firmansyah. 2018: 26).

İdareye karşı artan nefret duygusu zaman içerisinde mükellef ile vergi idaresi arasında bir çatışma ortamı yaratabilir. Böyle bir vergi iklimi, mükelleflerin kendilerini

güvensiz hissetmelerine neden olabilir. Yapılan araştırmalar, vergi mükelleflerinin kendilerini güvensiz hissettiklerinde, vergi dairesine karşı aynı tutumu benimseyebileceklerini (idareye güvenmeme) ve bunun vergi uyumunu azaltabileceğini göstermektedir (Feld ve Frey, 2007: 104; OECD, 2010: 6). Dolayısıyla denetimler ve cezalar beklenenin aksine dışlayıcı bir etki de meydana getirebilmektedir (Feld ve Frey, 2002: 6; Alm vd., 2012; Mendoza, 2017: 286). Şekil 8, idarenin yaptırımlarının vergi uyumu üzerindeki dışlayıcılık etkisini yansıtmaktadır.



Şekil 8. Vergi uyumu ve uyumsuzluğu dengesi

Kaynak: (Lederman, 2003: 1510).

Şekil 8’de yaptırımlar; denetimlerin sıklığını ve ceza oranını ifade etmektedir. Denetim ve cezaların olmadığı bir durumda vergilerini yasalara uygun bir şekilde gönüllü olarak ödeyen, yüksek vergi etiğine sahip mükellefler bulunmaktadır. Yaptırımların artmasıyla önce vergi uyumu bir noktaya kadar artmaktadır. Fakat bu noktadan sonra yaptırımların devam etmesi durumunda, bir dışlama etkisi meydana gelmektedir. Eşik noktasından sonra artan yaptırımlar; denetlenen mükelleflerin tekrar denetlenmeyeceğini düşünmeleri, yaptırımların yaratmış olduğu maliyeti azaltmak istemeleri, idareye karşı güvenin azalması/nefretin artması ya da genel olarak vergi yasalarına uymanın yaratmış olduğu maliyetin yasaların dışına çıkmanın maliyetinden daha fazla olması gibi nedenlerle mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmaktadır.

Ekonomik yaklaşıma yönelik bir diğer eleştiri konusu kapsamı ile ilgilidir. Allingham ve Sandmo tarafından ortaya konulan bu yaklaşım ilk haliyle vergi uyumu konusunu dar bir çerçevede ele almıştır. Kapsam konusundaki eleştiriler, ekonomik yaklaşımın kendi içerisinde ve ahlaki değerler yaklaşımı çerçevesinde açıklanabilir.

Allingham ve Sandmo, çalışmalarının sonuç kısmında konuyu dar bir çerçevede ele aldıklarını ve farklı değişkenler (örneğin iş gücü arzı gibi) kullanmak suretiyle analizin teorik ve ampirik olarak genişletilebileceğini belirtmişlerdir¹². Yine yazarlar tarafından ifade edildiği üzere vergi kaçırdığı tespit edilen ve cezalandırılan mükelleflerin gelecekte bu duruma nasıl bir tepki verebileceği konusu çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur (Allingham ve Sandmo, 1972: 34-37).

Ekonomik yaklaşıma yönelik bir diğer eleştiri riskten kaçınma ve uyumluluk arasındaki ilişki üzerinedir. Ekonomik yaklaşıma göre mükelleflerin riskten kaçınma derecesi arttıkça vergiye uyum düzeyi de artmaktadır. Teorik olarak bahsedilen bu durum, Torgler (2002: 659 ve 2003a: 3)'e göre uygulamadaki sonuçlar ile örtüşmemektedir. Birçok ülkede gözlemlenen vergi uyumuna ulaşmak için riskten kaçınmanın çok yüksek bir değerde olması gerekmektedir. Fakat yine birçok ülkede gözlemlenen vergi uyumu ile riskten kaçınma derecesi arasında çok büyük bir fark bulunmaktadır. ABD'de riskten kaçınma derecesi 1 ile 2 arasındadır. Bu aralık vergi uyumunun sadece %30'unu açıklayabilmektedir. Benzer bir şekilde İsviçre'de vergi uyum düzeyi %76.52'dir. Bu uyum düzeyinin sağlanabilmesi için riskten kaçınma derecesinin 30.75 olması gerekmektedir. Fakat bu oran İsviçre için 1 ile 2 arasındadır.

Ekonomik yaklaşıma yönelik bir diğer eleştiri de mükellefleri ahlaki değerlerden yoksun, yaşadığı toplum ile bağlarını koparmış, toplumun alışkanlıklarından ayrı ve bencil bir varlık olarak ele almasıdır. Bu anlayış çerçevesinde ekonomik yaklaşımda vergi uyumu analizi bireylerin neden vergi kaçırdığı sorusu üzerine inşa edilmekte ve bu soruya ekonomik

¹² Ekonomik yaklaşıma daha sonra birçok yazar tarafından ekleme yapılmıştır. Bu konuya ilerleyen kısımda değinilmiştir.

faktörler temelinde yanıt aranmaktadır. Fakat gelişen literatür ekonomik faktörlerin yetersiz olduğu durumlarda (örneğin denetim oranlarının düşük ve cezaların ise çoğu zaman etkinsiz olduğu vb. durumlarda) bile mükelleflerin vergi kanunlarına uyum gösterdiğini ortaya koymuştur (Alm vd., 1993 ve 1992a; Alm ve Torgler, 2006 ve 2012; Alm, 2012, Alm vd., 2012 ve 2019; Khaerunnisa vd., 2016: 62; Alm vd., 2017; Alm ve Kasper, 2022). Bu çalışmaların ortak özelliği, bireylerin karar alırken her zaman rasyonel bir şekilde hareket etmedikleri, dışsal ve içsel çok sayıda faktörün bireylerin kararları üzerinde etkili olduğu görüşünü savunmalarıdır. Başka bir ifadeyle mükelleflerin vergi uyum kararı üzerinde ekonomik faktörlerin yanı sıra toplumun vergiye yönelik taşınmış olduğu değer yargıları da (informel kurumlar¹³) etkili olmaktadır. Toplumun vergiye atfettiği değer yüksek ise vergisini ödemeyen mükellefler; ayıplanma, toplumdaki dışlanma ve saygınlığını kaybetmek gibi informel cezalar ile karşılaşabilmektedir. Bu tür informel cezalar, devlet tarafından verilen formel cezalar kadar vergi uyumu üzerinde etkili olabilmektedir (Tunçer, 2003: 99). Dolayısıyla bu noktada, sorulması gereken temel soru, mükelleflerin neden vergi kaçırdığı değil, verginin mükelleflerin gelirleri üzerinde azaltıcı bir etki meydana getirmesine rağmen mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini neden eksiksiz bir biçimde yerine getirdiğidir (Alm, 1992b: 21 ve Alm, 2012: 61). Denetim oranlarının düşük ve devlet veya kurumları tarafından verilen cezaların ise etkinsiz olduğu bir ortamda dahi mükelleflerin neden vergi ödediği sorusu önemlidir (Frey, 1998: 442).

Literatürde ekonomik yaklaşım, temel felsefesi (yakalanma ve ceza alma korkusuyla verginin ödenmesi) korunarak yeni değişkenler ile genişletilmiştir. Bu bağlamda işveren stopajı, bireysel işgücü arzı kararı, kamu hizmetlerinden sağlanan fayda, dürüst vergi mükelleflerinin ödüllendirilmesi gibi çok sayıda değişken ekonomik yaklaşımın içerisine dahil edilmiştir. Fakat yeni eklenen bu değişkenler, yaklaşımı daha da karmaşık bir hale getirmiştir. Bu değişkenlerin hepsinin bir araya getirilmesi ve anlamlı sonuçlar elde edilmesi olanaksız görülmektedir (Alm, 2019: 357).

¹³ İformel kurumlar ve vergi uyumu ilişkisi aşağıda açıklanmıştır.

3.2.2. Psikolojik ve Davranışsal Yaklaşımlar

Vergi ödeme davranışının sadece ekonomik faktörlere dayanılarak açıklanamayacağı daha önce de ifade edildiği üzere çok sayıda araştırmacı tarafından ortaya konulmuştur. Psikolojik ve davranışsal yaklaşımların ortaya çıkış noktası, ekonomik yaklaşımın, vergi uyum davranışını açıklarken insanı hem içsel değerlerden (vergi bilinci, vergi ahlakı, vatan sevgisi, etik değerler vb.) hem de içinde yaşamış olduğu toplumun değerlerinden ayrı, sadece kendi çıkarları peşinde hareket eden homo-economicus olarak ele almasıdır. Çok sayıda araştırmacı vergi uyumunun tam olarak açıklanması konusunda disiplinler arası bir yaklaşıma ihtiyaç duyulduğunu belirtmektedir. Başka bir ifadeyle birçok araştırmacı tarafından vergi uyumunun sadece ekonomi bilimi ile açıklanamayacağı, bunun yanı sıra psikoloji ve sosyoloji gibi başka bilim dallarının da bu uyumun açıklanmasında katkı sağlayacağı ortaya konulmuştur (Sour, 2004: 44).

Ekonomik yaklaşım vergi uyum çalışmalarında bir eşik olmakla birlikte, denetim ve cezaya dayalı zorlama unsurunun olmadığı durumlarda bireylerin neden vergi ödediğine dair bir açıklama getirememiştir. Frey'e göre ekonomik yaklaşımın vergi uyumunu açıklama konusunda içsel faktörleri analize dahil etmemesi bilinçli bir tercihtir. Ekonomik yaklaşımı savunanlara göre, içsel faktörler fiyat değişimlerinden ya da kamu politikalarında meydana gelen değişimlerden etkilenmediği için analize dahil edilmemiştir. Oysa insan davranışları sadece dışsal faktörlerden etkilenmez, aynı zamanda çok sayıda içsel faktörden de etkilenmektedir (Frey, 1992: 162-163). Bu nedenle psikolojik ve davranışsal yaklaşımları savunan yazarlara göre, ekonomik yaklaşım vergi uyumu konusunu dar bir çerçevede değerlendirmektedir. Bu da konunun tam olarak anlaşılmasını güçleştirmektedir.

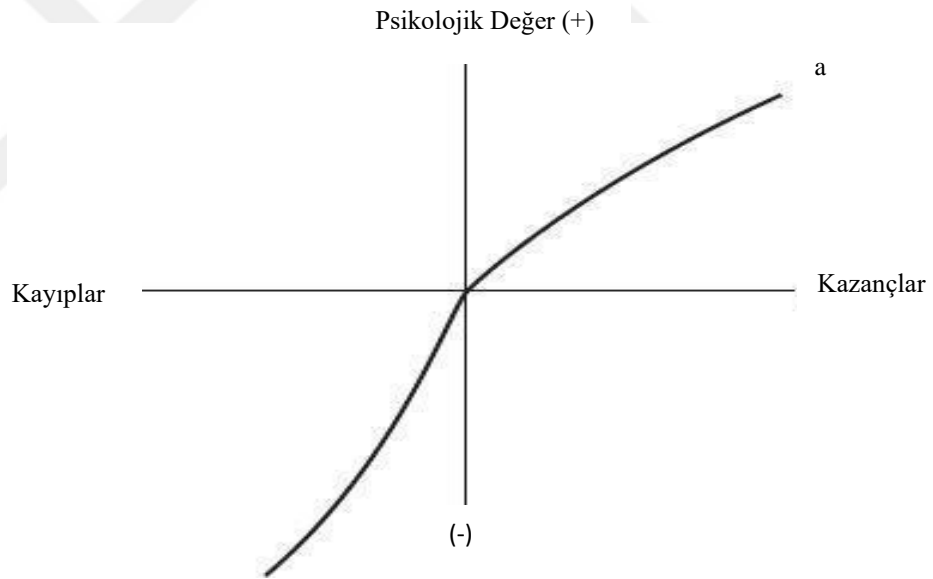
Birçok araştırmacı vergi mükelleflerinin önemli bir bölümünün her zaman dürüst olduğunu vurgulamaktadır. Bazı vergi mükellefleri basitçe vergi kaçırmamaya yatkındır (Long ve Swingen, 1991: 130) ve dolayısıyla vergilerde hile yapmanın yollarını bile aramazlar (Frey, 1999: 201; Torgler, 2003c: 119). Dolayısıyla vergi uyumu konusunda sorulması gereken asıl soru, mükelleflerin neden vergi kaçırdığı değil, denetim oranı ve cezalar düşük olduğu başka bir ifadeyle vergi kaçırmak için fırsatları olduğu halde

mükelleflerin büyük bir kısmının neden vergiye ilişkin yükümlülüklerini eksiksiz bir biçimde yerine getirdiğidir. Bu soruya verilen yanıtlar psikolojik ve davranışsal yaklaşımların ortaya çıkmasında ve gelişmesinde etkili olmuştur. Psikolojik ve davranışsal yaklaşım iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar; beklenti teorisi ve diğer psikolojik ve davranışsal teorilerdir (Alm, 2019: 358-359).

Beklenti Teorisi (Sosyal ve Psikolojik Yaklaşım)

Kahneman ve Tversky (1979) tarafından geliştirilen bu model literatürde tutumsal model, ahlaki duygular teorisi ve ahlaki değerler teorisi gibi çeşitli isimlerle ifade edilmektedir. Bu çalışma kapsamında literatürde daha fazla tercih edildiği için beklenti teorisi adı kullanılacaktır. Bu modele göre bireyler, ekonomik yaklaşımdaki gibi rasyonel davranmamaktadır. Bireyler aynı miktarda kazanca ve gelir kaybına farklı tepki vermektedirler. Şekil 9'da bireylerin kazanç (referans noktasının üstü) ve kayba (referans noktasının altı) vermiş olduğu görülmektedir. Şekil 9'da görüldüğü üzere mükelleflerin gelir kaybına vermiş oldukları olumsuz tepkiler, kazanca vermiş oldukları olumlu tepkilerden çok daha şiddetlidir. Bu nedenle mükellefler, ekonomik modeldeki fayda işlevinden ziyade bir "değer işlevi" temelinde hareket etmektedirler. Başka bir ifadeyle bireylerin tercihlerinde faydadan ziyade kazanca ve gelir kaybına verdikleri değer etkili olmaktadır. Değer fonksiyonunun üç varsayımı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, değer fonksiyonunun gelir düzeyinden ziyade, bir referans noktasındaki gelirden meydana gelen değişikliklere bağlı olmasıdır. Referans noktası genellikle bireylerin başlangıçtaki servet değerleridir. İkincisi, bu değer fonksiyonu kayıplar için daha az esneklerdir. Örneğin mükelleflerin 100\$ kaybettiğinde yaşamış oldukları üzüntü, 100\$ kazandıklarında yaşamış oldukları mutluluğun iki katıdır. Bu oran birçok çalışmada tahmin edilmeye çalışılmış ve genellikle 1,5 ile 2,5 arasında bulunmuştur. Üçüncü ve son varsayım ise mükelleflerin kendilerine fayda sağlayacak ya da maliyet yaratacak tüm faktörler hakkında tam bilgiye sahip olmalarıdır (Kahneman ve Tversky, 1979: 286; Tversky ve Kahneman, 1991: 1047; Tversky ve Kahneman, 1992: 311; Thaler vd., 1997: 648; Kahneman, 2011: 435; Kahneman, 2013: 239; Alm, 2014a: 265-266).

Beklenti teorisindeki temel soru, bir kumar oyununda 10\$'lık bir kaybı en az ne kadar ne kadar gelir elde ederseniz göze alabilirsinizdir. Bireylerin bu soruya vermiş oldukları cevaplar hem riske hem de kayıptan kaçınmaya yönelik kişilik özelliklerini ortaya koymaktadır. Bireylerin vermiş olduğu cevap 10\$ ise, bu rakam/oran bireylerin riske karşı duyarsız olduğu anlamına gelmektedir. Bireyler 10\$'ın altındaki bir rakamı da tercih edebilirler. Bu da bireylerin risk almayı seven bir yapıya sahip olduklarını göstermektedir. Bireyler 10\$'lık kaybı göze alabilmek için 10\$'dan daha yüksek bir rakamı da tercih edebilirler. Bu da bireylerin kayıptan kaçınmayı tercih ettikleri anlamına gelmektedir. Risk artarsa kayıptan kaçınma da artmaktadır. Eğer olası kayıplar yıkıcı bir etkiye sahip ise (örneğin bireyin tüm mal varlığını kaybetmesi veya canını ya da sevdiklerinin canını) kayıptan kaçınma sonsuz olabilmektedir (Kahneman, 2013: 239).



Şekil 9: Beklenti teorisi değer fonksiyonu

Kaynak: (Kahneman ve Tversky, 1979: 279; Kahneman, 2011: 435).

Şekil 9'da görüldüğü üzere a eğrisi S şeklindedir. Bunun nedeni kazançlar ve kayıplar için a eğrisinin giderek azalan bir duyarlılığa sahip olmasıdır. Bu eğri mükelleflerin kazanç ve kayıp algıları üzerinden şekillenmekte ve mükellefler referans noktasından hareketle yeni durumunu kayıp ve kazanç yönüyle değerlendirerek bir karar vermektedir. Bu teori, karar vericilerin seçimini etkileyen bir faktör olarak bir kararın bağlamsal sunumunu veya

“çerçevesini” dikkate aldığı için ekonomik yaklaşımdan ayrılmaktadır. Bir kararın çerçevesi; sunumunu, referans noktalarını, alternatiflerini, sonuçlarını ve bunların gerçekleşme olasılıklarını içermektedir. Çerçeve etkisi, vergi uyumu bağlamında değerlendirildiğinde mükelleflerin kararın sunumuna, alternatiflerine, referans noktasına vb. faktörlere göre değişen cevaplar vermesini ifade etmektedir. Böylelikle mükellefler şartlara göre bir önceki kararını düzenleyebilmektedir (Reckers, vd., 1994: 828).

Trepel vd., (2005: 35-37)’ya göre bir miktar ekstra paraya fakir bir bireyin atfettiği değer ile zengin bireyin atfettiği değer aynı değildir. Fakir birey bu paraya zengin bireye kıyasla daha fazla değer atfetmektedir. Dolayısıyla bireylerin refah düzeyi arttıkça ekstra paranın marjinal faydası azalmaktadır. Bu da kazançlar için değer fonksiyonunun iç bükey (konkav) olmasını sağlamaktadır. Bireylerin kayıplara atfettiği değer kazanca atfettiği değerden daha fazla olduğu için kayıplar için değer fonksiyonu dış bükeydir. Beklenti teorisine göre bireyler kayıplardan sakınmak için risk almalarına karşın kazançlar söz konusu olduğunda ise riskten kaçınmaktadır (Tekin, 2016: 92). Konu vergi uyumu bağlamında değerlendirildiğinde mükellefler, kendileri için kayıp içeren (vergi nedeniyle katlanacağı maliyetin, vergi kaçırıldığının tespit edilmesi durumunda alacağı cezadan daha yüksek olması) bir durum ile karşılaştığında risk almayı tercih ederler. Kazanç içeren bir durumla (vergi ödediğinde katlanacağı maliyetin, vergi kaçırıldığının tespit edilmesi durumunda alacağı cezadan çok düşük olması) karşılaştığında ise riskten kaçınmayı tercih etmektedirler.

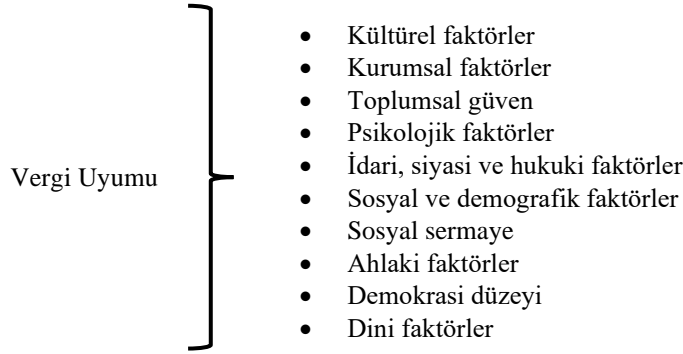
Beklenti yaklaşımına göre, mükelleflerin vergi ödemeyi kayıp değil kazanç olarak gördüğü durumda vergi uyumu artmaktadır. Vergi mükellefinin kendisini kolektivist (ortak değer ya da hedefler çerçevesinde hareket etme eğiliminde olan kişiler) olarak nitelmesi ya da bir ulus ile özdeşleştirilmesi durumunda vergi ödemeyi bir kazanç olarak görmesi daha yüksek bir olasılıktır. Başka bir deyişle mükelleflerin kendilerini bir kolektivist olarak tanımlamaları ya da kendi çıkarını ulusun çıkarıyla bir görmesi durumunda vergiyi bir kazanç olarak algılayacak ve referans noktası vergi sonrası geliri olacaktır. Mükelleflerin referans noktasını vergi sonrası geliri olarak belirlemesi, riskten kaçınmayı tercih ettiğini ve kazanç alanı (+ işaretinin olduğu kısım) içerisinde olduğunu göstermektedir. Bu alan aynı zamanda vergi uyumunun yüksek olduğu alandır. Öte yandan mükellefler kendilerini

kolektivist olarak nitelenebilirler ya da kendi çıkarlarını ulusun çıkarlarından üstün tutabilirler. Bu durumda mükellefler için referans noktası vergi öncesindeki gelirleri olduğu için vergi ödemek mükellefler için net bir kayıptır. Bu tür mükellefler için risk aramak (vergi kaçırarak) en rasyonel tercih olmaktadır (Kornhauser, 2007: 145).

Bu varsayımın uygulamada başarıya ulaşabilmesi, vergi mevzuatının bütün mükelleflerin anlayabileceği şekilde açık ve anlaşılır olmasına ve mükelleflerin de vergi ile ilgili tüm konularda tam bilgiye sahip olmasına bağlıdır. Fakat literatürdeki birçok çalışma göstermektedir ki mükellefler vergi konusunda tam bilgiye sahip değildir ve ülkelerin vergi mevzuatı da az ya da çok karmaşıktır. Bu yaklaşıma yönelik bir diğer eleştiri de insan psikolojisinin sadece çıkar güdüsünden etkilenmeyeceğidir. Bireylerin vergi ödeme ya da ödememe konusundaki psikolojileri, çıkar gibi bireysel düşüncelerin yanı sıra adalet, diğerkâmlık, karşılıklılık, empati, sempati, güven, suçluluk, utanç, ahlak, yabancılaşma, vatanseverlik, sosyal normlar, sosyal gelenekler, sosyal sermaye, vergi ahlakı, içsel motivasyon gibi daha çok birlikte yaşamaktan kaynaklanan faktörlerden de etkilenmektedir (Alm, 2019: 359).

Sosyal Etkileşimler Teorisi

Toplumun düşünce alışkanlıkları (kurumsal yapı) bireylerin ekonomik, sosyal ve siyasi tüm kararları üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir. Bireylerin bu düşünce alışkanlıklarının etkisinde vermiş olduğu kararlardan birisi de vergi uyumudur (Frey, 1999; Feld ve Frey, 2002 ve 2007; Torgler, 2003a, 2003c ve 2007; Alm ve Torgler, 2006; Alm, 2012, 2014a, 2019; Randlane, 2015). Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen düşünce alışkanlıkları (ekonomi dışı faktörler) Şekil 10'da gösterilmektedir.



Şekil 10. Bireylerin vergi uyum davranışını etkileyen ekonomi dışı faktörler

Kaynak: (Aktan, 2012: 174).

Ekonomik yaklaşıma göre her birey faydası peşinde hareket etmektedir. Bu yaklaşıma göre ise bireyler aynı değildir. Her bireyin karar alırken önem verdiği unsurlar birbirinden farklıdır. Bazı bireyler, ekonomik yaklaşımda bahsedildiği gibi gerçekten de fayda peşinde hareket edebilirler. Fakat diğer bireylerin karar alırken sahip olduğu motivasyon farklı olabilir. Bireyler karar alırken; suçluluk, ahlak, diğerkâmlık ve adalet gibi motivasyonlara sahip olabilirler (Alm, 2019: 360).

Vogel (1974) Teorisi

Vergi uyumu alanındaki önemli modellerden bir tanesi de Vogel (1974) tarafından ortaya konulmuştur. Vogel, İsveç Ulusal Merkez İstatistik Bürosu'nun anket verisinden yararlanarak 1796 vergi mükellefinden oluşan bir örneklem grubu seçmiştir. Bu örneklem grubun büyük bir çoğunluğu vergiden kaçınma için daha fazla fırsatı bulunan serbest meslek sahibi mükelleflerden oluşmaktadır. Vogel (1974)'e göre mükelleflerin vergi uyum davranışı üzerinde doğrudan ya da dolaylı olarak etkili olan üç faktör bulunmaktadır. Bunlardan ilki, hükümet ve mükellef arasındaki değişim ilişkisidir. Mükellefler vergi ödemek suretiyle önemli bir mali yüke (vergi yükü) katlanmaktadır. Mükelleflerin ödemiş oldukları vergiler karşılığında kamu hizmetlerinden elde etmiş oldukları faydalar marjinal vergi yükünün düşmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Buradaki değişim ifadesi, mükelleflerin vergi ödemesi karşılığında almış olduğu kamusal hizmetleri ifade etmektedir.

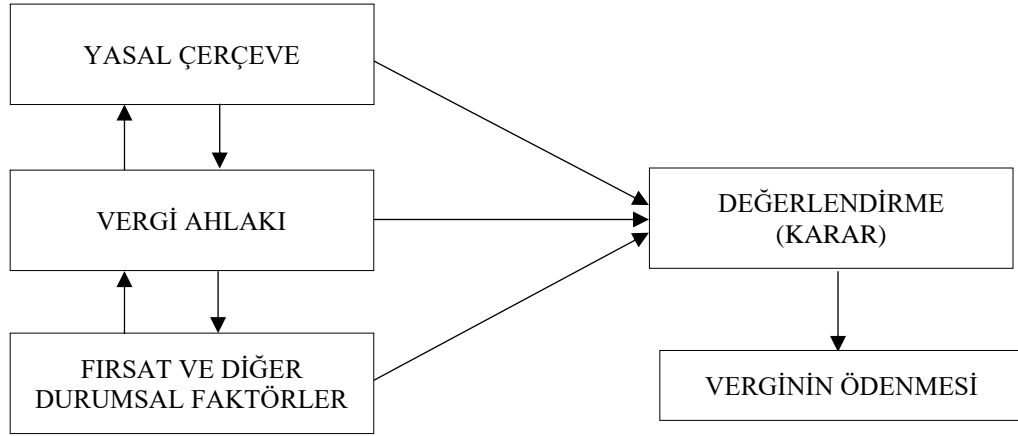
Mükellefler almış oldukları hizmetler ile ödemiş oldukları vergileri karşılaştırırlar. Mükelleflerin almış oldukları hizmetler az, buna karşın katlanmış oldukları maliyetlerin fazla olması durumunda, değişim mükellefler için daha maliyetli bir hale gelecektir. Başka bir ifadeyle mükelleflerin algılamış oldukları vergi yükü yüksek olacaktır (Vogel, 1974: 499-501). İkincisi sosyal yönelimlerdir. Sosyal yönelimler, mükelleflerin ait oldukları sosyal sınıflar ve vergi sistemine yönelik bilgi düzeyi tarafından belirlenmektedir. Mükelleflerin vergi sistemine ilişkin bilgi düzeyi, onların vergiye ilişkin tutum¹⁴ ve davranışları¹⁵ üzerinde etkili olmaktadır. Sosyal yönelim göstergeleri arasında mükelleflerin vergi sistemine yönelik bilgi düzeyi, derneklere katılım ve kamu görevlerinde çalışmak gibi unsurlar bulunmaktadır. Üçüncüsü ise mükelleflerin vergi kaçırma fırsatlarıdır. Vogel'e göre İsveç vergi sistemi, serbest meslek sahibi mükellefler ile geliri kaynakta kesilmeyen mükelleflere daha fazla vergi kaçırma fırsatı sunmaktadır. Ayrıca bu tür bir fırsat sosyal etkileşim yoluyla mükelleflerin vergi algısı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Vogel, 1974: 501).

Song ve Yarbrough (1978) Vergi Uyumu Davranış Modeli

Vergi uyumu alanındaki önemli modellerden birisi de Song ve Yarbrough tarafından ortaya konulan vergi uyumu davranış modelidir. Bu model de Vogel modelinde olduğu gibi anket verilerine dayanmaktadır. Song ve Yarbrough, 1975 yılında ABD'nin Kuzey Carolina eyaletinde yaşayan hane halklarının vergi uyum düzeyini ölçebilmek için 11.141 hane halkına anket uygulamışlardır. Anketler beyanname dolduran hane halkı üyelerine yapılmıştır. Şekil 11'de vergi uyum davranış modeli gösterilmektedir.

¹⁴ Vergiye ilişkin tutum, mükelleflerin yeni getirilen vergi düzenlemelerine yönelik (örneğin vergi oranlarındaki artış ya da azalış) vereceği tepkiye ilişkin eğilimi/niyeti ifade etmektedir. Dolayısıyla tutum, soyut bir kavramdır (Aktan vd., 2012: 184). Tutum, mükelleflerin vergi konusunda yapılan değişikliği nasıl algıladıklarıyla ilgilidir. Eğer mükellef, yapılan değişikliğin kendisine fayda sağladığı yönünde bir algıya sahipse, yeni getirilen düzenlemeye ilişkin eğilimi uymak yönünde olacaktır. Diğer yandan mükellefler vergi konusunda yapılan değişikliğin kendilerine zarar verdiği yönünde bir algıya da sahip olabilirler. Bu noktada yeni getirilen düzenlemeye ilişkin mükellefin eğilimi uymamak yönünde olacaktır.

¹⁵ Davranış ise soyut olan tutumun somut hâle dönüşmesini ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle davranış tepkinin gözle görülebilir bir şekilde verilmesidir. Bu tepki vergiye uyum şeklinde olabileceği gibi (düzenlemelerin kabulü) uyumsuzluk (vergiye yönelik aktif ve pasif tepkiler) şeklinde de olabilmektedir. Tutum ve tepkiye/davranışa ilişkin detaylı bilgi için Aktan, 2012'nin çalışması incelenebilir.



Şekil 11. Song ve Yarbrough'un vergi uyumu davranış modeli

Kaynak: (Song ve Yarbrough, 1978: 444).

Song ve Yarbrough (1978: 44)'e göre mükelleflerin vergiye uyumu üç ana faktör tarafından belirlenmektedir. Bunlardan ilki, yasal çerçevedir. Yasal çerçeve kapsamında vergi yasalarının meşrutiyeti, yasaların uygulanmasında etkinlik ve vatandaşın yasal yükümlülüğünü anlaması ve kabul etmesi üzere üç unsur bulunmaktadır. İkincisi, fırsat ve diğer durumsal faktörlerdir. Bu faktörlere; gelir seviyesi, işsizlik oranı, vergi oranları ve vergi idaresi kurumlarının etkinliği örnek olarak verilebilir. Vergi mükellefi olarak vatandaşların devletle ilişkilerini yönlendirdiği davranış normları anlamına gelen vergi ahlakı ise uyum davranışı üzerinde etkili olan üçüncü faktördür. Song ve Yarbrough modeli bir döngüden bahsetmektedir. Modelin başlangıç noktası yasal çerçevedir. Modele göre yasal çerçeve (formel kurumlar) vergi ahlakını, vergi ahlakı ise vergi uyumu üzerinde etkili olan fırsat ve diğer durumsal faktörleri etkilemektedir. Durumsal faktörlerde meydana gelen iyileşmeler (gelirin artması, işsizliğin azalması, vergi yükünün düşmesi ve vergi idarelerinin daha etkin çalışması vb.) vergi ahlakını, vergi ahlakı ise yasal çerçeveyi iyileştirmektedir.

Kaygan Yamaç Modeli

Vergi uyumu konusunda geliştirilen önemli modellerden bir tanesi de kaygan yamaç modelidir. Kramer (1999: 585)'e göre verimli örgütsel performans, bireylerin örgüte karşı

yükümlülük duygularına, onun direktiflerine ve düzenlemelerine uyma isteklerine ve örgütsel yetkililere gönüllü olarak boyun eğme isteklerine bağlıdır. Bu bağlamda genel olarak devletin ve özel olarak vergi idarelerinin verimli performansı, bireylerin topluma karşı yükümlülük duygularına, yetkililerin direktiflerine ve düzenlemelerine uyma isteklerine ve gönüllü olarak vergi makamlarına boyun eğme isteklerine bağlıdır (Kirchler, 2007: 202).

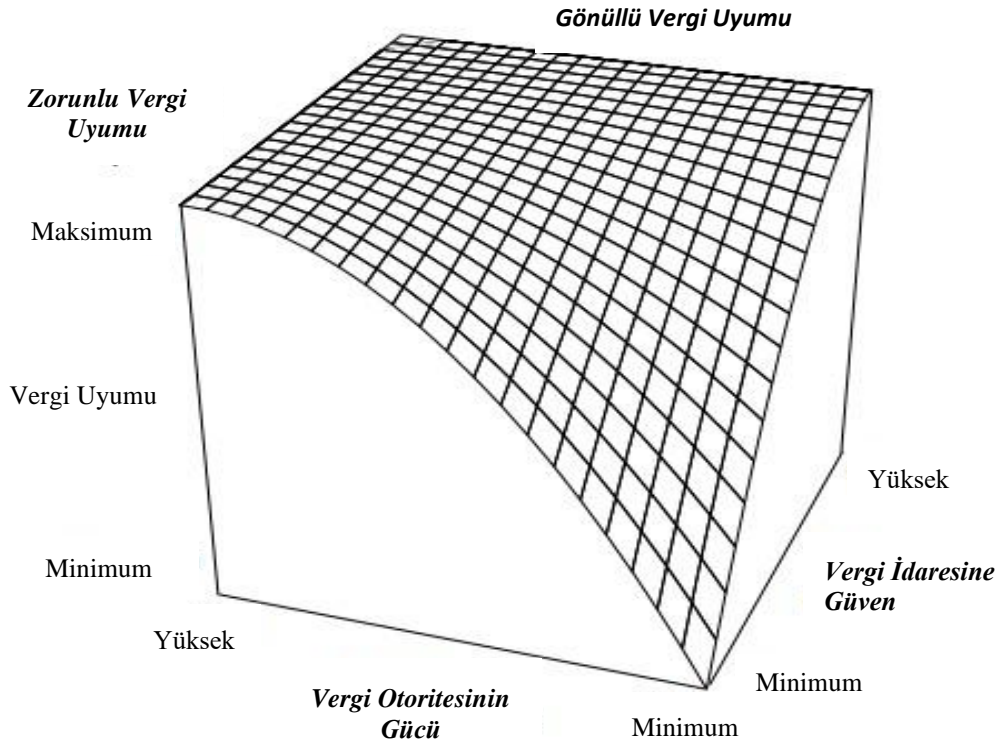
Vergi idarelerinin, vergi mükelleflerine yönelimi ve etkileşim tarzları birbirine zıt iki farklı vergi ortamı yaratmaktadır. Mükellef ile vergi idaresi arasındaki etkileşimin zayıf olduğu durumlarda vergi kaçırmaı özendiren, mükellef ile vergi idaresi arasındaki etkileşimin güçlü olduğu durumlarda ise vergi kanunlarına uymayı özendiren vergi ortamı söz konusudur. Bu iki vergi ortamının mükelleflerin vergi uyum davranışı üzerindeki etkisi de farklı olmaktadır. Bunlardan ilkinde denetim ve cezaya dayalı zorunlu bir vergi uyum ortamı, ikincisinde ise iş birliği ve gönüllülük esasına dayalı bir vergi uyum ortamı söz konusudur (Kirchler, 2007: 202-203).

Kirchler (2007) ve Kirchler vd., (2008) de vergi uyumunu gönüllü ve zorunlu uyum olarak ikiye ayırmakta ve iki kavramı *Kaygan Yamaç Modeli* (Slippery Slope Model) ile açıklamaktadır. Yazarlar bu iki uyum türü arasında bir ayırım yaparken sebep olan faktörlere dikkat çekmektedirler. Yazarlara göre gönüllü vergi uyumuna etki eden faktör güvendir. Güvene dayalı bir vergi ortamında mükellefler, iş birliği yapılması gereken müşteriler olarak algılanmakta ve kendilerine daha fazla saygı gösterilmektedir. Mükelleflerin yöneticilere ve kamu kurum ve kuruluşlarına güveni arttıkça vergi ile ilgili tüm işlemlerini (verginin doğuşundan ödenmesine kadar şekli ve maddi yükümlülükleri) kendi isteğiyle eksiksiz bir biçimde yerine getirme isteği de artmaktadır. Güvenin azalması ise uyumsuzluğa yol açmaktadır. Zorunlu vergi uyumuna etki eden faktör ise vergi otoritesinin gücüdür. Vergi otoritesinin gücünü ise birkaç faktör belirlemektedir. Bunlardan ilki, denetim ve cezaların etkinliğidir. Denetim ve cezaların etkinliği arttıkça vergi idaresinin gücü de artmaktadır. İkinci faktör ise vergi mevzuatının yapısıdır. Basit, anlaşılabilir ve kapsamlı olan vergi mevzuatı vergi idaresinin gücünü arttırmaktadır. Vergi idaresinin gücünü etkileyen üçüncü faktör ise vergi idaresine tahsis edilen bütçenin miktarıdır. Bütçenin miktarı arttıkça vergi idaresinin gücü de artmaktadır. Vergi otoritesinin gücünün yüksek olduğu yerlerde kamusal

güven düşük olsa bile mükellefler yakalanma ve cezalandırılma korkusuyla kanunlara uyum göstermektedirler (Kirchler, 2007: 202-204; Kirchler vd., 2008: 212, 510-511; Enachescu ve Kirchler, 2019: 90).

Bu varsayımlar vergi uyumu üzerinde gönüllü (vergi idaresine güven) ve zorunlu (devletin gücü) olmak üzere iki farklı boyutu ifade etmektedir. Ayrıca güven ve güç arasındaki etkileşime bağlı olarak ortaya çıkan vergi ortamı ise üçüncü boyutu ifade etmektedir (Kirchler, 2007: 204-205).

Devletin gücü ve vergi idarelerine güven ile bu iki faktör arasındaki etkileşimin vergi uyumu üzerine etkisi üç boyutlu bir grafikte gösterilmektedir. Şekil 12, gönüllü uyumdan zorunlu uyuma ve hatta uyumsuzluğa kadar *kaygan eğimi* göstermektedir. Uyumun, devletin güçlü olması koşuluyla olduğu kadar, otoritelere güven koşuluyla da sonuçlanabileceği varsayılmaktadır.



Şekil 12. Kaygan yamaç modeli

Kaynak: (Kirchler vd., 2008: 212).

Kaygan yamaç modeline göre, vergi otoritesinin gücü ve idareye karşı güven yüksek ise vergi uyum düzeyi de yüksek olmaktadır. Vergi otoritesinin gücü ve idareye karşı güven düşük ise vergi uyumu da düşük olacaktır. Dolayısıyla bu modelde vergi uyum davranışının artırılmasında otoriter güç ve otoriteye güven iki önemli faktördür. Özellikle vergi politikalarının hazırlık sürecine mükelleflerin de katılımının sağlanması mükelleflerin vergi sistemini daha adil algılamasına ve hem vergi sistemine hem de vergi otoritesine güveninin artmasına imkân tanıyacaktır. Diğer yandan nitelikli denetimler ve etkili cezalar ile vergi affı ve uzlaşma gibi hem denetimlerin hem de cezaların etkinliğini azaltan faktörlerden kaçınmak mükelleflerin vergi otoritesinin gücüne yönelik algısını olumlu etkilemektedir. Bu iki algının yüksekliğinin vergi uyumunu olumlu etkileyebileceği söylenilebilir. Vergi politikalarının belirlenme sürecine mükelleflerin dahil edilmemesi, verimli kamu hizmetlerinin üretilmemesi, denetimlerin niteliksiz olması, cezaların yetersizliği, vergi affı ve uzlaşma gibi dürüst olan ve olmayan mükellefler arasında adaletsizlik yaratan uygulamalara yer verilmesi durumunda ise hem vergi otoritesine güven azalmakta hem de vergi otoritesinin gücü azalmaktadır. Böyle bir vergileme ortamı mükelleflere vergi kaçırmak için cazip seçenekler sunabilmektedir.

Güven ve güç faktörleri ayrı ayrı vergi uyumunu etkileyebileceği gibi birbirleriyle etkileşime girmek suretiyle de vergi uyumunu etkileyebilirler. Başka bir ifadeyle güçteki bir değişiklik toplumun idareye güven düzeyinde, güvendedeki bir değişiklik ise toplumun güç algısında bir değişikliğe yol açabilmektedir.

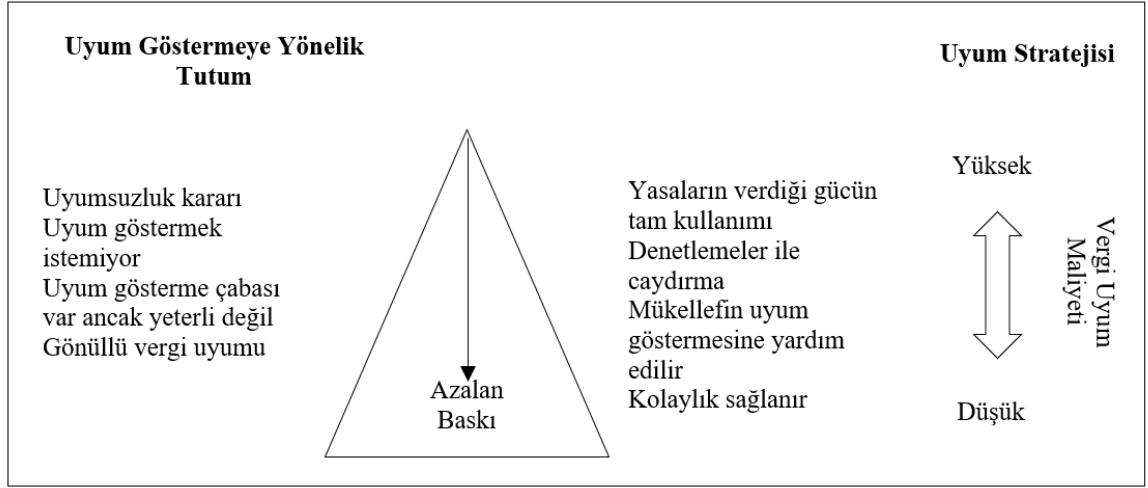
Vergi idaresinin gücünün bir göstergesi olarak kabul edilen denetimler, denetimlerin kapsamına ve etkinliğine bağlı olarak güven üzerinde iki zıt etki meydana getirebilmektedir. Sıklıkla yapılan ve etkinlikten uzak olan denetimler (örneğin dürüst mükelleflerin sıklıkla denetlenmesi ya da vergi kaçıran mükelleflerin tespit edilememesi) vergi idaresine güveni azaltabilir. Öte yandan bunun tam tersi de geçerlidir. Denetimler ile vergi kaçıran mükelleflerin tespit edilmesi ve cezalandırılması durumunda ise dürüst mükelleflerin vergi idaresine güveni artabilir (Kirchler, vd., 2008: 213-214).

Denetimlerin dışında idarenin gücü nereden aldığı da mükelleflerin vergi idaresine güvenini etkileyebilmektedir. İkinci bölümde politik yapı başlığı altında güç kavramı incelenirken kurumsal ve fiili güç ayrımına değinilmişti. Bu bağlamda vergi idaresinin gücünün kurumsal bir temele (özellikle hukuk kurallarına) mi yoksa fiili bir temele (demokratik olmayan yönetim biçimlerine) mi dayandığı konusu mükelleflerin vergi idaresine duyduğu güveni etkileyebilmektedir. Eğer vergi idaresinin sahip olduğu güç, kurumsal bir temele dayanıyor ise mükelleflerin vergi idaresine olan güveni yüksek, fiili temele dayanıyor ise düşük olabilmektedir.

İdareye duyulan güven de idarenin gücünü etkileyebilmektedir. İdareye duyulan güven düzeyi düşük ise mükellefler vergi idaresi ile işbirliği yapmaktan kaçınılabilmektedir. Bu durum idarenin hem vergi politikalarını etkili bir şekilde uygulama hem de vergi denetimlerini etkili bir şekilde yapma olasılığını düşürmektedir. Bu da idarenin gücünün azalmasına yol açmaktadır. Öte yanda idareye duyulan güvenin yüksek olması durumunda ise mükelleflerin idare ile işbirliği yapma istekliliği artmaktadır. Bu işbirliği ile mükellefler özellikle vergi kaçırıcıların tespit edilmesi konusunda vergi idaresine yardımcı olabilirler. Dolayısıyla bu işbirliği vergi denetimlerinin etkinliğini arttırabilir. İdarenin vergi kaçırıcı mükellefleri tespit etmesi ve cezalandırması idareyi daha güçlü hale getirebilir (Kirchler, vd., 2008: 213-214).

Avustralya Vergi İdaresi (AVİ) Vergi Uyum Modeli

Bu model günümüzde birçok gelişmiş ülkenin vergi idaresi tarafından da kabul görmektedir. Şekil 13'te AVİ'nin vergi uyum modeli gösterilmektedir.



Şekil 13. AVİ vergi uyum modeli

Kaynak: (AVİ, 2019).

Model, temel olarak vergi idarelerinin mükellefleri yönlendirebileceği fikrine dayanmaktadır. Modele göre idare yaptığı düzenlemeler ile mükelleflerin vergiye yönelik tutum ve davranışlarını yönlendirmektedir.

Vergi uyum stratejisinin odak noktası; uyumsuzluk belirtilerini gidermeyi amaçlamak yerine mükellef davranışını şekillendiren iş alanlarını, sanayiye, sosyolojik, psikolojik ve ekonomik faktörleri kapsamaktadır. Modelin temel ilkesi, uyum sağlamak isteyenler için uyumluluğu (yetkilere ve avantajlara erişim dahil) olabildiğince kolaylaştırmaktır. Yelpazenin diğer ucunda, vergi mükellefleri kasten sisteme suistimal etmeye çalıştığında onları engellemek ve vergiye uyumlarını arttırmak için yasanın tüm gücü uygulanır (McKerchar ve Evans, 2009: 174).

Vergi toplama ve vergi ödeme alanında, etkileşim iklimine bağlı olarak birbirleriyle etkileşime giren çeşitli aktörler yer almaktadır. Bu aktörler arasında *vergi mükellefleri*, seçilmiş *hükümet yetkilileri (veya hükümet)*, atanmış *vergi makamları* (örneğin vergi idaresi) ve *vergi muhasebecileri* birbirleriyle etkileşime geçmek suretiyle vergi iklimini oluşturmaktadır (Alm vd., 2012: 136).

Bu aktörlerden bir tanesi hükümetlerdir. Hükümetler; yönetim, regülasyonlar, vergi sistemi ve vergi mevzuatı aracılığıyla diğer tüm aktörler üzerinde etkiye sahiptir. Hükümetler, vergi uyum maliyetlerinin düşürülmesinde, güvenin yaratılmasında, vergi adaletinin sağlanmasında vb. birçok konuda yapmış olduğu düzenlemelerle özellikle vergi mükelleflerinin vergi uyum davranışı üzerinde olumlu etkiler meydana getirebilmektedir.

Hükümetler, vergi uyum maliyetlerinin temel belirleyicisi konumundadır. Hükümetlerin vergi alanına yönelik yapmış olduğu her bir düzenlemenin (yeni bir verginin getirilmesi veya mevcut vergilerde değişikliğe gidilmesi vb.) az ya da çok bir maliyeti söz konusu olmaktadır. Şekilde görüldüğü üzere bu maliyetler ile vergi uyum davranışı arasında negatif bir korelasyon söz konusudur. Diğer bir ifadeyle vergi uyum maliyetleri düşük olduğunda vergiye gönüllü uyum artmakta, vergi uyum maliyetleri yüksek olduğunda ise azalmaktadır. Bu nedenle vergi uyumunu arttırmak isteyen hükümetler vergileme maliyetlerini düşürücü uygulamalara öncelik vermelidirler.

Mükelleflerin uyum davranışları üzerinde etkili olan ikinci faktör vergi idarelerdir. Vergi idareleri, bir devlet yetkisi altında hareket eder ve eylemleri hükümet, vergi muhasebecileri ve vergi mükellefleri hakkındaki kavram ve yargılara dayanmaktadır. Vergi mükellefleriyle doğrudan temas kuran, hizmet sunan, kontrol ve ceza uygulayan makam oldukları için vergi idarelerine iyi bir vergi ikliminin belirlenmesinde ve sürdürülmesinde önemli görevler düşmektedir. Mükelleflerin vergi uyum davranışı üzerinde etkili olan diğer iki faktör ise vergi yardımcıları ve diğer mükelleflerdir (Alm vd., 2012: 136).

Buraya kadar ekonomik yaklaşım ile psikolojik ve davranışsal yaklaşımın vergi uyumuna bakış açısı detaylı olarak ortaya konulmuştur. İki yaklaşımın birbiriyle karşılaştırılarak özetlerinin ortaya konulması konunun anlaşılması açısından faydalı olacaktır. Tablo 4 iki yaklaşımın karşılaştırılmasına yer vermektedir.

Tablo 4

Ekonomik yaklaşım ile psikolojik ve sosyolojik yaklaşımın karşılaştırılması

Vergi Uyumu	Ekonomik Yaklaşım	Psikolojik ve Sosyolojik Yaklaşım
Gönüllü ve zorunlu uyum açısından	Mükellefler vergi düzenlemelerine zorunlu olarak uyarlar.	Mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi düzenlemelerine gönüllü olarak uyum gösterirler. Geniştir.
Tanımlama Kapsam açısından	Dardır. Mükelleflerin vergi uyum davranışı sadece ekonomik güdüler tarafından etkilenir.	Mükelleflerin vergi uyum davranışı ekonomik güdülerin yanı sıra ahlak, kültür, kurumlar, din, normlar, ağlar vb. çok sayıda ekonomik olmayan güdüler tarafından etkilenir.
Mükellefe yaklaşım biçimi Sorunlar	Denetlenmesi gereken potansiyel bir hırsızdır. Kaynak tahsisinde etkinlik	Güvenilmesi gereken bir ortaktır. Eşitlik, adalet ve yansıma

Kaynak: (James ve Alley, 2002'den türetilmiştir).

Tablo 4 incelendiğinde iki yaklaşım arasındaki en belirgin farkın kapsam yönüyle ortaya çıktığı görülmektedir. Psikolojik ve davranışsal yaklaşımın ekonomik yaklaşıma kıyasla oldukça geniş bir kapsama sahip olduğu anlaşılmaktadır. Ekonomik yaklaşımda vergi uyumunu etkileyen faktörler; denetim oranı, cezalar, vergi oranı, vergi teşvikleri, iş gücü arzı, mükellefin vergiye tabi geliridir. Buna karşın psikolojik ve davranışsal yaklaşımda bu faktörlere ilave olarak; vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi kültürü, güven, sosyal sermaye, din, kurumlar gibi çok sayıda faktör vergi uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Ayrıca her iki yaklaşımın mükellefe yaklaşım biçiminde de önemli bir farklılık söz konusudur. Ekonomik yaklaşımda mükellefler potansiyel *hırsızlar* şeklinde değerlendirilirken, psikolojik ve davranışsal yaklaşımda ise *güvenilmesi gereken bir ortak* şeklinde değerlendirilmektedir.

3.2.3. Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyumu Yaklaşımı

Mali bağlantı ve optimal vergi uyumu yaklaşımının ortaya çıkmasında, ekonomik yaklaşım ile psikolojik ve davranışsal yaklaşımların birleştirilmesi gerektiği düşüncesi önemli rol oynamıştır. Dolayısıyla bu yaklaşım, bahsedilen iki yaklaşımın sentezlenmesiyle oluşan bir yaklaşımdır (James ve Alley, 2002: 28).

Ekonomik yaklaşım ile etik ve ahlaki sınırlamaları başka bir ifadeyle psikolojik ve davranışsal yaklaşımı bütünleştiren iki teorik bakış açısı bulunmaktadır. Bunlardan ilki alturistik (fedakarıcı) yaklaşımdır. Bu teoriye göre mükellefler, sadece kendi refahlarını maksimize etme duygusuyla hareket etmezler. Aynı zamanda toplumsal refahı da maksimize etmeye çalışırlar. Başka bir ifadeyle mükellefler vergiye uyum kararını bireysel refahlarının yanı sıra sosyal refahı da dikkate alarak verirler. Mükellefleri sosyal refahı dikkate almaya yönelten faktör ise kamu harcamalarının miktarı ve kalitesidir. Mükellefler, vergiden kaçındıklarında ya da vergi kaçırdıklarında kamu harcamalarının miktar ve kalitesinin azalacağı ve bunun neticesinde sosyal refahın düşeceği bilgisine sahiptirler. Mükelleflerin vergi gelirleri ve kamu harcamaları arasındaki ilişkiye yönelik sahip oldukları bu bilgi, onların vergi kaçırma ya da vergiden kaçınmaya yönelik davranışlarını kısıtlamaktadır (Torgler, 2007: 67).

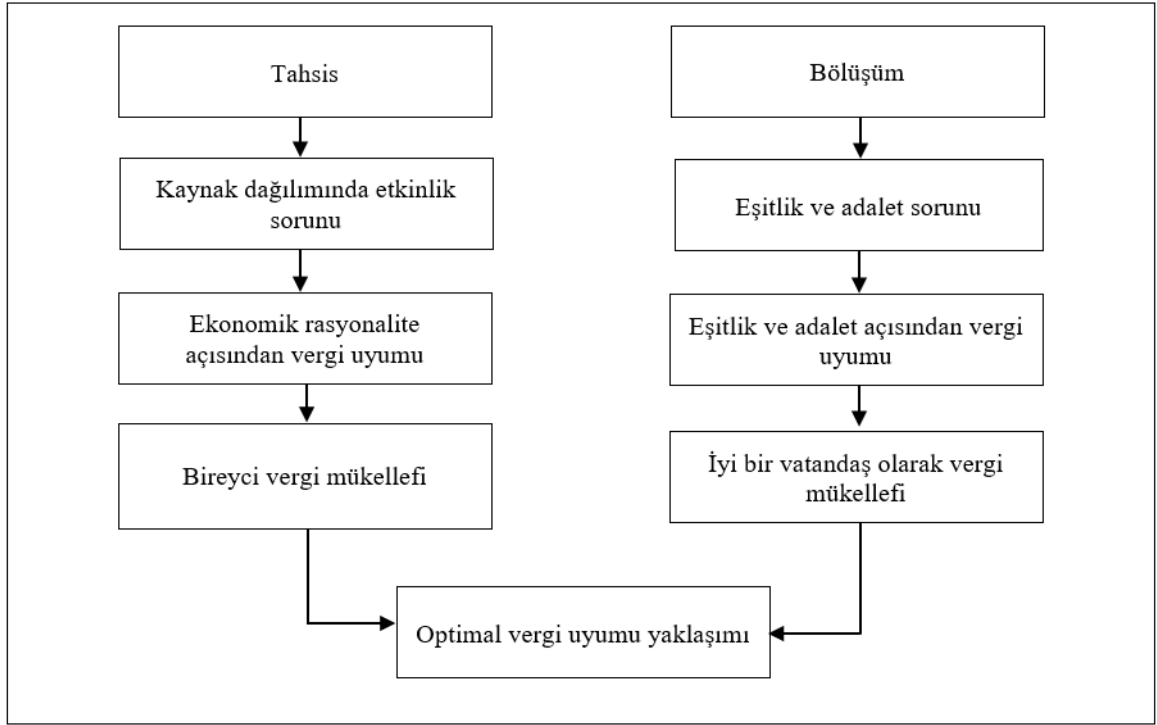
İkincisi ise Kantçı etik yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, mükelleflerin vergi sisteminin tüm mükellefler için adil olduklarına inanmaları varsayımına dayanmaktadır. Vergi sisteminin tüm mükellefler için adil olduğu varsayımı altında, bir mükellefin yanlış bir vergi beyanında bulunması durumunda, kaygı ve suçluluk duygusu ortaya çıkacak ve mükellef kendi imajına zarar verecektir. Başka bir ifadeyle vergi sisteminin adil olduğu bir durumda mükelleflerin vergiden kaçınması ya da vergi kaçırması psikolojik bir maliyet yaratacaktır. Buna karşın mükellef, diğer mükelleflere kıyasla daha fazla vergi ödediğine inanması durumunda, vergiden kaçınmayı ya da vergi kaçırmayı meşru bir müdafaa olarak görmekte ve bu da psikolojik maliyeti azaltmaktadır (Torgler, 2007: 67-68). Diğer bir ifade ile mükellef vergi sisteminin adil olduğuna inanıyor ise vergi kaçırmayı gayri ahlaki görmekte, vergi sisteminin adil olduğuna inanmıyor ise vergi kaçırmayı bir hak olarak görmektedir.

Bu iki yaklaşımın birleştirilmesinin bazı eksik yönleri bulunmaktadır. Bunlardan ilki, her iki teoride de mükellef ve vergi makamları arasındaki ilişki göz ardı edilmiştir. Feld ve Frey (2002 ve 2007) ile Torgler (2003a) mükellef ile idare arasında güven, saygı, sadakat, hoşgörü ve işbirliği gibi unsurlara dayalı bir psikolojik sözleşme olduğundan bahsetmektedir. Bu sözleşme, belirtilen unsurlara bağlı olarak vergi uyumunu olumlu ya da olumsuz etkileyebilmektedir. İkincisi ise caydırma politikalarının mükellef davranışları üzerindeki etkisi her iki teoride de ihmal edilmiştir. Mali bağlantı ve optimal vergi uyumu

yaklaşımı, bu iki teorinin varsayımlarını ihmal etmeden bazı ilaveler yapmaktadır (Kitapçı, 2014: 48).

Mali bağlantı ve optimal vergi uyumu yaklaşımı, mükelleflerin ödemiş oldukları vergiler ile kamu harcamalarından elde etmiş oldukları faydalar arasındaki bağlantıyı konu almaktadır. Mükelleflerin mali farkındalığının (kamu gelir ve giderleri arasında ilişki kurabilme yeteneği) yüksek olması, onların vergi kanunlarına uyum düzeyini etkilemektedir (Torgler, 2007: 121). Bu etki, kamu harcamalarının toplumun refah düzeyini artırıp arttırmadığına göre değişmektedir. Vergi gelirlerinin verimli kamu yatırımlarında kullanılması durumunda toplumun refah düzeyi yükselmektedir. Toplumda mali farkındalığın yüksek olması durumunda mükellefler ödemiş oldukları vergilerin refah düzeylerini arttırdığını algılayabilirler. Bu da mükelleflerde kamu kesiminin verimli çalıştığı ve vergi sisteminin adil olduğu algısını arttırabilir. Bunların neticesinde mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı ile bunlara bağlı olarak vergi uyumu artabilir. Öte yandan mali farkındalığın yüksekliği vergi uyumsuzluğuna da sebep olabilir. Kamu gelirlerinin verimsiz alanlarda kullanılması durumunda mali farkındalığın olduğu toplumlarda mükellefler vergiye karşı tepki de geliştirebilirler (Kirchler, 1998; Torgler ve Schaltegger, 2005a: 4; Barone ve Mocetti, 2011: 724; Pellizzari ve Rizzi, 2014: 35). Mali farkındalığın düşük olduğu durumlarda ise mükellefler vergi ve harcama arasındaki ilişkiyi doğru bir şekilde kuramadıkları için kamu harcamalarının niteliği ve miktarı mükelleflerin davranışları üzerinde çok fazla bir etkiye sahip olmayabilir.

Bireylerin neden vergi ödediği sorusuna daha kapsamlı bir cevap verebilmek için vergi sisteminin etkileri, vergi gelirlerinin harcanması, idarenin etkinliği, idarenin mükelleflere karşı davranışları (hırsız ya da ortak olarak görmek), vergi ahlakı ve algılanan vergi yükünün boyutu gibi unsurların birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu unsurlar içerisinde kamu harcamaları ve vergi ahlakı ilişkisi, mali bağlantı ve optimal vergi uyumu kapsamında üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Vergi ahlakını etkileyen ekonomik ve ekonomik olmayan çok sayıda faktör bulunmaktadır. Ekonomik faktörler, devletin vergiler ile ekonomiye nasıl müdahale ettiği ve elde etmiş olduğu kamu gelirlerini nasıl harcadığı ile ilgilidir (Torgler ve Schaltegger, 2005a: 4).



Şekil 14. Kamu harcaması ve vergileme rasyonalitesi

Kaynak: (Torgler ve Schaltegger, 2005a: 4).

Şekil 14’te de görüleceği üzere optimal vergi uyumu yaklaşımı, ekonomik yaklaşım ile psikolojik ve davranışsal yaklaşımın birleşimi üzerine inşa edilmiştir. Buna göre şeklin sol kısmı ekonomik yaklaşım sağ kısmı ise psikolojik ve davranışsal yaklaşım çerçevesinde mükellefin vergi uyumu bakımından algısını yansıtmaktadır. Optimal bir vergi uyumu açısından yapılması gereken kaynakların tahsisinde etkinliği ve bölüşümünde ise adaleti sağlamaktır. Bu durum kapsayıcı vergi yasaları ve uygulamaları ile vergi yükümlüleri ve devlet arasındaki psikolojik sözleşmenin iyi bir şekilde uygulanmasıyla mümkündür.

3.3. Kurumsal Perspektiften Vergi Uyumu

Bir önceki bölümde kurum kavramı tanımlanırken, kurumların formel ve informel yapılar şeklinde ortaya çıktığından, formel ve informel kurumların özelliklerinden ve birbirlerini tamamlayıcı niteliğe sahip olduklarından bahsedilmişti. Vergi uyumunu etkileyen faktörlerin de bu kurum ayırımına göre sınıflandırılması çalışma kapsamında bir bütünselliğin sağlanabilmesi bakımından önem taşımaktadır.

Konuya geçmeden evvel bir hususa dikkat çekmek gerekmektedir. Vergi uyumunu etkileyen kurumsal faktörler formel ve informel faktörler şeklinde sınıflandırılrsa da bunların birbirinden tam anlamıyla ayrılması mümkün değildir. Her iki grup birbirini etkilemektedir. Başka bir ifadeyle bu iki kurumun vergi uyumu üzerindeki etkisi, çoğu zaman birbirlerinin gelişimine yapmış oldukları katkılar ile ortaya çıkmaktadır. Örneğin vergi uyumunu etkileyen faktörlerden bir tanesi hükümetlerdir. Hükümetler, formel bir kurumdur. Hükümetler, geliştirdikleri gelir ve harcama politikalarıyla mükelleflerin güvenini, vergi ahlakını, vergi bilincini ve vergi kültürünü etkileyebilmektedir. Aynı şeyleri diğer formel kurumlar için de söylemek mümkündür. Örneğin daha önce belirtildiği gibi vergi idareleri mükelleflerin güvenini etkileyebilir.

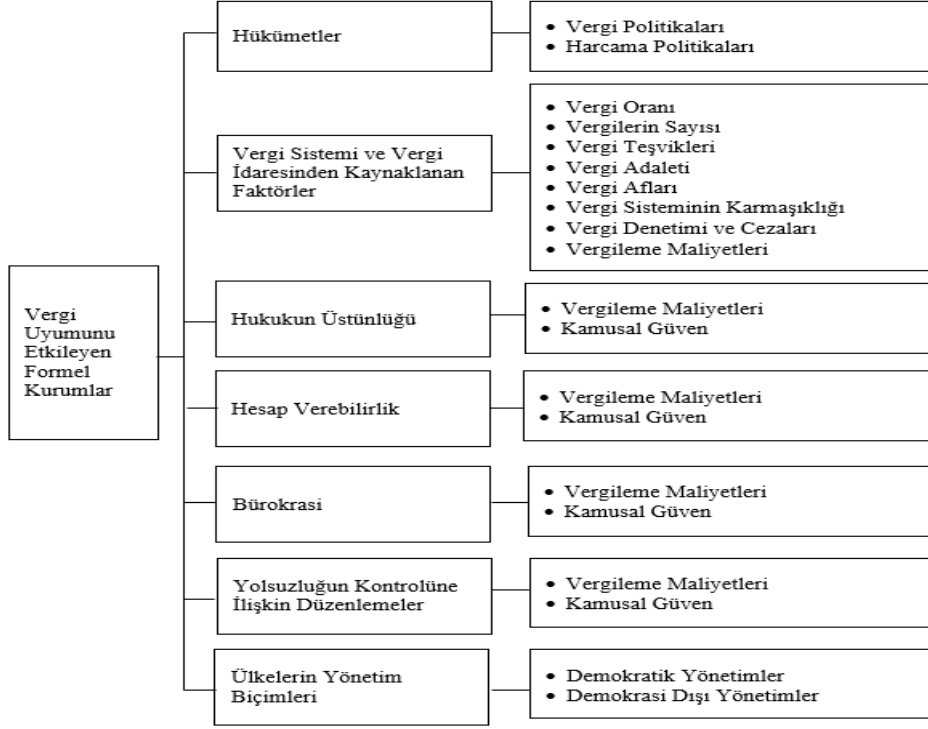
Öte yandan informel kurumlar da formel kurumların gelişimine katkı sağlayabilirler. North, Williamson, Acemoğlu ve Robinson gibi önde gelen kurumsal iktisatçılar tarafından formel kurumların oluşum ve gelişiminde informel kurumların önemli bir yere sahip olduğu ileri sürülmektedir. Bu bağlamda Williamson, toplumların gelişim sürecini dört gruba ayırmakta ve bu sürecin başına informel kurumları yerleştirmektedir. Yazara göre formel kurumlar, informel kurumların katkısıyla ikinci aşamada oluşmaktadır (Williamson, 2000: 595-596).

3.3.1. Formel Kurumlar ve Vergi Uyumu İlişkisi

Mükelleflerin vergi uyum kararları üzerinde etkili olan, devlet tarafından yazılı bir hukuk metnine bağlı olarak ortaya çıkarılan (ya da kurulan), değişimi kolay¹⁶ olan ve kısa bir süre içerisinde gerçekleşen ve kurallara uyulmadığı takdirde cezası devlet tarafından verilen tüm yapılar formel birer kurumdur. Bu kurumlar; hükümetler, vergi sistemi ve vergi idaresinden kaynaklanan faktörler, hukukun üstünlüğü, hesap verilebilirlik, bürokrasi,

¹⁶ Formel kurumların değişimi informel kurumlar ile kıyaslandığına oldukça kolaydır. Formel kurumlar yazılı hukuk metinlerine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle zaman içerisinde eskiyen ya da önemini yitiren hukuk metinleri, yerine dönemin koşullarına uygun yeni hukuk metinleri kolaylıkla getirilebilir. Öte yandan informel kurumlar ise toplumun içerisinde yerleşmiş düşünce alışkanlıklarıdır. Bu düşünce alışkanlıklarının tamamen değişimi yüz yıllar alabilmektedir.

yolsuzluğun kontrolüne ilişkin düzenlemeler ve ülkelerin yönetim biçimleri şeklinde sınıflandırılabilir.



Şekil 15. Vergi uyumunu etkileyen formel kurumlar

Kaynak: (Yazar tarafından oluşturulmuştur).

Şekil 15'te mükelleflerin vergiye uyumu üzerinde etkili olan formel kurumlar gösterilmektedir. Bu kısımda formel kurumların vergi uyumunu nasıl etkilediği konusuna değinilmektedir.

Hükümetler ve Vergi Uyumunu İlişkisi

Vergi yükü mükelleflerin vergiye uyumu konusunda önemli bir faktördür. Formel kurumlardan birisi olarak hükümetler hem gelir hem de harcama politikalarıyla vergi yükünü değiştirmek suretiyle mükelleflerin vergiye uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Hükümet ve vergi uyumu ilişkisine geçmeden önce objektif ve subjektif vergi yükü kavramlarına

değnilmesi gerekmektedir. Bunun nedeni hükümetin belirlemiş olduğu vergi ve harcama politikalarının hem objektif hem de subjektif vergi yükü üzerinde etkili olmasıdır.

Objektif vergi yükü bireylerin ödemiş olduğu verginin gelirinine oranıdır. Başka bir ifade ile objektif vergi yükü hesaplanabilen ve maddi olarak hissedilen vergi yüküdür. Subjektif vergi yükü ise bireylerin psikolojik olarak hissetmiş/algılamış oldukları vergi yükünü ifade etmektedir (Çağdaş, 2020: 82-83).

Hükümetlerin vergi mevzuatında yapmış olduğu değişiklikler mükelleflerin vergi uyum davranışını olumlu ya da olumsuz etkileyebilmektedir. Vergi oranlarının indirilmesi, vergi matrahının daraltılması, vergi indirim, istisna ve muafiyet vb. uygulamaların yaygınlaştırılması (bütün mükelleflere eşit fırsatlar yaratacak şekilde) gibi düzenlemeler objektif vergi yükünün, mükelleflerin vergi politikalarının belirlenmesi sürecine dahil edilmesi ise subjektif vergi yükünün düşmesine katkı sağlayabilir. Hem objektif hem de subjektif vergi yükünün azalması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırabilir. Öte yandan bunun tam tersi de söz konusu olabilir. Başka bir ifadeyle hükümetler, vergi teşviklerini azaltmak ve yeni vergiler getirmek suretiyle objektif vergi yükünü, mükellefleri vergi politikalarının belirlenmesi sürecinden dışlamak ve kamu gelirlerini kötüye kullanmak suretiyle de subjektif vergi yükünü arttırabilir. Objektif ve subjektif vergi yükünün artması vergiye uyumu azaltabilir.

Vergi uyumu konusunda vergi politikaları kadar harcama politikalarının da dikkate alınması gerekmektedir. Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında kamu harcamalarının niteliği ve harcama politikalarının belirlenme biçimi önemli bir faktördür. Her ne kadar teoride verginin karşılıksız olduğundan bahsedilse de mükellefler için vergiler, çoğu zaman kaliteli bir kamu hizmeti satın almak için kullanılan bir değişim aracı olarak görülmektedir. Ödemiş oldukları vergiler karşılığında mükelleflerin kaliteli kamusal hizmetler satın almaları durumunda algılamış oldukları vergi yükü düşmekte ve vergiye gönüllü uyumları artmaktadır (Alm vd., 1993: 285-291).

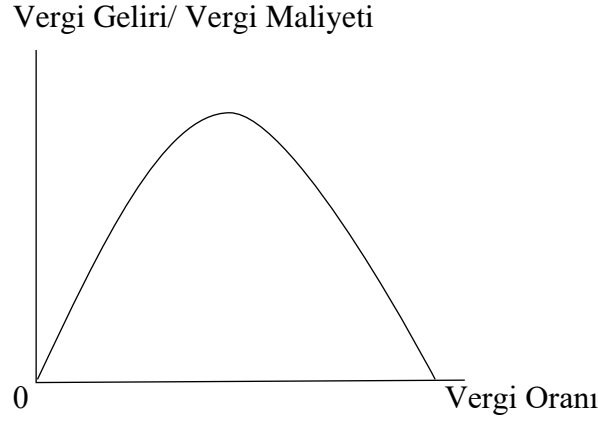
İnsanların kendi koymuş oldukları kurumsal prosedürlere uyma eğilimi yüksektir. İnsanlar, kurallar koyma ve bu kuralları uygulama sürecine ne kadar çok dahil edilirse, bu kurallara uymak için daha güçlü bir yükümlülük duygusu hissetmektedirler (McEwen ve Maiman, 1986: 262-264). Kamu harcama politikalarının belirlenme sürecine mükelleflerin dahil edilmesi, mükelleflerin taleplerinin dikkate alınması ve kamu harcamalarının bu talepler çerçevesinde gerçekleşmesi mükelleflerin algılamış oldukları vergi yükünü düşürerek vergi uyumlarının artmasında etkili olmaktadır (Alm vd., 1993: 285-291). Ayrıca vergi ve harcama politikalarının mükelleflerin katılımı ile belirlenmesi, mükelleflerin hükümete güveninin artmasına ve buna bağlı olarak vergi ahlakının ve uyumunun yükselmesine katkı sağlayabilir (Horodnic, 2018: 871).

Vergi Sistemi ve Vergi İdaresinden Kaynaklanan Faktörler ve Vergi Uyumu İlişkisi

Vergi sistemi ve vergi idaresinden kaynaklanan faktörler altı başlık altında incelenebilir.

Vergi oranı, vergilerin yasallığı ilkesi gereği yasalar ile belirlenmektedir. Vergi oranlarının arttırılması ya da indirilmesi hususunda yasama organları tarafından hükümete ya da vergi idaresine ancak yasaların çizmiş olduğu sınırlar dahilinde yetki verilmektedir. Literatürde vergi oranları ile vergi uyumu arasında negatif, vergi uyumsuzluğu arasında ise pozitif bir korelasyon söz konusu olduğu birçok çalışmada ifade edilmektedir (Alm vd., 1990a: 603; Wu ve Teng, 2005: 394). Başka bir ifadeyle vergi oranı arttıkça mükelleflerin vergi nedeniyle katlandıkları maliyetler de arttığı için mükelleflerin yasal sistem içerisinde kalması zorlaşmakta ve vergi uyumu azalmaktadır. Öte yandan vergi oranlarının düşmesi ise mükelleflerin vergi nedeniyle katlandığı maliyeti düşürdüğü için mükelleflerin yasal sistem içerisinde kalması kolaylaşmakta ve vergi uyumu artmaktadır.

Vergi oranlarının artması gelir ve ikame etkisi meydana getirerek vergi gelirleri üzerinde etkili olabilmektedir. Şekil 16'da bu durum Laffer Eğrisi yardımıyla gösterilmektedir.



Şekil 16. Laffer eğrisi

Kaynak: (Monissen, 1999: 4).

Şekil 16’da dikey ekseninde hükümetler için vergi geliri, mükellefler için ise verginin maliyeti, yatay ekseninde ise vergi oranı yer almaktadır. Vergi oranlarının artmasıyla birlikte hem vergi geliri hem de vergi maliyeti artmaktadır. Mükellefler, vergi oranındaki artışa bağlı olarak ortaya çıkan maliyetleri daha fazla çalışarak telafi etmektedir. Fakat artan maliyetler, bir eşik noktadan sonra daha fazla çalışarak gelir elde etmek yerine vergiye karşı bir tepki göstererek çalışmamayı (aylaklığı) ortaya çıkarmaktadır.

Vergilerin sayısı, mükelleflerin vergi uyum davranışı üzerinde etkili olan diğer bir faktördür. Vergi yükü yüksek olmasa bile mükelleflerin verginin ödenmesi ve vergileme sürecindeki diğer işlemlerin (beyannamenin doldurulması, idareye teslim edilmesi, belirli bir süre saklanması) yerine getirilmesi için ayırmış olduğu zamanın artması mükellef üzerinde psikolojik bir maliyet (subjektif vergi yükü) yaratarak mükellefin fazla vergi ödüyormuş algısı içerisine girmesine yol açabilir. Bu algı mükelleflerin vergiye karşı negatif bir tutum sergilemelerine yol açabilir. Bunun neticesinde mükelleflerin vergi ödeme istekliliği azalabilir.

Dünya Bankası tarafından yayınlanan *İş Yapma Kolaylığı* (Doing Business) raporlarında orta ölçekli kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılı içerisinde ödemiş oldukları vergilerin sayısına ilişkin bilgilere yer verilmektedir. Ükelere göre bu sayı ciddi şekilde farklılaşmaktadır. Örneğin orta ölçekli bir kurumlar vergisi mükellefi bir takvim

yılında; Bahreyn’de 3, Norveç’te 5, Kanada ve Estonya’da 8 ve İsveç’te ise 10 vergi ödemektedir. Buna karşın Bolivya’da 42 ve Nijerya’da ise 48 vergi ödemektedir (World Bank, 2022). Diğer kurumsal düzenlemeler ile birlikte (vergi idarelerinin otomasyonu vb.) vergi sayıları da mükelleflerin vergi ödemek için ayırmış olduğu zamanı (vergilemenin psikolojik ya da zaman maliyeti) arttırmaktadır. Örneğin vergi mükellefleri tüm vergisel işlemlerini bir yılda, Bahreyn’de 23, Estonya’da 50 ve Norveç’te ise 79 saatini ayırarak gerçekleştirebilirken, Bolivya’da aynı vergi mükelleflerinin tüm işlemlerini bitirebilmesi için 1025 saate ihtiyaç duymaktadır (World Bank, 2022). Artan psikolojik veya zaman maliyeti mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkileyebilmektedir.

Vergi teşvikleri, verginin yasallığı ilkesi gereği kanunlar veya kanunların belirlemiş olduğu sınırlar dahilinde idare tarafından belirlenmektedir. Vergi teşvikleri, devletlerin mali olan ve olmayan amaçlarını yerine getirebilmek için belirli bir kazanç veya iradın vergilendirme alanının dışında bırakılması veya verginin kısmen ya da tamamen tahsilinden vazgeçilmesi (muafiyet, istisna, terkin, vergi oranının indirilmesi, vergi afları) ve tahsil edilmesi gereken vergilerin ileri bir tarihe ertelenmesi (vergi tatili ve vergi yapılandırılmaları) şeklinde tanımlanabilir.

Vergi teşviklerinin mali amacı, mükelleflerin vergi yükünü azaltmak suretiyle yasal sistem içerisinde kalmalarını kolaylaştırmaktır. Bu noktada vergi teşvikleri, vergi mükelleflerinin uyumunu kolaylaştırmak ve teşvik etmek için devlet tarafından başvuru bir strateji olarak da tanımlanabilir. Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelere sahip vergi mükelleflerinin üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi, bu mükelleflerin uyumluluğunu arttırabilir (Naitili vd., 2022: 423). Fakat burada bu teşviklerin içeriğinin ve kapsamının iyi bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Bazı özel durumlar haricinde (belirli düzeyde; sermaye, teknoloji ve tecrübe gerektiren işler) vergi teşviklerinin tüm mükellefleri kapsamaması gerekmektedir. Sadece belirli kişi ve sektörleri kapsayan vergi teşvikleri denetim ve ceza ilişkisinde olduğu gibi bir dışlama etkisi meydana getirebilir. Böyle bir vergi teşviki, adaletsiz bir vergi ortamı yaratarak bu teşvikten yararlanamayan mükelleflerin idareye karşı güvenini azaltabilir ve bunun neticesinde vergiye karşı tepki göstermelerine yol açabilir.

Mükelleflerin vergiye bakışını etkileyen faktörlerden birisi de adalettir. **Adalet**, vergi sisteminde olması gereken özelliklerden biridir. Vergilemede adalet, vergi yükünün toplumun uygun bulduğu ve kabul ettiği bir biçimde dağılımını ifade etmektedir (Gök vd., 2013: 270). Vergilemede adalet, yatay ve dikey adalet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yatay adalet aynı durumda ve aynı gelir düzeyine sahip olan mükelleflerin aynı hak ve yükümlülüklerle tabi olmasını, dikey adalet ise farklı durumda ve gelir düzeyinde olan mükelleflerin farklı hak ve vergi yükümlülüğüne tabi olmasını ifade etmektedir. Vergilemede adaletin bir gereği olarak yüksek gelirli bireylerin yüksek oranda, düşük gelirli bireylerin de düşük oranda vergilendirilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra gelir ve gelirin elde edilme biçimi itibariyle aynı durumda olan tüm mükelleflere vergilendirme süreci boyunca aynı haklar tanınmalı ve aynı yükümlülükler yüklenmelidir. Ancak böyle bir vergi sistemi adil olabilir. Birçok araştırmada mükelleflerin vergi sisteminin adil olduklarına inanmaları durumunda vergi uyumunun arttığı ifade edilmektedir (Rianti ve Hidayat, 2021; Widuri ve Irawan, 2019; Casal vd., 2016; Saad, 2011; Murphy ve Tyler, 2008; Murphy, 2009; Schisler, 1995; Vogel, 1974).

Vergi afları, mükelleflerin vergiye bakışını etkileyen önemli faktörlerden bir tanesidir. Vergi affı, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ile ilgili işlemleri zamanında yerine getirmeyen mükelleflere uygulanacak olan cezalardan, çıkardığı bir kanun ile vazgeçmesidir (Kargı ve Yüksel, 2010: 32).

Vergi aflarının mükelleflerin vergiye uyum davranışlarını nasıl etkileyeceği konusunda iki farklı görüş söz konusudur. Bu görüşlerden bir tanesi vergi aflarının vergi uyumunu arttırabileceğidir. Özellikle karmaşık vergi sistemlerinde bazı vergi mükellefleri vergilerini doğru bir şekilde beyan edemeyebilir. Yüksek vergi cezaları, sonraki dönemde hatalarını fark eden mükelleflerin, eksik beyan etmiş oldukları matrahları beyan etmesini engelleyebilir. Vergi afları, bu mükelleflerinin yasal sistem içerisine geri dönmesini sağlayabilir (Torgler ve Schaltegger, 2005b: 405).

İkinci ve daha fazla kabul gören görüşe göre ise vergi afları vergi uyumunu azaltmaktadır (Andreoni, 1991: 144). Dürüst vergi mükellefleri vergi aflarını, vergisini

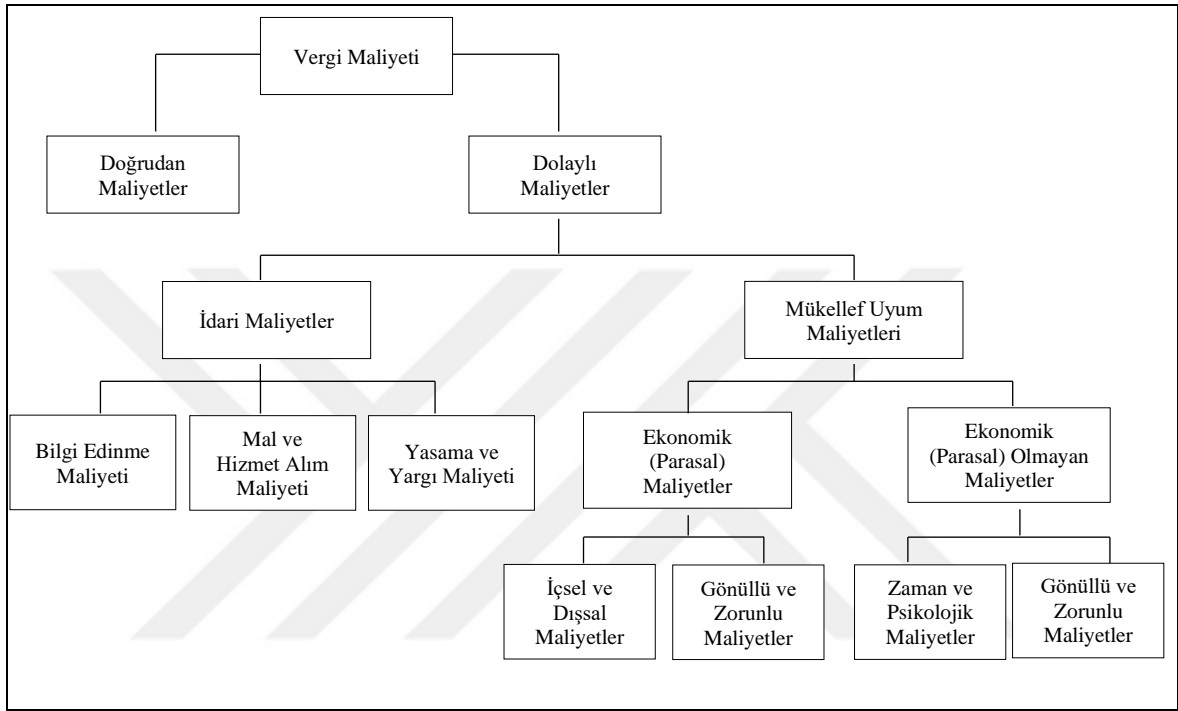
zamanında ödemeyen mükelleflere sunulan bir teşvik olarak algılayabilirler. Başka bir ifadeyle vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünebilirler. Bu da dürüst mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesini engelleyebilir. Ayrıca sıklıkla çıkartılan vergi afları, mükelleflerde af çıkacak beklentisi yaratabilir. Bu da mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemelerine yol açabilir (Alm vd., 1990b).

Bu başlık altında vergi uyumunu etkileyen son faktör vergileme maliyetleridir. İster kapsayıcı isterse kısıtlayıcı kurumlar olsun, kamusal hizmetlerini gerçekleştirebilmek için vergi gelirlerine ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyaç, mükellefler gibi bu kamu idarelerini de fayda-maliyet analizi yapmaya yöneltmektedir. Vergi gelirlerinin artması, kamu idarelerine daha fazla kamu hizmeti sunma olanağı yaratmaktadır. Dolayısıyla devletin daha fazla kamu hizmeti sunabilmesi için, bir yandan kamu gelirlerini arttırması diğer yandan da bu geliri elde etmek için yapılan harcamaları düşürmesi gerekmektedir. Bu konuda vergi idarelerine önemli sorumluluklar düşmektedir.

Vergi idarelerinin azaltması gereken maliyetlerden bir tanesi mükelleflerin katlanmış olduğu vergileme maliyetleridir. Mükelleflerin katlanmış oldukları maliyetlerin azaltılması, onların sisteme uyumunu arttırabilir ve bunun neticesinde vergi idaresi yüksek miktarlarda vergi geliri elde edebilir. Son yıllarda birçok ülkede vergileme maliyetlerinin düşürülmesi konusunda önemli adımlar atılmış ve *mükellef/ müşteri dostu* vergi politikaları yürürlüğe konulmuştur (Torgler, 2007: 152-154; World Bank, 2015: 117-118).

Mükellefler, vergilendirme maliyetleri düşük olduğunda vergi ödemeye daha istekli olmaktadır (Touchton vd., 2019: 4). Vergilendirme maliyetlerinin artması ise vergi uyumunu, yatırımları ve ekonomik büyümeyi olumsuz etkilemektedir (Kochanova vd., 2016: 2). Ayrıca bahsi geçen maliyetlerin artması vergi uyumunu azaltmanın yanı sıra yeterli miktar ve kalite de kamu hizmeti sunmasını engellemektedir (Everest-Phillips ve Sandall 2009: 1-3). Dolayısıyla vergileme maliyetleri başta vergi uyumu olmak üzere bir ülkedeki doğrudan ya da dolaylı olarak birçok sosyal ve ekonomik sorunun oluşmasına ya da mevcut sorunların yaygınlaşmasına yol açabilmektedir. Bu noktada vergilendirme maliyetlerinin

neler olduğu ve bu maliyetlerin artışına sebep olan faktörler ile azalmasına katkı sağlayan faktörlerin neler olduğu soruları önem kazanmaktadır. Şekil 17’de vergilendirme maliyetleri ile ilgili literatürdeki çalışmalardan hareketle oluşturulan bir sınıflandırmaya yer verilmektedir.



Şekil 17. Vergilendirme maliyeti

Kaynak: (United Nations, 2014: 5; Oliver ve Bartley, 2005: 55; Robson, 2005: 1-3, Pope 2002: 273-274; Slemrod vd. 1995: 179-180).

Vergilendirme maliyetlerinin ilk kategorik ayrımını doğrudan ve dolaylı vergi maliyetleri oluşturmaktadır. Doğrudan maliyetler iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan ilki, mükelleflerin vergi kanunlarına göre vergiyi ödemesidir. Vergileme sürecinde ortaya çıkan en bilindik ve vergi uyumu ile ilgili literatürde en çok tartışılan maliyet unsuru, bizzat verginin kendisidir. Vergilemenin doğrudan maliyetleri olarak da adlandırılan bu maliyetler, genellikle tahsil edilen verginin miktar ve oranıyla ilişkili olup, mükelleflerin vergi sonrası gelirlerinde önemli azalmalara yol açabilmektedir (Benk ve Karayılmazlar, 2010: 139; Hazman ve Aksu, 2013: 109). Bu nedenle mükelleflerin vergiye uyum kararında doğrudan maliyetler önemli bir yere sahiptir.

Mükelleflerin ödemiş olduğu vergiler, gayri safi yurtiçi hâsıla ile birlikte vergi yükünün hesaplanmasına esas teşkil etmektedir. Mükelleflerin ödemiş olduğu vergi miktarının artması, katlanmış olduğu vergi yükünü arttırarak vergiye karşı bir tepki göstermesine neden olabilir. Yapılan birçok çalışmada vergi yükü ile vergi uyumu arasında negatif bir korelasyon olduğu ortaya konulmuştur (Andreoni vd., 1998; Torgler, 2007; Randlane, 2015; Karaca vd., 2020).

Vergi yükü ekonomik maliyetlerin yanı sıra mükellef nezdinde ahlaki maliyetler de yaratabilmektedir. Torgler (2007: 18)'e dürüst olan mükellefler bile yüksek vergi yükü ile karşı karşıya kaldıklarında vergi kaçırmayı meşru bir müdafaa olarak göre bilmektedir. Başka bir ifadeyle daha önce vergi kaçırmayı ahlaki açıdan doğru bulmayan mükellefler, yüksek vergi oranlarıyla karşılaştıkları zaman, vergi sisteminin adil olmadığını düşünerek, vergi kaçırmayı meşru bir davranış olarak kabul edebilir.

İkincisi ise yüksek vergilerin mükelleflerin tercihleri üzerindeki etkisini ifade etmektedir. Yüksek vergiler mükelleflerin vergi sonrası gelirlerini azaltabilmektedir. Mükellefler yüksek vergilere birkaç şekilde tepki ortaya koyabilirler. Bunlardan bir tanesi çalışma saatlerini arttırmalarıdır. Yüksek vergi oranları mükelleflerin vergi sonrasındaki gelirini önemli ölçüde azalttığı için, bu gelir kaybını telafi etmek amacıyla mükellefler çalışma saatlerini arttırabilirler. Böylelikle daha fazla çalışarak vergi öncesi gelir düzeylerine ulaşabilirler. İkincisi ise ikame etkisidir (parasal maliyet). Mükellefler çalışmak yerine dinlenmeyi tercih edebilirler (Robson, 2005: 4).

Mükelleflerin ikame etkisini tercih etmesi vergi idaresinin elde edeceği vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. Ayrıca mükellefler, yüksek vergi miktarıyla karşı karşıya kaldıklarında kayıt dışı ekonomiye yönelebilirler ya da faaliyetlerini daha az vergi ödeyebilecekleri alanlara yönlendirebilirler. Hem mükelleflerin ikame etkisini tercih etmesi hem de kayıt dışı ekonomiye yönelmesi ya da vergiden kaçınması vergi gelirlerini azalttığı için idarenin parasal bir kayıp yaşamasına yol açmaktadır.

Dolaylı maliyetler ise vergi uyum maliyetleri olarak ifade edilmekte ve idari ve uyum maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır (UN, 2014: 5). Başka bir ifadeyle dolaylı maliyetler; devletin vergi alanına yönelik düzenlemeleri neticesinde ortaya çıkan, hazineye intikali söz konusu olmayan, mükelleflerin ödemiş olduğu vergi ile katlanmış olduğu maliyetin farklılaşmasına yol açan ve hem mükellefin hem de kamu idaresinin iş yükünü arttıran her türlü faaliyetin maliyeti olarak tanımlanabilir. İdari maliyetler, kamu sektörü ve özel sektör arasında gerçekleşen nakit transferlerini yönetmek için kamu idareleri tarafından yapılan işlemlerin maliyetini ifade etmektedir (Allers, 1994: 14-19). Bu maliyetler; bilgi edinme maliyeti, mal ve hizmet alım maliyeti ve yasama ve yargı maliyetleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

Bilgi edinme maliyeti, vergi idarelerinin mükellefler ile ilgili doğru bilgiye ulaşmak için gerçekleştirmiş olduğu herhangi bir faaliyetin maliyetini ifade etmektedir (Slemrod vd. 1995: 178-179). Bu maliyetlere mükellef nezdinde gerçekleştirilen arama, yoklama vergi denetimi ve vergi incelemesi kapsamında ortaya çıkan parasal ve zamansal maliyetler örnek olarak verilebilir. Özellikle mükelleflerin vergiye uyumunu arttırabilmek için vergi idaresinin vergi denetimlerini arttırması durumunda ciddi maliyetler ortaya çıkabilmektedir (Kirchler vd., 2010: 13).

İdari maliyetler kapsamında ortaya çıkan maliyetlerden bir diğeri mal ve hizmet alım giderleridir. Vergi ile ilgili işlemlerin eksiksiz bir biçimde yerine getirilebilmesi için gerekli olan mal ve hizmet alımları kapsamında yapılan harcamalar bu maliyet grubunu oluşturmaktadır. Bu maliyetlere personel maaşları ve personele görevi kapsamında yapılan diğer masraflar, mobilya, tesis ve bilgisayar ekipmanı alımı ve vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesine yardımcı olacak araçların tasarlanmasında katlanılan maliyetler örnek olarak verilebilir (UN, 2014: 5).

İdari maliyetler kapsamında ortaya çıkan son maliyet ise yasama ve yargı sürecinde ortaya çıkan maliyetlerdir. Yasama maliyetleri, vergi kanunları ve vergi ile ilgili diğer düzenlemelerin hazırlanmasından yürürlüğe girmesine kadar geçen zaman diliminde ortaya çıkan parasal ve parasal olmayan (zaman maliyeti gibi) maliyetlerin toplamını ifade

etmektedir. Yargı maliyetleri ise mükellef ve vergi idaresi arasında ortaya çıkan ihtilafların yargı mercilerinde çözümünü sırasında ortaya çıkan maliyetlerdir (Evans, 2008: 450-451).

Vergi uyum maliyetleri, vergi mükellefleri ile işveren olarak kamu kesiminin (örneğin memurlardan vergi kesintisi yapılabilmesi için istihdam edilen personel maliyeti ile bu personelin işlemleri gerçekleştirirken harcamış olduğu zamanın maliyeti) vergi kanunlarına uygun bir şekilde vergiyi ödemek için katlanmış oldukları ekonomik ve ekonomik olmayan maliyetleri ifade etmektedir (Allers, 1994: 19). Ekonomik maliyetler, vergi kanunlarının gereklerini yerine getirebilmek için katlanılan parasal maliyetler ile zaman maliyetlerinin toplamını ifade etmektedir (Pope, 2002: 273-274). Ekonomik maliyetler içsel ve dışsal maliyetler ile gönüllü ve zorunlu maliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

İçsel maliyetler, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyum sağlayabilmek için harcamış oldukları zaman ile diğer tüm parasal maliyetlerin (örneğin muhasebe departmanında çalışan personel için yapılan tüm ödemeler, fatura giderleri, bilgisayar yazılımı için yapılan giderler vb.) toplamını ifade etmektedir. Mükellefler, faaliyetleri gereği birden çok verginin muhatabı olabilmektedir. Bu vergilerde meydana gelen değişiklikleri mükelleflerin takip etmesi oldukça zordur. Çoğu zaman mükellefler vergi ile ilgili işlemleri takip etmesi için dışarıdan hizmet satın alırlar. İşte dışarıdan alınan hizmet karşılığında yapılan ödemeler dışsal maliyetleri oluşturmaktadır (Pope 2002: 274; UN, 2014: 32).

Gönüllü maliyetler, vergi kanunlarının sunmuş olduğu imkanlardan en iyi şekilde yararlanarak vergi borcunu yasal yollardan düşürmek için girişilen faaliyetlerin maliyetini ifade etmektedir. Bu maliyetlere vergi planlaması için dışarıdan alınan danışmanlık hizmetleri kapsamında yapılan ödemeler örnek olarak verilebilir. Zorunlu maliyetler ise vergi mükelleflerinin yasal yükümlülüklerini yerine getirmek için katlanmak zorunda oldukları maliyetleri göstermektedir. Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda mahkemeye başvurulması durumunda ortaya çıkan avukat ve mahkeme masrafları bu maliyetlere örnek olarak verilebilir (Oliver ve Bartley, 2005: 55-56).

Ekonomik olmayan maliyetler ise zaman ve psikolojik maliyetler ile gönüllü ve zorunlu maliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Zaman maliyeti, mükelleflerin vergi ile ilgili şekli ve maddi yükümlülüklerini yerine getirirken ayırmış olduğu toplam zamanı ifade etmektedir. Psikolojik maliyet ise karmaşık bir vergi sistemi içerisinde vergi kanunlarına uymaya gayret gösteren mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken hissettiği stres, hayal kırıklığı, öfke ve kaygı bozukluğu gibi ruhsal maliyetleri içermektedir (Pope, 2002: 274). Gönüllü maliyetler mükelleflerin vergi sisteminin avantajlarından yararlanabilmek için harcamış olduğu zamanın maliyetini ifade ederken, zorunlu maliyetler ise mükelleflerin vergi ile ilgili tüm yükümlülüklerini yerine getirmek için harcamış oldukları zamanın maliyetini ifade etmektedir.

Vergileme maliyetlerinin yüksek olması durumunda mükellefler vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma gibi vergi sisteminin etkinliğini bozan yollara başvurabilirler (Alm, 1996: 122). Genel anlamda vergi gelirlerinin azalmasıyla sonuçlanan vergi sistemindeki söz konusu bozulma hem devlet hem de mükellefler açısından birçok soruna yol açmaktadır. Bu bağlamda bütçe açıkları artmakta, kamusal tasarruflar azalmakta, hükümet programlarında belirlenen sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşılması güçleşmekte, kaynak israfı artmakta ve vergi sisteminin genel uyumu bozulmaktadır. Dolayısıyla vergileme maliyetleri hem mükellef hem de devlet nezdinde olumsuz etkileri olan ve çözülmesi gereken ekonomik bir sorun olarak değerlendirilebilir (Eichfelder ve Hechtner, 2018: 765; Eichfelder ve Schorn, 2009: 2).

Bir ülkenin kurumsal yapısıyla o ülkenin vergileme maliyetleri arasında yakın bir ilişki söz konusudur. Bu bağlamda kurumsal yapı, vergi ile ilgili gerçekleştirilecek işlemlerin sayısını ve maliyetini etkilemektedir. Kurumların kalitesi arttıkça, devletin vergi alanına yönelik yapmış olduğu düzenlemeler (vergi denetimleri, cezalar, yönetmelik, tebliği vb.) ve vergi mükelleflerinin vergi öderken gerçekleştirmiş oldukları işlemler ile bunlara bağlı olarak ortaya çıkan maliyetler (vergileme maliyetleri) azalmakta, mükelleflerin kurumlara olan güveni ve vergi ödeme istekliliği/vergi uyumu ise artmaktadır (Frey ve Torgler, 2007: 144; Everest-Phillips ve Sandall 2009: 1-3; Touchton vd., 2019: 4). Öte yandan kurumsal kalite düştükçe, vergileme maliyetleri yükselmekte ve kayıt dışı ekonomi ise artmaktadır (Torgler, 2007: 31-35).

Hesap Verebilirlik ve Vergi Uyumu İlişkisi

1980’li yıllardan itibaren kamu yönetim anlayışında önemli dönüşümler yaşanmaktadır. Bu dönüşüm sürecinin beraberinde getirdiği hesap verebilirlik, şeffaflık, açıklık ve mali saydamlık gibi yönetim ilkeleri mükelleflerin vergilendirme sürecine gönüllü uyumunu (kamu hizmetlerinin finansmanına mükellef desteğini) doğrudan etkileyebilmektedir (Saygın, 2013: 90).

Mükellefler, devleti yönetenlerden iki tür bilgi talep ederler. Bu bilgilerden ilki kamu gelir ve giderlerinin rakamsal tutarları ile ilgilidir. Bu aşamada mükelleflerin talep ettiği bilgi sadece ne kadar kamu gelir elde edildiği ve ne kadar kamu harcaması yapıldığıyla sınırlıdır. İkinci aşamada ise mükellefler tarafından gelir ve harcamanın gerekçesi talep edilmektedir. Başka bir ifadeyle mükellefler sadece kamu harcamasının parasal tutarıyla ya da yapılıp yapılmadığıyla değil, neden yapıldığıyla ya da talep ettikleri kamusal mal ve hizmetlerin neden üretilmediğiyle ilgili detaylı bilgi talep ederler (Brinkerhoff, 2004: 371-372).

Mükellefler tarafından ödenen vergiler karşılığında talep edilen bu bilgiler, devleti yönetenlere, gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerin muhasebesini yapma, sorumluluğunu kabul etme ve bu faaliyetlerin sonuçlarını kamuoyu ile şeffaf bir şekilde paylaşma yükümlülüğü vermektedir (Mberere, 2011: 1-2). Dolayısıyla kamunun hesap verebilirliği, planlanan kamusal hizmetlerin gerçekleştirilmesinde mükellef desteğinin sağlanabilmesi için önemli bir faktördür (Saygın, 2013: 90). Özellikle gelişmekte olan ekonomilerde kamuya hesap verebilirliğin eksikliği vergi uyumunu (mükellef desteği) ve kamusal malların sunumunu olumsuz etkilemektedir (Augustine vd., 2019a: 119).

Hesap verebilirlik ve vergi uyumu arasındaki ilişki kamusal güven ve işlem maliyetleri üzerine inşa edilmektedir. Bir toplumda hükümete güvenin oluşumunda hesap verebilirlik oldukça önemlidir. Hesap verebilirlik sayesinde bireyler; hükümetin etkinliği ve verimliliği, kamusal politikaların doğru, tutarlı, öngörülebilir, açık ve adil olması, yöneticilerin dürüst ve adil olup olunmadığı konusunda bilgi edinilebilir (Greiling, 2014: 623-626). Hesap verebilirliğin olmadığı bir durumda, kamusal kaynakların etkin ve verimli

bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, kamusal politikaların tutarlı olup olmadığı veya yöneticilerin güvenilir olup olmadığı konusunda mükelleflerin bilgi sahibi olması söz konusu değildir. Dolayısıyla hesap verebilirlik bir toplumda kamuya güveni etkileyen temel faktörlerden birisidir (Kim, 2005: 622; Fard ve Rostamy, 2007: 322). Vergi uyumu bakımından hesap verebilirlik, devletten mükellefe bilgi akışını sağlayan mekanizmadır.

Hesap verebilirlik, mükelleflerin meşru olan taleplerine hükümetler tarafından cevap verilmesini zorunlu kılmaktadır. Meşru talep ve beklentilerine cevap alan mükelleflerin kamusal politikalara güveni artmakta ve bunun neticesinde vergiye gönüllü uyumu artmaktadır (Feld ve Frey, 2002: 89; Sobhkhiz vd., 2020: 173). Başka bir ifadeyle bireylerin hükümete güveni arttıkça vergi ödemeye daha istekli hale gelmektedir (Birškytė, 2014: 11)

Güven ve vergi uyumu ilişkisini sadece hükümet düzeyinde değerlendirmek konunun kapsamını daraltmaktadır. Güçler ayrılığı ilkesinin bir gereği olarak vergi ile ilgili kanunları düzenleyen, uygulayan ve denetleyen kurumlar birbirinden farklıdır. Vergi ile ilgili düzenlemeler yasama organı tarafından gerçekleştirilir. Yürütme organı tarafından uygulanır. Yargı organı tarafından denetlenir. Vergi sistemi bir bütün olarak değerlendirildiğinde hükümete güven, mükelleflerin vergiye yönelik tutum ve davranışlarını şekillendirmede önemli bir faktör olsa da tek başına yeterli olmayabilir. Bu nedenle yasama ve yürütme organlarına güven de mükelleflerin vergiye yönelik tutum ve davranışları üzerinde etkilidir. Nitekim gerçekleştirilen birçok çalışmada yasama (Torgler, 2004, 2005a; Torgler ve Murphy, 2004; Torgler ve Schneider, 2004; Alm ve Torgler, 2006; Frey ve Torgler, 2007; Martinez-Vazquez ve Torgler, 2009; Chan vd., 2017) ve yargı organlarına diğer bir ifade ile mahkemelere ve hukukun üstünlüğüne (Torgler, 2003a, b, c, 2004a, b, 2005a, b; Alm ve Torgler, 2006; Feld ve Torgler, 2007; Frey ve Torgler, 2007; Andriani, 2016; Vythelingum vd., 2017) güvenin mükelleflerin vergiye yönelik tutum ve davranışları üzerinde etkili olduğu ortaya konulmuştur. Tablo 5’te mükelleflerin, devletin söz konusu üç organından meşru beklentilerine yer verilmektedir.

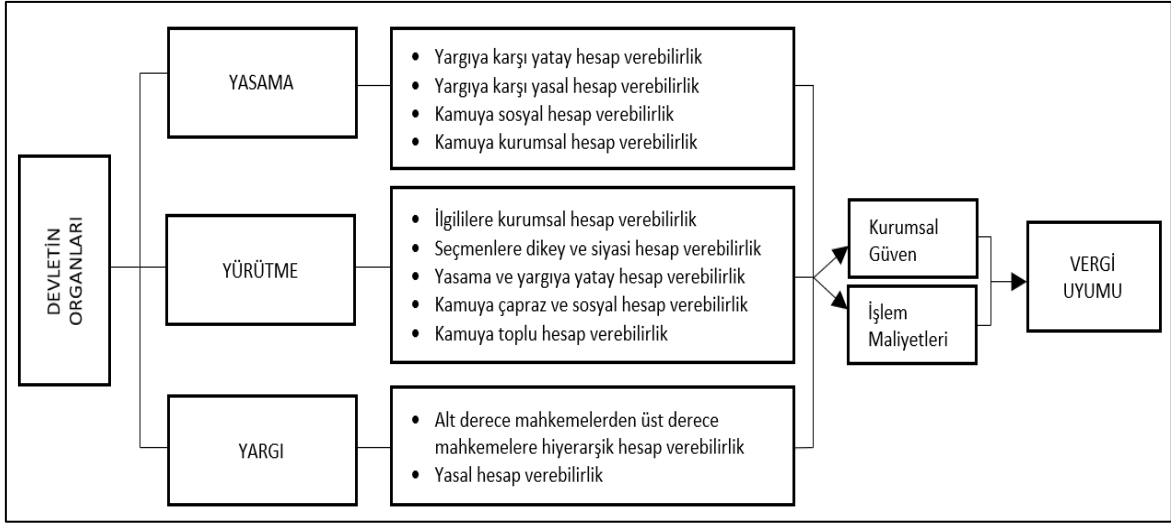
Tablo 5

Mükelleflerin devletten talepleri

Yasama	Yürütme	Yargı
Adil vergi sistemi	Mükellef ile ilgili bilgilerin gizliliği	Adil yargılama
Vergi karmaşıklığının önlenmesi	Kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanılması	Hızlı ve doğru karar alma
Vergileme maliyetlerinin düşürülmesi	Vergileme maliyetlerinin düşürülmesi	Yasama ve yürütme organlarını denetlemek.
Hukukun üstünlüğün sağlanması	Hukukun üstünlüğünün sağlanması	Hukukun üstünlüğünün sağlanması
Yürütme organını denetlemesi	Uygulanması planlanan politikalar hakkında topluma bilgi verilmesi	
	Mükelleflerin sahip olduğu yasal hak ve ödevler hakkında bilgilendirilmesi	
	Kamu gelir ve harcama politikalarının mükellefler ile iş birliği içerisinde planlanması ve mükellef taleplerinin uygulamaya yansması	

Kaynak: (Yazar tarafından oluşturulmuştur).

Mükelleflerin yasama, yürütme ve yargı organından meşru beklentileri bu organları hesap verebilir olmaya zorlamaktadır. Bu beklentilerin karşılanması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumlu etkilemektedir. Şekil 18’de mükelleflerin beklentileri, hesap verebilirlik, güven ve vergi uyumu ilişkisi gösterilmektedir.



Şekil 18. Hesap verebilirlik ve vergi uyumu ilişkisi¹⁷

Kaynak: (Yazar tarafından oluşturulmuştur).

Ekonomide devlete biçilen rolün artmasıyla birlikte devletlerin gelir ve harcamalarında önemli artışlar yaşanmıştır. Özellikle vergi gelirlerinde yaşanan artışlar kamu harcamalarının finansmanı karşılama konusunda önemli bir yer teşkil etse de, mükelleflerin doğrudan ya da dolaylı maliyetlerini arttırmaktadır. Ayrıca devletin vergi geliri elde etmek için yapmış olduğu tüm düzenlemeler (yeni vergiler getirilmesi ve mevcut vergilerde değişime gidilmesi vb.) ile verginin tahsiline yönelik gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin her biri (örneğin vergi denetimleri) devletin vergileme maliyetlerini arttırmaktadır. Dolayısıyla geleneksel vergilendirme işlemleri hem alacaklı taraf olan devlete hem de borçlu konumda olan mükellefe çeşitli maliyetler yüklemektedir. Bu maliyetlerin düşürülmesinde hesap verebilirlik önemli bir unsurdur

Hesap verebilirlik, kamu kesimini daha kaliteli hizmetler sunmaya zorunlu hale getirmektedir. Geleneksel vergi işlemleri (beyannamelerin hazırlanması, defterlerin tutulması, saklanması ve ödeme yapmak için vergi idaresine gidilmesi vb.) mükellefler için hem parasal hem de zaman olarak bir maliyet yaratmaktadır. Mükellefler vergi idaresinden bu maliyetlerin azaltılabilmesi için daha kaliteli hizmetler sunmasını talep etmektedir.

¹⁷ Hesap verebilirlik türleri ile ilgili tüm bilgiler tezin ikinci bölümünde hesap verebilirlik başlığı altında verilmiştir. Bu kısımda tekrara düşmemek adına hesap verebilirlik türleri açıklanmamıştır.

Mükelleflerin vergileme maliyetlerinin azaltılmasına yönelik taleplerinin idare tarafından dikkate alınması ya da alınmaması işlem maliyetlerini etkilemek suretiyle vergi uyum ya da uyumsuzluğuna sebep olabilir.

Birçok ÷lkede hem vergi alacağını g÷vence altına almak hem de mükelleflerin karşılaşmış olduğu bu maliyetleri azaltmak için vergi ile ilgili işlemlerin kalitesi arttırılmaya çalışılmaktadır. Bu noktada işlemlerin dijitalleşmesi önemli bir yer teşkil etmektedir. Dijitalleşme, kamu sektöründe verimliliği, şeffaflığı ve hesap verebilirliği geliştirmek, yönetimde maliyet tasarrufu sağlamak (kırtasiye maliyetlerinin ve depolama maliyetlerinin azaltılması vb.) ve yolsuzluk riskini en aza indirmek amaçlarını gerçekteşirme bakımından önem taşımaktadır (Fu vd., 2006: 111; Saldanha vd., 2022: 2).

Vergi ile ilgili işlemlerin dijital ortama taşınması mükellefler açasından da önemlidir. Dijitalleşme, özellikle işlem hızı sağladığı için mükelleflerin zaman maliyetinin azalmasına katkı sağlamaktadır (Öz ve Bozdoğan, 2012: 78-79). Ayrıca dijitalleşme mükelleflerin kırtasiye maliyetlerini azaltmak suretiyle de parasal açıdan tasarruf yaratmaktadır.

Vergi ile ilgili mükelleflerin karşılaşmış oldukları işlem maliyetleri sadece yürütme esnasında ortaya çıkmamaktadır. Yargı aşamalarında da işlem maliyetleri ortaya çıkabilmektedir. Örneğin idare ve mükellef arasındaki davaların uzun sürmesi neticesinde artan mahkeme giderleri, avukatlık ücretleri, yolsuzluk ve rüşvet (hâkim ve savcılara verilen rüşvetler), yargılama aşamasında karşılaşılan parasal olan işlem maliyetleridir. Parasal işlem maliyetleri sadece mükellefler nezdinde ortaya çıkmamaktadır. Uzayan dava süreçleri idarenin delil toplama maliyetini de arttırmaktadır. Bunların dışında yargılama sürecinde davaların uzun sürmesinin yarattığı stres gibi parasal olmayan maliyetler de ortaya çıkmaktadır (Shah, 2018: 12). Özellikle dava sürecinin uzaması idare ve mükellef açasından hem zamansal hem de parasal açıdan önemli maliyetler yaratmaktadır. Bu maliyetler de mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir.

Hesap verilebilirlik kamuya güveni arttırmak suretiyle de vergi uyumu üzerinde etkili olmaktadır (Haning vd., 2019: 96). Hesap verilebilirlik türleri itibariyle bu ilişkinin açıklanması konunun anlaşılması bakımından faydalı olacaktır.

Yatay hesap verilebilirlik ve kamusal güven ilişkisi: Benzer statüye sahip kurumlar arasındaki hesap verilebilirliği ifade etmektedir (Mulgan, 2003: 26). Vergi ilgili düzenlemeler yasama organı tarafından bir kanunla ya da yasama organının vermiş yetki sınırları dahilinde yürütme organı tarafından yapılan düzenlemeler ile yürürlüğü girmektedir. Bu düzenlemeler ile mükelleflerin mülkiyet haklarına müdahale edilmektedir. İşte bu müdahalenin hukuka uygunluğu hem yasama hem de yürütme organının yargı organına hesap vermesi (yatay hesap verilebilirlik) mükelleflerin kamuya güvenini arttırabilir.

Yasal hesap verilebilirlik ve kamusal güven ilişkisi: idari işlemlerin yürütülmesinden sorumlu olan kamu görevlilerinin, görevlerini kötüye kullanmasından dolayı yargı merciine hesap vermesini ifade etmektedir (Gül, 2010: 78). Kamu görevlilerinin yolsuzluğa bulaşması veya rüşvet alması mükelleflerin kamuya güvenini azaltmaktadır (Işık, 2021: 156-157). Bu kamu görevlilerinin yapmış oldukları işlemlerin/eylemlerin hukuka uygunluğu konusunda mahkemelere hesap vermesi, mükelleflerin özellikle yargıya güveninin artmasına katkı sağlayabilir.

Kurumsal hesap verilebilirlik ve kamusal güven ilişkisi: Kurumsal hesap verilebilirlik, kamu kurumlarının önceden belirlenmiş olan hedeflere ulaşp ulaşmadığı konusunda kamuoyuna hesap vermesidir (Benston, 1982: 87). Kurumsal hesap verilebilirlik, kurumların performansının kamuoyu tarafından değerlendirilmesi bakımından oldukça önemlidir. Performansının kamuoyu tarafından denetleneceğini bilen kurumlar, toplumsal refahı arttırabilmek için kamusal kaynakları ekonomik açıdan daha verimli alanlarda kullanabilirler. Toplumun refahının artması kamuya güveni arttırabilir.

Dikey hesap verilebilirlik ve kamusal güven ilişkisi: Halkın hükümetleri ve kamu kurumlarını resmi ya da gayri resmi önlemler ile sorumlu tutabilme yeteneğidir. Dikey hesap

verilebilirlik, etkin bir şekilde uygulanması durumunda hükümetlerin ve kamu kurumlarının daha etkin çalışmasına katkı sağlayarak kamusal güveni arttırmaktadır (Acheampong, 2023).

Hukukun Üstünlüğü ve Vergi Uyumu İlişkisi

Politik gücü elinde bulunduranlar genellikle vergi politikalarını kendi çıkarları doğrultusunda oluşturma eğilimindedir. Gelişmiş ülkelerin demokrasileri göstermektedir ki, kurumsal bir güvenceye dayanmayan vergi politikaları ülkelerin vergi sistemlerini hızlı bir şekilde çökertmektedir (Luoga, 2002: 3-4).

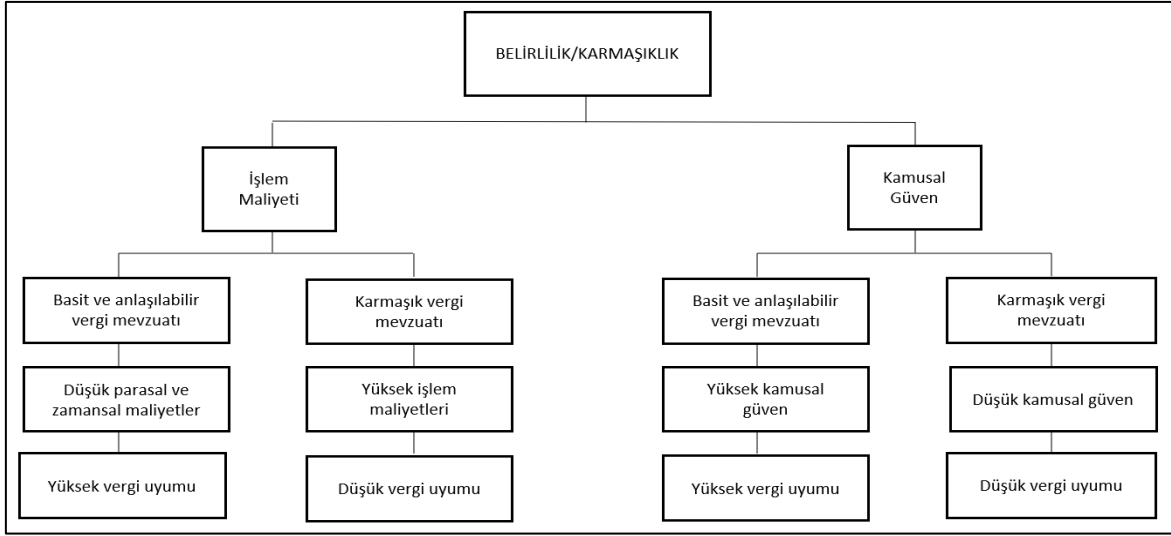
Vergilendirmenin yasal çerçevesini hukukun üstünlüğü oluşturmaktadır. Bir vergi sisteminin yasal çerçevesinin hukukun üstünlüğüne göre inşa edildiğinin birkaç göstergesi bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergilerin kanunun öngördüğü şekilde toplanmasıdır. İkincisi, verginin tarafsız olmasıdır. Üçüncüsü, vergi gelirlerinin kanunların belirttiği şekilde kullanılmasıdır. Dördüncüsü, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ihtilafları çözecek mahkemelerin bağımsız olmasıdır. Beşincisi ise, kanunilik, ödeme gücü, belirlilik, geriye yürümezlik gibi mükelleflerin korunmasına yönelik her türlü ilkeyi ifade etmektedir (Vanistendael, 1996: 15; Luoga, 2002: 3).

Mükelleflerin korunması amacıyla birçok ülkede devletin vergilendirme yetkisini sınırlayan hükümler yürürlüğe konulmuştur. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda vergi mükelleflerinin de hak ve özgürlüklerinin sınırını teşkil etmektedir. Vergilendirme yetkisinin idare tarafından keyfi bir şekilde kullanılmasının engellenmesi hukuk devleti ilkesinin temel amaçlarından bir tanesidir. Vergilendirmede keyfiligi önlemeye yönelik ilk önlem, kanunilik ilkesidir. Bu ilke gereğince bir vergi ancak kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Fakat vergi ile ilgili düzenlemelerin kanunla yapılmış olması, bu düzenlemelerin adil sonuçlar doğuracağını garanti etmez. Adil bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için kanunilik ilkesinin yanı sıra hukuki güvenlik ilkesinin de sağlanması gerekmektedir (Bilici ve Candan, 2015: 874).

Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi; devletin egemenlik yetkisine dayanarak vergi alanında ortaya koymuş olduğu kurallarla ve bu kuralların uygulanmasıyla hem vergi alacağını hem de mükelleflerin haklarını güvence altına almasını ifade etmektedir. Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik, geriye yürümezlik ve kıyas yasağı olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır (Çağan, 1982: 172).

Verginin belirliliği, önceden belirlenmiş vergi mevzuatının; vergiyi doğuran olayın ne olduğu, hangi unsurların vergiye tabi olduğu, verginin oranı, matrahı, indirim istisna ve muafiyetleri, verginin ödeme şekli ve zamanı gibi konularda idareye takdir yetkisi vermeyecek şekilde açık ve anlaşılır olmasını ifade etmektedir (Sağbaş, 2008: 209-210; Aktan, 2017: 104; Edizdoğan vd., 2020: 238). Belirlilik ilkesi taşıdığı bu özellikler itibarıyla diğer iki unsuru da etkilemektedir. Örneğin belirlilik ilkesinin bir gereği olarak mükelleflerin, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmeden önce hangi faaliyetlerin verginin doğumuna sebep olacağını ve bunun sonucunda katlanacağı vergi yükümlülüğünü bilmesi gerekmektedir. Daha sonra çıkartılan bir kanunun geriye yürütülmesiyle ya da benzer bir olaydan yola çıkılarak yapılan kıyas yoluyla daha önceden vergiyi doğuran olay kapsamında olmayan bir ticari faaliyetin bu kapsama alınması ve bu düzenlemelerin mükellef aleyhine sonuç doğurması belirlilik ilkesini zedelemektedir. Dolayısıyla belirlilik ilkesinin varlığı kanunların geriye yürümezliği ve kıyas yasağını da pozitif etkilemektedir.

Vergi kanunlarının belirliliği mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen faktörlerden bir tanesidir. Başka bir ifadeyle vergi sistemi anlaşılır hale geldikçe uyum, belirsizleştikçe (karmaşıktıkça) ise uyumsuzluk davranışı artmaktadır (Alm, 2019: 368). Vergi kanununda sık sık yapılan değişiklikler ve kanunun dilinin mükelleflerin anlayamayacağı çok sayıda teknik terim içermesi mükelleflerin aldıkları ya da alacakları kararların gelecekteki getirileri konusunda belirsizliğe yol açmaktadır (Budak ve James, 2018: 29). Bu belirsizlik ise mükelleflerin hem vergiye ilişkin bilgilerini azaltarak hem de vergi sistemini daha karmaşık bir hale getirerek vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir (Saad, 2014: 1069). Şekil 19’da vergi sisteminin belirliliği ve karmaşıklığının vergi uyumunu nasıl etkilediği gösterilmektedir.



Şekil 19. Vergi sisteminin belirliliği/karmaşıklığı ve vergi uyumu ilişkisi

Kaynak: (Yazar tarafından oluşturulmuştur).

Vergi mevzuatının belirliliği ve karmaşıklığı vergi uyumu üzerinde iki farklı sonuç doğurmaktadır. Bu iki sonuç, işlem maliyeti ve kamusal güven kanalından açıklanabilir. Literatürde gerçekleştirilen çok sayıda çalışmada vergi sisteminin daha karmaşık olduğu durumlarda mükelleflerin vergi uyum düzeyinin düşük olduğu ortaya konulmuştur (Gambo vd. 2014: 575; Saad, 2014: 1069; Musimenta, 2020: 1). Vergi uyumunu etkilemesi bakımından vergi sisteminin bir bütün olarak karmaşık olması gerekmez. Cezalar, matrah, suçluyu tespit etme ve vergi oranları gibi daha spesifik konularda yaşanan belirsizlikler de mükelleflerin vergi uyum davranışını etkilemektedir (Alm, 1992a: 1021-1023).

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmesini daha maliyetli hale getirmektedir (Budak ve James, 2018: 29). Vergi sisteminin karmaşıklığı hem idari hem de uyum maliyetlerini arttırmaktadır (Bratić ve Bronić, 2004: 3).

Karmaşık ve belirsiz bir vergi sistemi göz önüne alındığında vergi mükellefleri vergilerini eksiksiz ödemek ve vergi sisteminin sunduğu teşviklerden daha fazla yararlanmak için ne yapmaları gerektiğini genellikle bilmezler. Mükelleflerin yaşamış olduğu bu bilgi eksikliği, kanunlara uymak için ek eğitim almalarının yanı sıra konunun uzmanlarından destek almalarını da beraberinde getirmektedir. Bunların neticesinde vergi

uyum maliyetleri artmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığının bir sonucu olarak artan vergi uyum maliyetleri vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir (Alm, 2019: 368; Musimenta, 2020: 1). Blaufus vd., (2014: 822)'e göre Almanya'da serbest meslek sahibi vergi mükelleflerinin gelir vergisi yasalarına tam olarak uyum göstermesinin mükellef başı maliyeti ortalama 1000 euro'dur. Yazarlara göre bu rakam mükelleflerin (özellikle düşük gelir düzeyine sahip olanların) vergi uyum maliyetini önemli ölçüde arttırmaktadır. Konuya bir başka örnek ABD özelinde verilebilir. ABD'de 2012 yılı itibariyle vergileme maliyetlerinin 215 milyar dolar ile 987 milyar dolar arasında olduğu ve bunun da yaklaşık yıllık 452 milyar dolar vergi kaybına neden olduğu tahmin edilmektedir (Fichtner ve Feldman, 2013: 5). Hodge (2016; 2022) 'ye göre ABD'de vergi uyum maliyetleri 2016 yılında 409, 2021 yılında ise 313 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir.

Parasal olmayan maliyetler içerisinde ise en önemli maliyetler zaman maliyetleridir. World Bank ve PricewaterhouseCoopers (PwC) Grup tarafından orta ölçekli kurumlar vergisi mükellefleri için hazırlanan Vergi Ödeme (Paying Taxes) raporlarında gelişmekte olan birçok ülkede mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerini yerine getirebilmesi için bir takvim yılında bir aydan daha fazla zaman ayırması gerektiği belirtilmektedir (World Bank, 2022).

Karmaşık vergi mevzuatının vergi uyumu üzerindeki bir diğer olumsuz etkisi kanun maddelerinin farklı yorumlanmasıyla ortaya çıkmaktadır. Kanun maddeleri basit ve anlaşılır bir şekilde hazırlandığında herhangi bir yorum gerektirmez. Bu nedenle, bütün mükellefler kanunun sunmuş olduğu fırsatlardan eşit şekilde faydalanırken, cezalar hakkında da ise eşit bilgiye sahip olurlar. Fakat kanun ya da kanunun maddeleri karmaşık hale geldikçe mükelleflerin kanun maddelerini yorumlaması bir zorunluluk haline gelmektedir.

Mükelleflerin vergi konusunda farklı bilgi düzeylerine sahip olması kanun maddelerinin farklı yorumlanmasına yol açabilmektedir. Kanunların farklı yorumlanması mükelleflerin yatırım kararlarını etkileyebilmektedir. Kanunu iyi bir şekilde yorumlayan mükellefler, kanunun sunmuş olduğu avantajlardan en iyi şekilde yararlanarak yatırımlarını gerçekleştirebilmektedir. Vergi açısından avantajlı alanlara yatırım yapan mükellefler vergi

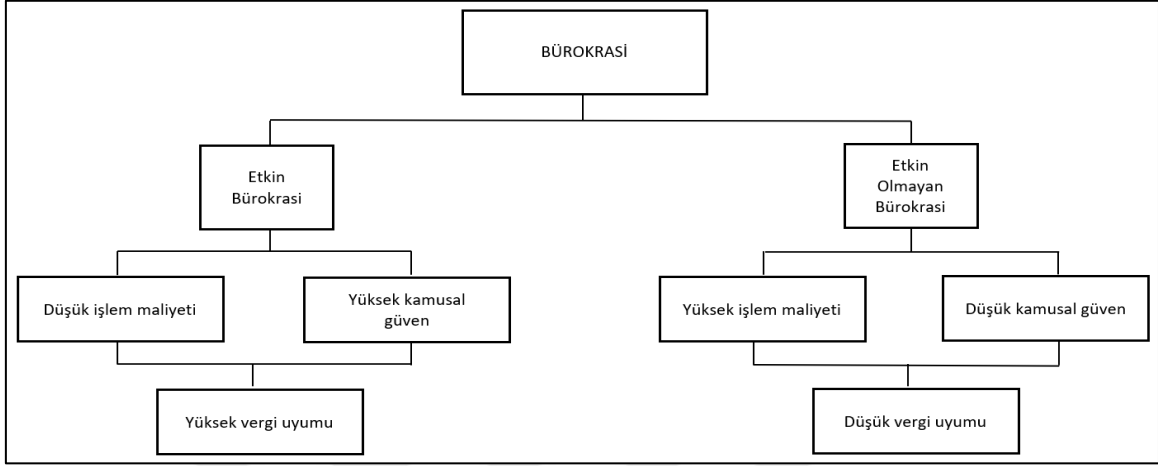
sonrası gelirlerini arttırabilmektedirler. Kanunu iyi bir şekilde yorumlayamayan mükellefler ise vergi kanunlarının sunmuş oldukları avantajların farkında olmadıkları için ekonomik açıdan kendilerine fayda sağlayacak değerli yatırımları gerçekleştirememektedir. Bu da bu mükelleflerin vergi sonrası gelirini azaltmaktadır. Dolayısıyla vergi sisteminin karmaşıklığı rekabet ortamında adaletsizliğe yol açarak, aynı sektörde faaliyet gösteren mükelleflerden birini diğerine karşı avantajlı hale getirebilir (Budak ve James, 2018: 29). Başka bir ifadeyle vergi mevzuatının karmaşıklığı sebebiyle aynı kanun maddesi bazı mükelleflerin lehine bazılarının ise aleyhine sonuçlar doğurarak adaletsiz bir vergi mevzuatını ortaya çıkarabilir. Özellikle vergi indirim, istisna ve muafiyetleri gibi vergi yükünü azaltıcı düzenlemeler hakkında mükelleflerin sahip olduğu eksik bilgi, onları agresif vergi planlamaları (efektif vergi oranının yasalara aykırı bir şekilde azaltılması) yapmaya yöneltebilir (Alm, 2014b: 31-37). Vergi sisteminin karmaşıklığının azaltılması mükelleflerin vergi yasalarını yanlış yorumlayarak hata yapma olasılıklarını, vergileme maliyetlerini, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetlerini azaltabilir (OECD, 2006; Budak ve James, 2018: 30).

Vergi karmaşıklığı idareye duyulan güveni de etkilemektedir. Sıklıkla değiştirilen vergi kanunları ve sık sık çıkartılan vergi afları mükellefin vergi idaresine güvenini ve bunun neticesinde vergi uyumunu azaltmaktadır (Alm vd., 1990b; Bahşi, 2019: 92; Augustine vd., 2019b: 3). Dolayısıyla vergi sisteminin karmaşıklığının azaltılarak tüm mükelleflerin takip edebileceği ve anlayabilecek şekilde basit bir hale getirilmesi hem işlem maliyetlerini hem de kamusal güveni arttırarak vergi uyumunu teşvik edebilir.

Bürokrasi ve Vergi Uyumu İlişkisi

Bürokrasinin vergi uyumu üzerindeki etkisi ekonomik hayatta devlete biçilen rol ile yakından ilişkilidir. Görünmez el modelinde piyasa ekonomisinde devlete biçilen rol oldukça sınırlıdır. Bu modelde devlet sadece özel sektör tarafından üretilmeyen fakat piyasanın işleyişi ve güvenliği açısından önem arz eden kamusal mal ve hizmetleri sunmakla yükümlüdür. Devletin sunacağı hizmetler oldukça kısıtlı olduğu için bu modelde vergi uyumu dahil tüm ekonomik kararlarda bürokrasinin etkisi oldukça sınırlıdır. Bürokrasinin etkisinin yüksek olduğu yardımcı el, kapan el ve Weberyan modellerde ise bürokrasinin

vergi uyumu üzerindeki etkisi yaratmış olduğu işlem maliyetleri ve güven/güvensizlik ile ortaya çıkmaktadır. Şekil 20’de etkin ve etkin olmayan bürokrasinin vergi uyumu üzerindeki etkisi gösterilmektedir.



Şekil 20. Bürokrasi ve vergi uyumu ilişkisi

Kaynak: (Yazar tarafından oluşturulmuştur).

Bireyler nüfus cüzdanı alma, pasaport alma, doğum belgesi alma, banka hesabı açma, fatura ödeme, emekli maaşı alma, yeni araç plakası alma, ikinci el araç alımını düzenleme gibi gündelik hayatta çok sayıda eylem gerçekleştirirler. Bu eylemlerin her biri için bireyler çok sayıda devlet dairesi ile etkileşim içerisine girmektedirler. Bu etkileşimin sayısı arttıkça bireylerin parasal ve zamansal maliyetleri de artmaktadır. Bir işyeri açmak, işyerinin yasal statüsünü korumak, ruhsat ve izin almak, işçi çalıştırmak, gümrükten mal geçirmek, vergi ödemek ve hatta işyerini kapatmak gibi işlemler çok maliyetli olabilecek işlemlere örnek teşkil etmektedir (Fredriksson, 2009: 1).

Dünya Bankası'nın yayınlamış olduğu *İş Yapma Kolaylığı* raporlarına göre bürokrasi, birçok ülkede vergileme açısından önemli zaman maliyetlerine yol açmaktadır. Örneğin mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları zaman bürokrasinin yoğun olduğu Brezilya'nın bazı eyaletlerinde yaklaşık 1500 saat (62,5 gün), Bolivya'da 1080 saat (45 gün), Çad'da 834 saat (35 gün)'tir. Bürokrasinin daha az olduğu gelişmiş ülkelerde ise bu zaman yılda 50 saate kadar düşmektedir. Örneğin

Estonya’da 50 saat (3 gün), İsviçre’de 63 saat (3 gün) Finlandiya’da 90 saat (4 gün) ve Danimarka’da 132 saat (6 gün)’dir (World Bank, 2022). Dolayısıyla etkin olan bürokrasi hem zaman hem de parasal maliyetleri düşürerek mükellefleri vergi uyumunu teşvik edici, etkin olmayan bürokrasi ise yaratmış olduğu işlem maliyetleri ile vergi uyumunu caydırıcı bir etki yaratmaktadır. Bürokrasi zaman maliyetinin dışında parasal olarak da bir maliyet yaratmaktadır. ABD’de bir şirket kurmanın finansal maliyeti yaklaşık 370 ABD doları iken, Latin Amerika’da ortalama finansal maliyeti yaklaşık 1240 ABD dolarıdır (Fredriksson, 2009: 1).

Bürokrasinin sebep olduğu işlem maliyetleri, vergi uyumu üzerinde etkilidir. Bu bağlamda aşırı bürokrasi yaratmış olduğu yüksek parasal ve zamansal maliyetlerle mükelleflerin vergi sistemi içinde kalmasını zorlaştırmaktadır. Bürokrasinin vergi uyumu üzerindeki bir diğer olumsuz etkisi kamuya güveni azaltmak suretiyle ortaya çıkmaktadır. Bürokratik kalite ile kamusal güven arasında doğrusal bir korelasyon söz konusudur. Düşük bürokratik kalite, kamusal güvenin azalmasına yol açmaktadır (Aitalieva, 2018: 2). Bürokrasi özellikle bürokratik yolsuzlukla birleştiğinde (idari işlemler para ya da benzeri bir varlık karşılığında gerçekleştirildiğinde) bireylerin kamusal güveni ve vergiye uyma eğilimi azalmaktadır (Picur ve Riahi-Belkaoui, 2006: 175).

Yolsuzluğun Kontrolü ve Vergi Uyumu İlişkisi

Bir ülkede yolsuzluğu etkileyen çok sayıda faktör bulunmaktadır. Vergi konusu özelinde değerlendirildiğinde yolsuzluğa yol açan faktörler, vergi sisteminin yapısından ve vergi idaresinden kaynaklanan faktörler olmak üzere iki gruba ayrılarak incelenebilir. Vergi sisteminden kaynaklanan faktörlerden ilki, vergi sisteminin karmaşık bir yapıya sahip olmasıdır. Karmaşık bir vergi sistemi içerisinde denetim memurları mükellefleri rüşvet ödemeye zorlayabilir. Benzer bir şekilde vergi mükellefleri de yüksek miktarda vergi veya ceza ödemek yerine rüşvet vermeye razı olabilirler. Vergi sisteminden kaynaklanan diğer faktörler ise vergi oranlarının ve vergileme maliyetlerinin yüksekliğidir. Vergi idaresinden kaynaklanan faktörlerin başında ağır işleyen bürokrasi gelmektedir. Bürokrasinin dışında;

denetimlerin ve cezaların yetersizliği ve personel maaşlarının düşük olması da yolsuzluğa yol açabilmektedir (Dökmen, 2012: 43).

Yolsuzluk, vergi ahlakı ve vergi uyumu açısından oldukça önemli bir kavramdır. Literatürdeki çalışmalar yolsuzluk ile vergi ahlakı ve vergi uyumu arasında negatif bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır (Torgler, 2004a ve 2005c; Richardson, 2006; Lago-Peñas ve Lago-Peñas 2010; Alon ve Hageman, 2013; Alasfour, vd., 2016; Baum vd., 2017; Jahnke, 2017). Bazı çalışmalarda ise yolsuzluğun kontrol altına alınmasının vergiye uyumu arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır (Picur ve Riahi-Belkaoui, 2006: 175; Baum vd. 2017: 2)¹⁸. Dolayısıyla yolsuzluk ile vergi ahlakı ve vergi uyumu arasında yakın bir ilişki söz konusudur.

Yolsuzluğun vergi ahlakı ve vergi uyumu üzerine etkisi iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, rüşvettir. Yolsuzluğun yüksek olduğu toplumlarda rüşvet vergi ödemenin bir ikamesi olarak görülmektedir (Bertinelli vd., 2020: 366). Gerçek ya da tüzel kişiler yüksek vergi borçlarını, bu borçlardan daha az rüşvet ödeyerek ortadan kaldırılabirler. Ayrıca rüşvet mükellefin işlem maliyetlerini yükseltmek suretiyle de vergi ödeme istekliliğini azaltabilir. Mükelleflerin kamusal işlemleri için ödemiş oldukları rüşvetler (örneğin bir işletme açmak için alınması gereken izin karşılığında talep edilen rüşvetler) vergilemenin psikolojik maliyetlerini yükseltebilir. Başka bir ifadeyle mükelleflerin ödemiş oldukları rüşvetler, subjektif vergi yükünün yükselmesine yol açabilir. Bunun neticesinde mükelleflerin vergiye uyumu azalabilir.

Yolsuzluğun vergi uyumu üzerinde ikinci etkisi güven aracılığıyla çıkmaktadır. Yolsuzluğun vergi uyumu üzerine etkisinde güven önemli bir yere sahiptir (Augustine ve Enyi, 2020: 85). Yolsuzluk ve güven arasındaki ilişki son yıllarda çok sayıda araştırmacı tarafından incelenmiş ve yolsuzluğun kamusal güveni negatif etkilediği ortaya konulmuştur (Della Porta, 2000; Anderson ve Tverdova, 2003; Seligson, 2002; Chang ve Chu, 2006; Cho ve Kirwin, 2007; Beesley ve Hawkins, 2022). Uslener (2012) ise bu iki kavram arasında

¹⁸Yolsuzluk ve vergi uyumu arasındaki ilişkiye yönelik daha fazla bilgi literatür kısmında yer almaktadır.

kısır bir döngü olduğunu ileri sürmektedir. Uslaner'e göre yüksek yolsuzluk düşük güvene, düşük güven ise yüksek yolsuzluğa yol açmakta ve süreç bu şekilde devam etmektedir.

Yolsuzluk ve güven toplumların sosyal ve ekonomik yapısı üzerinde birbirine zıt sonuçlar doğuran iki önemli faktördür. Kubbe (2013: 120), yolsuzluğu bir bencillik olarak nitelendirmekte ve yolsuzluğun insanın doğasına aykırı bir davranış biçimi olduğunu ileri sürmektedir.

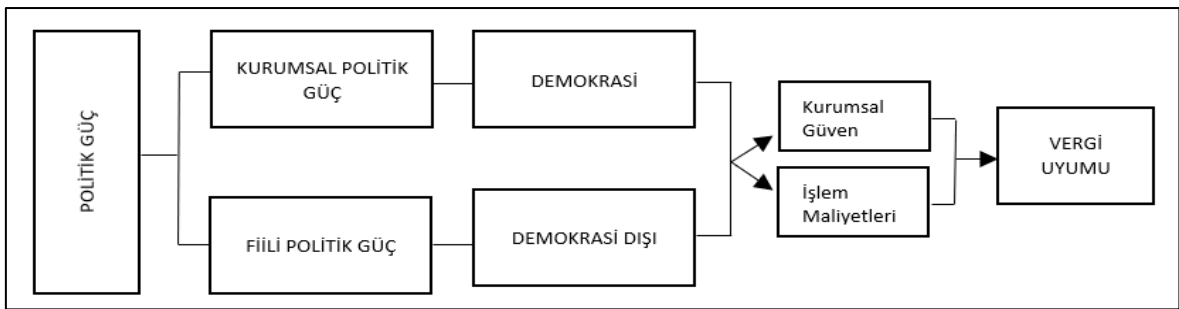
Yolsuzluk özünde bencilliği barındırdığı için toplumsal iyinin ortaya çıkmasını engellemektedir. Yapılan birçok çalışmada yolsuzluğun ekonomik büyüme, kamu harcamalarının miktarı ve kalitesi üzerinde negatif etkiler meydana getirdiği ortaya konulmuştur (Salisu, 2000; Mo, 2001; Del Monte ve Papagni, 2001; Everhart vd. 2007; Jalles, 2011; Altunç ve Yıldırım, 2017 ve Odabaşı ve Yarıkan, 2019). Öte yandan güven ise tam tersi sonuçların ortaya çıkmasına katkı sağlamaktadır. Başka bir ifade ile güven yolsuzluğun yıkıcı etkiler meydana getirdiği faktörler üzerinde iyileştirici bir etki meydana getirmektedir (Kubbe, 2013: 120).

Yolsuzluğun, kamusal güven üzerine etkisinde kamu görevlilerinin, bireylere karşı tutum ve davranışları önemli bir yere sahiptir. Bireyler kamu görevlilerinin kendilerine karşı takınmış oldukları tutum ve davranışlardan çeşitli çıkarımlarda bulunurlar. Kamu görevlileri gerçekleştirmiş oldukları eylemlerle bireylere oyunun nasıl oynandığı konusunda sinyaller göndermektedirler. Bir toplumda kamu görevlilerinin yolsuzluğa bulaştığı veya bu yönde bir algının söz konusu olduğu durumda, bireylere gönderilen sinyal, yolsuzluğun oynanan oyunun önemli bir parçası olduğu yönünde olacaktır. Böyle bir toplum yapısı içerisinde bireylerin kamu kesimine güveni düşmektedir. Ayrıca böyle bir toplum da bireyler, toplumdaki diğer bireylerin de bu oyunun bir parçası olduğunu düşünebilirler. Dolayısıyla yolsuzluğun yüksek olduğu toplumlarda bireylerin sadece kamu kesimine olan güvenleri değil, aynı zamanda toplumun diğer bireyelerine olan güvenleri de azalmaktadır (Rothstein ve Eek, 2009: 89-90).

Toplumdaki güven düşüklüğünün yaratmış olduğu problemlerden bir tanesi de vergi uyumsuzluğudur. Özellikle vergi makamlarına yönelik güvenin azalması vergi ahlakını azaltmaktadır (Jahnke ve Weisser, 2019: 1). Diğer yandan yolsuzluğun düşük olduğu toplumlarda ise kamu görevlileri tarafından bireylere gönderilen sinyal, oynanan oyunun içerisinde yolsuzluğun olmadığı ya da çok az olduğu yönünde olacaktır. Böyle bir toplum yapısı içerisinde bireylerin hem kamu kesimine hem de diğer bireylere güveni daha yüksek olabilir. Güvenin artması vergi uyumunu da arttırmaktadır. Başka bir ifadeyle yolsuzluk yapmayan, dürüst ve şeffaf olan, mükelleflerin tercihlerine uygun hareket eden, adil davranan ve güvenilir olan hükümetler, kamusal güveni ve mükelleflerin vergi ödeme istekliliğini arttırmaktadır (Torgler, 2003e: 30; Augustine ve Enyi, 2020: 85; Augustine ve Rufus, 2019: 624-630).

Ülkelerin Yönetim Biçimleri ve Vergi Uyumu İlişkisi

Politik güç kavramı tanımlanırken kurumsal ve fiili politik güç ayrımından ve bu iki politik gücün farklı dinamiklerden beslenmek suretiyle ekonomik kurumların performansı üzerinde farklı sonuçlar meydana getirdiğinden bahsedilmiştir. Bu ayrım vergi uyumu açısından da önem taşımaktadır. Politik güç vergi uyumu ilişkisi Şekil 21’de verilmiştir.



Şekil 21. Politik güç ve vergi uyumu ilişkisi

Kaynak: (Acemoğlu vd. 2005; Acemoğlu ve Robinson 2006, 2008 ve 2013'ten yararlanılarak yazar tarafından türetilmiştir)

Bireylerin karar alma sürecine katılım biçimi de vergi kanunlarına uyumunu etkilemektedir. Yapılan araştırmalar genellikle demokrasi ile yönetilen ülkelerde vergi

uyumunun, diğere yönetim şekilleri ile yönetilen ülkelere kıyasla daha yüksek olduğunu göstermektedir (Torgler, 2003a: 2; Torgler, 2005b: 525).

Kurumsal politik gücün vergi uyumu üzerindeki etkisi, bu gücün kime verildiği ile yakından ilişkilidir. Kurumsal politik güç, geniş bir kesime yayılabileceği gibi dar bir kesimin kullanımına da bırakılabilir. Tüm ekonomi reformları gibi vergi reformları da bu gücü kimin kontrol ettiğine bağlı olarak değişmektedir (Ehrhart, 2012: 553). Demokrasilerde politik güç halka aittir. Halk, iktidara gelire göre artan oranlı bir vergilemeyi dayatabilme olanağına sahiptir (Alesina ve Rodrik, 1994: 469-470). Bu nedenle, ileri demokrasiye sahip ülkelerde gelir vergisi gibi artan oranlı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı demokratik olmayan yönetim anlayışlarına kıyasla daha yüksektir (Kenny ve Winer, 2006: 187). Bu tür vergiler mükelleflerin beyanına dayalı olarak tahsil edilmektedir. Bu da mükellef ile idarenin iş birliğini zorunlu hale getirmektedir (Şaşmaz, 2019: 267-268). İleri demokrasilerde, baskıcı bir yönetim anlayışı olmadığı için vatandaşların devlete olan güveni ve vergiye gönüllü uyumu daha yüksek olmaktadır (Türedi ve Topal, 2016: 71).

Otokrasilerde ise güç, genellikle küçük bir zümrenin elinde toplanmıştır. Bu zümre, kendi faydasını arttırmak için geliri yeniden dağıtıcı politikalara karşı çıkmaktadır. Dolayısıyla otokraside yoksulluğu azaltıcı vergi politikaları yerine, bu zümre için avantajlı vergi politikaları tercih edilmektedir (Acemoğlu ve Robinson, 2006: 173). Genellikle bu tür rejimlerde dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi politikası yürütülmektedir (Şaşmaz, 2019: 267).

Vergi politikasında oluşan bu adaletsizlik, vergiden kaçınmak suretiyle gücü elinde bulunduranların vergi uyumunu azaltmaktadır. Ayrıca bu rejimlerde şeffaflık ve hesap verebilirliğin düşük düzeyde gerçekleşmesi ve vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin ihlal edilmesi kamusal güvenin sağlanmasını zorlaştırmaktadır. Bunun neticesinde mükelleflerin vergi uyumu azalmaktadır (Garcia ve Von Haldenwang, 2016: 488).

Otokrasilerin yaratmış olduğu adaletsiz kaynak dağılımını zaman içerisinde fiili politik gücü ortaya çıkarabilir. Yönetim anlayışındaki bu değişimin vergi uyumu üzerinde bir etki meydana getirmesi kaçınılmazdır. Fiili politik gücün olduğu toplumlarda vergi

uyumsuzluğu üç şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan ilki, politik bağlantıları olan vergi mükelleflerine tanınan vergisel avantajlardır. Bu avantajlar; vergi teşvikleri şeklinde ortaya çıkabileceği gibi bu mükelleflerin denetlenmemesi, ceza almaması veya cezalarının affedilmesi, kanunun emrettiği diğer hükümlerden muaf tutulması veya bu mükelleflere özel hükümler uygulanması şeklinde ortaya çıkabilir. Fiili politik gücün hâkim olduğu toplumlarda vergisel teşvikler genellikle siyasi bağlantılar neticesinde ortaya çıkmaktadır. Siyasi bağlantıları olan mükellefler, bu bağlantıları kullanmak suretiyle vergiden (özellikle de emlak vergisi gibi yerel vergilerden) kaçınabilirler (Abbas vd., 2017: 6). Birçok çalışmada, politik bağlantıya sahip olan firmaların/mükelleflerin bu bağlantıya sahip olmayanlara kıyasla, vergi uyum düzeyinin daha az olduğu ortaya konulmuştur (Adhikari vd., 2006: 574; Sudibyo ve Jianfu, 2016: 282; Khlif ve Amara, 2019: 401).

İkincisi fiili politik güç, siyasilerin de vergi uyumunu azaltabilir. Bu konuda Pakistan'da yapılan bir çalışmanın sonuçları dikkat çekicidir. Çalışmada Pakistan'da hem ulusal hem bölgesel meclis üyelerinin beyannameleri incelenerek vergi ödeyip ödemedikleri araştırılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre bazı eyaletlerde parlamento üyelerinin %60'tan fazlasının vergi ödemediği, hatta vergi ödemeyenlerin bir kısmının vergi ile ilgili kayıtlarının dahi olmadığı tespit edilmiştir (Cheema, 2012: 26-29).

Üçüncüsü ise kurumlara güven unsuru üzerinden ortaya çıkmaktadır. OECD (2022a)'ye göre kurumsal güven, hükümetlerin meşruiyetinin üzerine inşa edildiği temeldir ve düzenlemelere ve vergi sistemine uyumun sağlanmasında anahtardır. Yukarıda değinildiği üzere fiili politik gücün üzerine inşa edildiği temel faktör kaynakların dağılımıdır. Dolayısıyla fiili gücün temelinde demokratik sistemlerde olduğu gibi hukukun üstünlüğünün ve politikacıların hesap verme sorumluluğunun olduğu kurumsal bir yapı söz konusu değildir.

Fiili gücü elinde bulunduranların politikacıları etkilemek suretiyle toplumun ekonomik kaynaklarını kendi çıkarları doğrultusunda yönetmesi, başka bir ifadeyle kamusal kaynakları kötüye kullanması, kurumsal güveni azaltabilir. Özellikle hükümetin performansının zayıflığı ve yolsuzluklar insanların kamu kurumlarının kendi çıkarları ve

ülkenin çıkarları için çalıştığına dair güveni daha da azaltabilir. Kurumlara güvenin azalması, bireylerin vergi ödeme istekliliğini azaltabilir (Perry, 2021: 3).

3.3.2. İformel Kurumlar ve Vergi Uyumu İlişkisi

Bireylerin içinde yaşamış oldukları toplumun sahip olduğu değer yargıları, o bireylerin ekonomik, politik, sosyal vb. birçok konuda almış oldukları kararlar üzerinde etkili olmaktadır. Toplumsal değer yargılarının etkilediği konulardan bir tanesi de mükelleflerin vergi uyum/uyumsuzluk davranışıdır. Bir toplumda vergi kaçırma, büyük bir ahlaksızlık olarak kabul ediliyor ise mükellefler vergi kaçırma fırsatları olsa dahi, toplumsal dışlanma ile karşı karşıya kalmamak için vergilerini eksiksiz olarak ödeyebilmektedir. Öte yandan bunun tam tersi de söz konusu olabilir. Bir toplumda vergi kaçırma, normal bir davranış olarak kabul ediliyor ise vergi uyum düzeyi yüksek olan mükellefler bile vergi kaçırma davranışında bulunabilirler.

Toplumsal değer yargılarının yanı sıra bireylerin taşımış oldukları değer yargıları da vergi uyum davranışı üzerinde etkili olabilmektedir. Bazı bireyler vergi kaçırma günah ya da ahlaki açıdan uygun olmayan bir davranış olarak kabul edip vergilerini zamanında ve eksiksiz olarak ödeyebilirler. Hatta bu mükellefler herhangi bir ceza ile karşılaşmayacağını bilseler dahi vergi kanunlarına uyum gösterebilirler. Fakat diğer bireyler böyle bir hassasiyete sahip olmayabilir. Dolayısıyla hem toplumsal hem de bireysel değer yargıları mükelleflerin vergi uyum davranışı üzerinde etkili olmaktadır. Bu kısımda bireylerin vergi uyum kararları üzerinde etkili olan toplumsal ve bireysel değer yargılarına başka bir ifadeyle informel kurumlara değinilecektir.

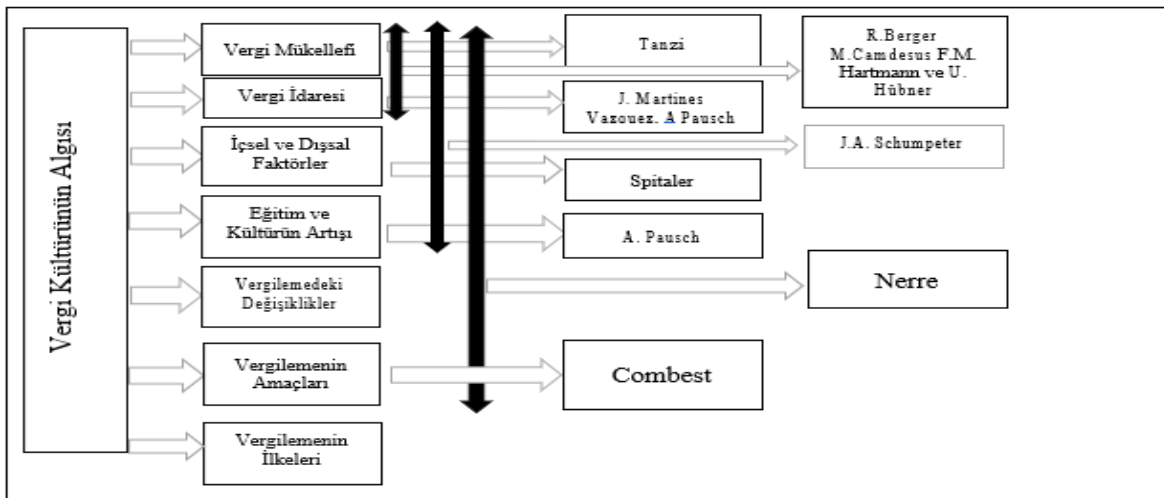
Vergi Kültürü ve Vergi Uyumu İlişkisi

Vergi kültürü, araştırmacılar tarafından uzunca bir süre ihmal edilmiş bir kavramdır. Vergi kültürü kavramı ilk olarak 1926 yılında Franz Meisels tarafından kullanılmıştır (Şinkūnienė ve Levisauskaite, 2010: 31). Verginin yaklaşık beş bin yıllık bir geçmişe sahip

olduğu düşünüldüğünde (Torgler, 2007: iv) vergi kültürü kavramının vergileme alanında oldukça yeni bir kavram olduğu söylenebilir.

Kavramının net bir tanımı bulunmamaktadır. Bunda birkaç faktörün etkili olabileceği düşünülmektedir. Bunlardan ilki, ulusal kültürdeki farklılıklardır. Vergi kültürü ulusal kültürün bir parçasıdır. Her bir ulusu diğerinden ayıran çok sayıda kültürel özellik bulunmaktadır. Ulusların sahip olduğu farklı kültürel değerler, tüm ekonomik ve sosyal olguları etkilediği gibi mükelleflerin davranışları üzerinde de etkili olmaktadır. Başka bir ifadeyle toplumların farklı kültürel yapıları, kendilerine özgü bir vergi kültürünün oluşmasına katkı sağlamaktadır. Bu da kavramın uluslararası düzeyde kabul gören bir tanımının yapılmasını güçleştirmektedir.

Kavramın tanımlanmasını zorlaştıran ikinci bir faktör ise kapsamı ile ilgilidir. Şekil 22’de görüldüğü üzere araştırmacılar vergi kültürü kavramını açıklarken kavramın farklı unsurlarına dikkat çekmektedirler. Şinkūniené (2005: 185), vergi kültürü kavramının yedi aktörünün olduğunu ileri sürmektedir. Bunlar; vergi mükellefleri, vergi idareleri, içsel ve dışsal faktörler, eğitim ve toplumsal kültürün ilerlemesi, vergilemede meydana gelen değişiklikler, vergilemenin amaçları ve vergileme prensipleridir. Şekil 22’de görüldüğü üzere araştırmacılar bu aktörlerin tamamını kapsayıcı bir tanım ortaya koymamışlardır.



Şekil 22. Vergi kültürü algısının karşılaştırmalı analizi

Kaynak: (Şinkūniené, 2005: 185).

Vergi kültürü kavramı, bazı çalışmalarda vergi idareleriyle ilişkilendirilerek açıklanmıştır. Schumpeter, 1929 yılında yayınlamış olduğu *Ekonomi ve Gelir Vergisi Sosyolojisi* adlı makalesinde; vergi kültürünü, insan maneviyatının ve yaratıcılığının bir ifadesidir şeklinde tanımlamaktadır (Gaber ve Gruevski, 2018: 81).

Schumpeter, çalışmasında verginin evrimsel bir karakter olduğuna vurgu yapmaktadır. Ona göre herhangi bir sosyal kurum gibi tüm vergiler de ekonomik ve psikolojik uygunluk çağı boyunca yaşarlar ve sonrasında değişime uğrarlar. Başka bir ifadeyle, tarihin belirli bir döneminde belirlenen vergi kuralları, zaman ilerledikçe çağa uygunluğunu kaybeder ve yerini yeni kurallara bırakır. Dolayısıyla Schumpeter'in vergi kültürü anlayışının temelinde ülkelerin vergi sistemleri ve bu sistemleri yaratan ve çağa göre güncelleyen vergi idareleri bulunmaktadır. Schumpeter'in vergi kültürü tanımında mükelleflere yer verilmemektedir (Šinkūnienė, 2005: 185; Nerre, 2008: 154; Gaber ve Gruevski, 2018: 81).

Spitaler (1954) de vergi kültürünü vergi idareleri ve vergi sistemleriyle ilişkilendirmektedir. Yazar, kültürlü ve kültürsüz vergi sistemleri arasındaki ayrıma dikkat çekmektedir. Spitaler'ye göre ülkelerin vergi sistemleri sahip olduğu ekonomik, sosyal, kültürel, tarihi, coğrafi, psikolojik ve bireysel farklılıklardan etkilenmektedir (Šinkūnienė, 2005: 185).

Vergi kültürü kavramını vergi sistemi ve idaresi bağlamında ele alan yazarlardan birisi de Pausch (1992)'dir. Yazar, bir ülkenin vergi kültürünün, vergi sisteminin gelişimini belirleyen kişilerle yakından ilişkili olduğunu ifade etmektedir (Nerre, 2001b: 3).

Tanzi, vergi kültürünü mükellefin vergi bilinci olarak ifade etmektedir (Nerre, 2001b: 3). Dolayısıyla Tanzi'nin vergi kültürü kavramının temelinde mükellef yer almaktadır. Bazı çalışmalarda ise vergi kültürü hem mükellefleri hem de vergi idareleri ve vergi sistemlerini kapsayacak şekilde tanımlanmıştır. Örneğin, Camdessus (1997), Rusya'da vergi suçları ile mücadele konusunda gönüllü vergi uyumunun sağlanması gerektiğine dikkat

çekmekte ve şeffaf yasalarla gönüllü uyuma dayalı bir vergi ödeme "kültürü" oluşturulması gerektiğini ifade etmektedir.

Vergi kültürü kavramı vergi ve kültür kavramlarının birleşimiyle ortaya çıkmaktadır. Vergi kültürünü tanımlarken bu iki kavramın birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bahsi geçen bu tanımlarda vergi kavramı üzerine odaklanılmış ve kültür kavramı göz ardı edilmiştir (Nerre, 2008: 154). Ayrıca bu şekilde yapılan tanımlarda mükelleflerin birbirleriyle, vergi makamlarıyla ve mükelleflerin ve vergi düzenlemelerinin hazırlanmasından (hükümetler ve yasama organları) ve uygulanmasından (vergi idareleri) sorumlu olanların davranışları üzerinde etkili olan aktörlerle (baskı ve çıkar grupları ve akademisyenler vb.) etkileşimleri ihmal edilmektedir. Bu nedenle, bahsi geçen yazarlar tarafından ortaya konulan tanımların, vergi kültürü kavramının açıklanması bakımından önemli olsa da kavramın kapsamının ortaya konulması bakımından yeterli olmadığı söylenebilir.

Nerre ve Šinkūnienė, vergi kültürünü tanımlarken hem vergi hem de kültür kavramlarını birlikte ele almışlardır. Nerre, vergi kültürünü tanımlarken formel ve informel kurumlara dikkat çekmektedir. Nerre (2001a: 289), bir ülkeye özgü vergi kültürünü, bireylerin birbirleri arasında devam eden etkileşimler ve bu etkileşimler neticesinde ortaya çıkan normlar ve ağlar da dahil olmak üzere tarihsel olarak ülke kültürü içinde yerleşik olan, ulusal vergi sistemi ve bu vergi sisteminin uygulamasıyla bağlantılı olan formel ve informel kurumların bütünü şeklinde tanımlamaktadır. Nerre (2004: 4)'ye göre vergi kültürü, vergilendirme kültürü ile vergi ödeme kültüründen daha fazlasını ifade etmektedir.

Vergi kültürünü kurumlar bağlamında ele alan diğer bir yazar Šinkūnienė'dir. Šinkūnienė (2005: 186), ulusal kültürün bir parçası olan vergi kültürünü Şekil 22'de belirtilen tüm aktörler ile ilişkili bir kavram olarak tanımlamaktadır. Dolayısıyla, Nerre ve Šinkūnienė vergi kültürü kavramını; vergileme kültürü, vergi ödeme kültürü, mükelleflerin vergi ahlakı ve vergi bilincini de içerisine alan çatı bir kavram olarak tanımlamışlardır. Bu tanımlar ışığında vergi kültürü, bir toplumda vergi ile ilişkili olan ve Şekil 22'de gösterilen tüm aktörlerin tutum ve davranışlarını etkileyen, toplumun ulusal kültürünün içerisine

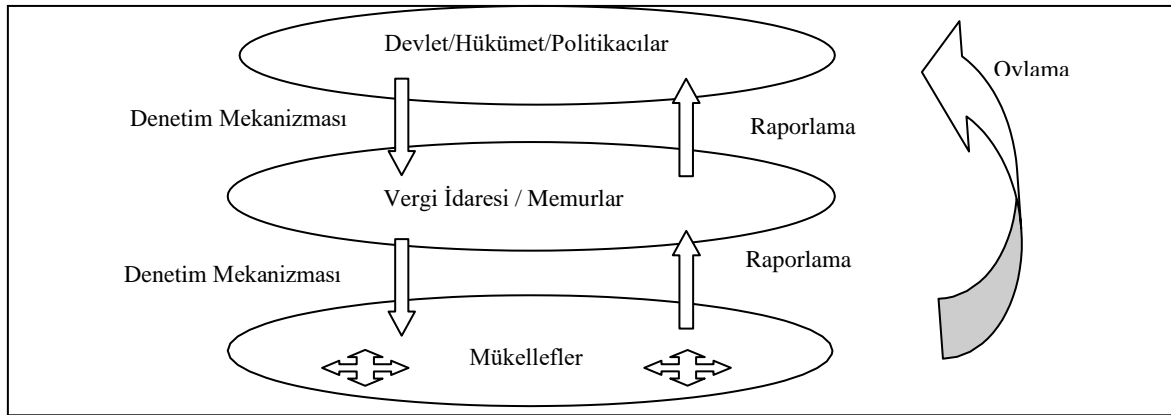
yerleşmiş olan ve bu kültürden ayrı düşünülmemesi gereken formel ve informal kurumlar şeklinde tanımlanabilir.

Vergi Kültürünün Modellenmesi

Vergi kültürü kavramının anlaşılabilmesi için aktörler arasındaki etkileşimin ortaya konulması gerekmektedir. Nerre yapmış olduğu çeşitli çalışmalarda bu etkileşime vurgu yapmaktadır (Nerre, 2001a; Nerre, 2004; Nerre, 2008 ve Blumenthal ve Nerre, 2003). Nerre, tarafından basitleştirilmiş vergi kültürü modeli ile iç içe geçmiş vergi kültürü modelleri literatüre kazandırılmıştır. Daha sonra iç içe geçmiş vergi kültürü modeli Canbay ve Çetin (2007) tarafından genişletilmiştir.

Basitleştirilmiş Vergi Kültürü Modeli

Nerre (2004) tarafından ortaya konulan bu model, vergi kültürünün siyasi karar alma süreci ile ilişkisini ifade etmektedir. Vergi kültürünü etkileyen çok sayıda aktör bulunmaktadır. Bu aktörlerin her birinin modele dahil edilmesi oldukça zordur. Bu nedenle yazar, vergi kültürü modelini üç aktör üzerine inşa etmiştir. Bunlar; hükümet, vergi dairesi ve vergi mükellefleridir.



Şekil 23. Basitleştirilmiş vergi kültürü modeli

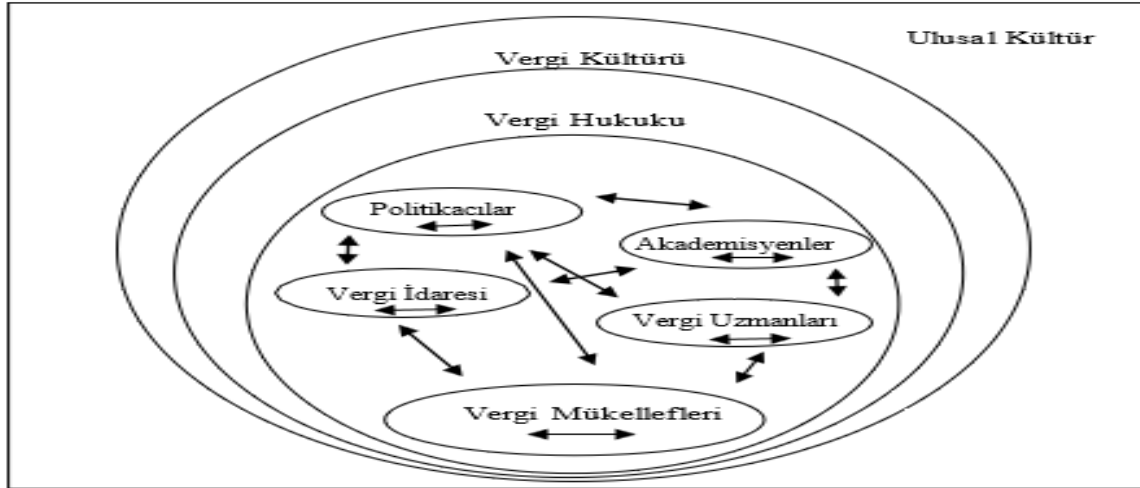
Kaynak: (Nerre, 2002: 35).

Bu model üç kısımda incelenebilir. Bunlardan ilki, vergi ile ilgili kuralların belirlendiği kısımdır. Vergi ile ilgili kurallar hükümetler tarafından belirlenmektedir. Başka bir ifadeyle hükümetler, oyunun kurallarını belirlemektedir. İkinci kısımda vergi idareleri yer almaktadır. Vergi idareleri, hükümetler tarafından belirlenen kuralları uygulayan ve mükellef ile iletişime geçen kurumlardır. Son kısımda ise mükellefler yer almaktadır. Mükellefler, bir vergi ödeyicisi olmanın yanı sıra aynı zamanda bir seçmen oldukları için vermiş oldukları oylar aracılığıyla vergi ile ilgili kuralların belirlenmesinde etkili olan aktörlerdir (Nerre, 2004: 7).

Şekil 23'te görüldüğü üzere Nerre, basitleştirilmiş vergi kültürü modelini denetim ve raporlama mekanizması üzerine inşa etmiştir. Denetim mekanizması, hükümetten mükelleflere, raporlama mekanizması ise mükelleflerden hükümetlere doğru ilerlemektedir. Hükümetler, vergi idarelerini ve vergi memurlarını, vergi idareleri ve memurları da vergi mükelleflerini denetlemektedir. Başka bir ifadeyle denetim mekanizması siyasi karar alma sürecinin en üst merciinden başlamakta ve mükelleflere doğru, raporlama mekanizması ise mükelleflerden başlamakta ve hükümetlere doğru ilerlemektedir. Bu modelde mükellefler, hükümetlerin almış olduğu kararları ve yapmış oldukları faaliyetleri izlemekte ve hükümetleri oyları ile ödüllendirmekte ya da cezalandırmaktadır.

İç İçe Geçmiş Vergi Kültürü Modeli

Şekil 24'te görüldüğü üzere vergi kültürü, ulusal kültürün bir parçasıdır. Vergi kültürü, vergi hukuku da dahil olmak üzere formel ve informal çok sayıda kurumu içerisinde barındırmaktadır.

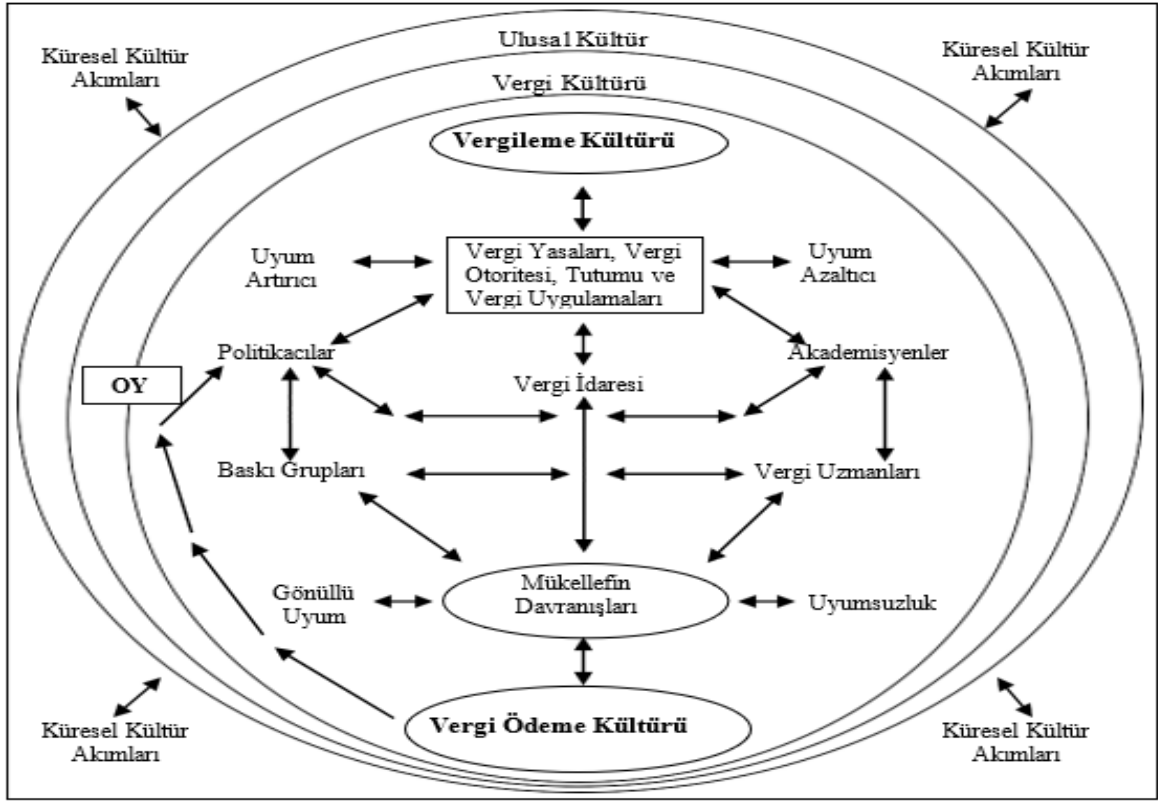


Şekil 24. İç içe geçmiş vergi kültürü modeli

Kaynak: (Blumenthal ve Nerre 2003: 55).

Şekil 24'teki oklar aktörlerin hem birbirleriyle (kutucuk içindeki oklar) hem de diğer aktörler ile etkileşimini ifade etmektedir. İç içe geçmiş vergi kültürü modeli, formel ve informal kurumların birbirleriyle ve diğer kurumlarla etkileşimini göstermektedir. Ayrıca bu modelde vergi kültürü, söz konusu bu etkileşimlerin sonucunda ortaya çıkmış ve ulusal kültürün içerisine yerleşmiş bir kurum olarak ifade edilmektedir (Nerre, 2001a: 288-290; Blumenthal ve Nerre, 2003: 55; Nerre, 2004: 5; Nerre, 2008: 155-156).

Blumenthal ve Nerre (2003: 55)'nin ortaya koymuş olduğu iç içe geçmiş vergi kültürü modeli Canbay ve Çetin (2007: 60-62) tarafından genişletilmiştir. Yazarlar; genelde toplumun özelde ise mükelleflerin sahip olduğu değerler (vergi kültürü) ile vergiye gönüllü uyum arasındaki ilişkiye değinmişlerdir. Şekil 25'te Canbay ve Çetin (2007) tarafından genişletilen vergi kültürü modeli gösterilmektedir.



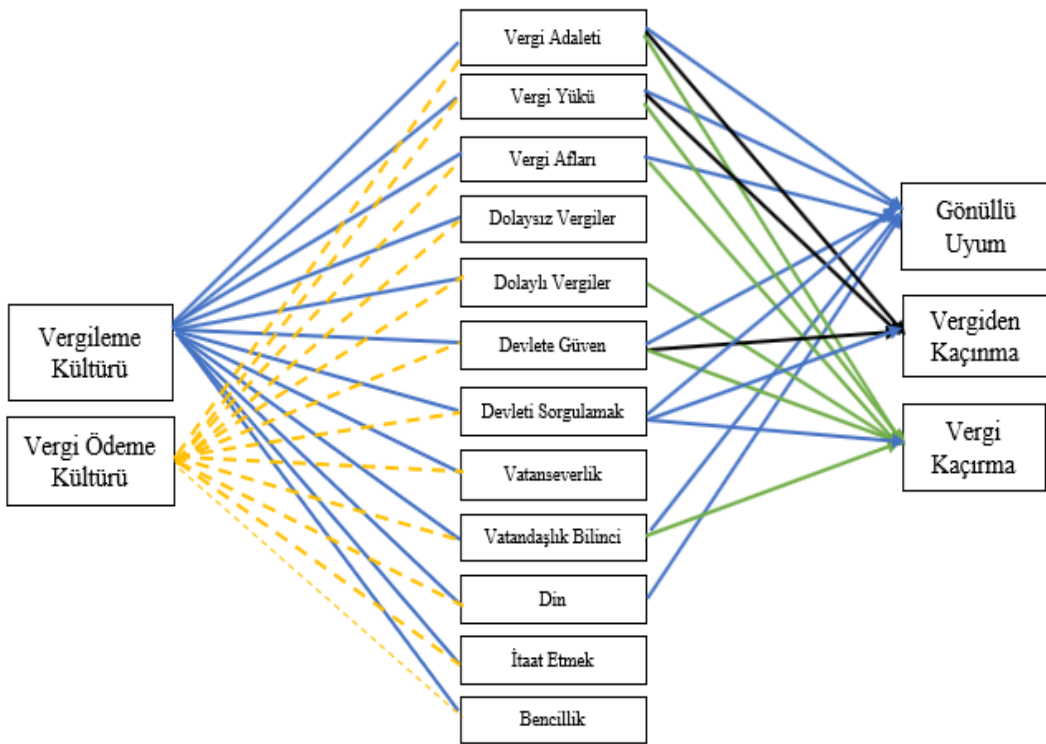
Şekil 25. İç içe geçmiş vergi kültürü modeli ve vergi davranışı

Kaynak: (Canbay ve Çetin, 2007:60).

Şekil 25'te görüldüğü üzere Canbay ve Çetin tarafından ortaya konulan vergi kültürü modeli, Blumenthal ve Nerre tarafından ortaya konulan modele kıyasla daha kapsamlıdır. Canbay ve Çetin (2007), iç içe geçmiş vergi kültürü modeline küresel kültür akımlarını, vergileme kültürünü, vergi ödeme kültürünü, mükellefin tutum ve davranışlarını, vergi otoritesinin tutum ve uygulamalarını ve baskı gruplarını eklemiştir (Yöney, 2019: 27-28).

Bu modelde vergi kültürü, vergileme kültürü ile vergi ödeme kültürünün birleşiminden oluşmaktadır. Vergileme kültürü; vergi yasaları, vergi idaresi ve vergi uygulamaları ile bunlar üzerinde doğrudan ya da dolaylı olarak etkili olan aktörlerin (politikacılar, akademisyenler, baskı ve çıkar grupları vb.), vergi ödeme kültürü ise mükelleflerin vergi ödeme ya da ödememe kararları ile tercih edilen karar üzerinde etkili olan aktörlerin (politikacıların ve vergi idarelerinin davranışları, vergi uzmanları, akademisyenler vb.) davranışlarını ifade etmektedir. Vergi uyumu, vergileme ve vergi

ödeme kültürleri içerisinde yer alan tüm aktörlerin birbirleriyle etkileşiminin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle geleneklerin, ahlaki değerlerin ve aktörler arasındaki etkileşimin kuvvetli olduğu toplumlarda vergi uyum düzeyi daha yüksek olurken, zayıf olduğu toplumlarda ise vergi uyum düzeyi düşük olmaktadır (Kaplan, 2023: 106). Bu noktada verileme ve vergi ödeme kültürünü etkileyen değerlerin neler olduğu sorusu önem kazanmaktadır. Şekil 26’da vergileme ve vergi ödeme kültürünün belirleyen değerler ile bu değerlerin vergi uyumu üzerine etkisi gösterilmektedir.



Şekil 26. Değerlerin vergi uyumu üzerine etkisi

Kaynak: (Yöney ve Altuğ, 2019: 206).

Şekil 26’da bir toplumda vergileme ve vergi ödeme kültürünü belirleyen/gösteren on iki değer gösterilmektedir. Bu değerler mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ya da vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Örneğin vergi adaletinin, devlete güvenin ve vatandaşlık bilincinin yüksek olduğu toplumlarda vergiye gönüllü uyum yüksek olurken, bu değerlerin düşük olduğu toplumlarda ise vergi uyumu düşük olmaktadır. Şekil 26’da en dikkat çekici değerlerden birisi devleti sorgulamaktır. Devletin sorgulanması

vergiye gönüllü uyuma katkı sağlayabileceği gibi vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışına da yol açabilir. Bu noktada kamusal kaynakların etkin kullanılıp kullanılmaması mükelleflerin vergiye uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Devlet ve devletin kurumlarının kamusal kaynakları etkin kullanması durumunda mükelleflerin vergiye gönüllü uyum artarken, kaynakların israfı, yolsuzluk ve rüşvet gibi kamu kurumlarının etkinliğini bozan faktörlerin yüksek olduğu durumlarda ise vergiden kaçınma ve vergi kaçırma artmaktadır.

Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu İlişkisi

Vergi kültürü gibi vergi ahlakı da uzunca bir süre araştırmacılar tarafından ihmal edilmiş bir kavramdır. Vergi ahlakı kavramının geçmişi 1960'lı yıllara dayanmaktadır. Kavram ilk olarak *Köln Psikoloji Okulu'nun* (Cologne School of Tax Psychology) temsilcileri olan Schmolders (1960) ve Strümpel (1969) tarafından kullanılmıştır. Yazarlar, ekonomik olgulara neoklasik iktisatçıların bakış açısını eleştirmişler ve ekonomik olguların açıklanmasında psikolojik faktörlerin rolüne dikkat çekmişlerdir. Özellikle vergi ahlakını, mükelleflerin vergi uyum davranışını açıklamada temel bir faktör olarak görmüşlerdir. (Alm ve McClellan, 2012: 2-3). Fakat vergi ahlakı, 1990'lı yıllara kadar ihmal edilmiştir. Başka bir ifadeyle kavram, 1990'lı yıllardan itibaren literatürde ilgi çekmeye başlamıştır (Torgler, 2011: 5).

Vergi ahlakı kavramı araştırmacılar tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Birçok araştırmacı, vergi ahlakını mükellefleri vergi ödemeye yönelten içsel bir motivasyon şeklinde tanımlamaktadır (Torgler, 2004a, 2005a, 2005b, 2007, 2012; Alm ve Torgler, 2004; Feld ve Frey, 2007; Cummings vd., 2009; Luttmer ve Singhal, 2014). Vergi ahlakını, Feld ve Frey (2002), Braithwaite ve Ahmed (2005) *içselleştirilmiş vergi ödeme yükümlülüğü* ve Torgler ve Murphy (2004) ise vergi etiği ile ilişkilendirerek açıklamaktadır.

Birçok araştırmacı vergi ahlakının yüksek vergi uyumunu açıklamada konusunda önemli bir faktör olduğunu ileri sürmektedir (Schwartz ve Orleans, 1967; Lewis, 1982; Roth, vd., 1989; Alm vd., 1992b, 1999; Frey, 1997, 2003; Feld ve Tyran, 2002). Bu noktada bireylerin vergi ahlakını neyin etkilediği konusu önemli hale gelmektedir.

Vergi ahlakı, her ne kadar içsel bir motivasyon olarak tanımlansa da dışsal birçok faktörden etkilenmektedir (Feld ve Frey, 2003: 3). Mükelleflerin vergi ahlakını etkileyen faktörlerden bir tanesi kurumsal kalitedir. Literatürde yapılan çok sayıda çalışmada kurumsal kalitenin vergi ahlakını ve vergi uyumunu arttırmada önemli bir faktör olduğu ortaya konulmuştur. Kamu kurumları gerçekleştirmiş oldukları politikalar ile mükelleflerin vergiye yönelik algılarını etkileyebilirler. Kapsayıcı ve kısıtlayıcı kamu kurumları toplumun vergi ahlakının yükselmesinde ya da azalmasında etkili olmaktadır. Kapsayıcı kamu kurumları, gerçekleştirmiş oldukları politikalar ile hem sosyal refahı hem de kamu kurumlarına güveni arttırmak suretiyle bireylerin vergi ahlakının artmasına katkı sağlayabilir (Torgler, 2003a, 2003b; Torgler vd., 2007; Torgler ve Schneider, 2007; Cummings vd., 2009; Cyan vd., 2016, 2017). Kısıtlayıcı kamu kurumları ise uygulamış oldukları politikalar ile toplumun vergi ahlakını düşürebilir. Dolayısıyla vergi ahlakını yükseltmek isteyen toplumlar kapsayıcı kurumlara önem vermelidirler.

Vergi ahlakını etkileyen ikinci bir faktör ise vergi; denetim, ceza ve afları ile gelir düzeyi gibi ekonomik etkenlerdir. Fakat ekonomik etkenlerin vergi ahlakı üzerine etkisi konusunda literatürde farklı görüşler söz konusudur. Bazı yazarlara göre, ekonomik faktörler vergi ahlakı üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir (Feld ve Frey, 2003; Torgler ve Werner, 2005; Torgler vd., 2007; Williams ve Horodnic, 2016). Vergi ahlakı düşük olan mükelleflerin vergiden kaçınması veya vergi kaçırması, dürüst mükellefler üzerindeki vergi yükünü arttırmaktadır. Bu da vergi ahlakı yüksek olan mükelleflerin, vergi ahlakı düşük olan mükelleflerce sömürülmesine yol açmaktadır. Vergi idareleri vergi ahlakı yüksek olan mükelleflerin sömürülmesini engellemek ve diğer mükelleflerin vergi ahlakını yükseltmek için ceza uygulayabilirler (Feld ve Frey, 2003: 3). Daha önce ifade edildiği üzere bu durum mükellefler nezdinde bir caydırıcılık etkisi de meydana getirebilir. Ayrıca bazı çalışmalara göre bireylerin gelir düzeyi ile vergi ahlakı arasında negatif bir ilişki söz konusudur (Alm ve Torgler, 2006: 6).

Mükelleflerin vergi ahlakını etkileyen faktörlerden bir diğeri ise adalettir. Genelde hükümetin özelde ise vergi düzenlemelerinin adaletli olup olmadığı konusu mükelleflerin vergi kanunlarına uyma konusundaki içsel motivasyonlarını etkilemektedir. Yapılan birçok çalışmada kamu kesiminin sunmuş olduğu hizmetlerin adil olduğu algısı arttıkça,

mükelleflerin vergi ahlakının da arttığı ortaya konulmuştur (Alm ve Gomez, 2008; Torgler, 2008; Çevik, 2016).

Din de vergi ahlakını etkileyebilmektedir. Din, yasa dışı faktörlerin azaltılmasında etkili olan önemli içsel faktörlerden bir tanesidir (Davidescu, 2022: 3). Birçok araştırmacı tarafından dinin vergi ahlakı ve vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği ortaya konulmuştur. (Torgler, 2006: 81; Mohdali ve Pope, 2014: 71).

Vergi ahlakını etkileyen diğer faktör ise toplumların demografik yapısıdır. Gerçekleştirilen çok sayıda çalışmada; yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi ve istihdam gibi faktörlerin vergi ahlakı üzerinde etkili olduğu kanıtlanmıştır (Torgler, 2003d: 283; Torgler, 2006: 81; Alm ve Torgler, 2006, 224; Martinez-Vazquez ve Torgler, 2009: 1).

Sosyal Sermaye ve Vergi Uyumu

Sosyal sermaye de vergi uyumunu etkileyen informel kurumlardan bir tanesidir. Putnam (1993: 167)'a göre sosyal sermaye, iş birliğini kolaylaştırmak suretiyle toplumun verimliliğini, etkinliğini ve üretkenliğini artırabilecek güven, normlar ve ağlar gibi sosyal organizasyonlardır.

Sosyal sermayeyi güç kavramıyla özdeşleştiren ve bireyler arasındaki sınıfsal farklılıkların temel kaynağı olarak gören Bourdieu (1986: 242)'ya göre sosyal sermaye, toplumsal ilişkilerden doğan ve belirli şartlar altında ekonomik sermayeye çevrilebilen sermayedir. Sosyal sermayenin iletişim yönünü ön plana çıkartan Fukuyama (2000: 3) sosyal sermayeyi, iki ya da daha fazla birey arasındaki iş birliğini teşvik eden somut gayri resmi bir norm olarak tanımlamaktadır.

Sosyal sermayenin normlar, ağlar ve güven yönlerini ön plana çıkartan Narayan (1997: 50)'a göre sosyal sermaye, sosyal ilişkilerde, sosyal yapılarda ve toplumun kurumsal

düzenlemelerinde gömülü olan kuralları, normları, yükümlülükleri ve güveni ifade etmektedir. Sosyal sermayenin bu tanımı hem mikro kurumsal düzeydeki sosyal sermayeyi hem de piyasadaki ekonomik etkileşimleri yöneten kural ve düzenlemeleri kapsar. Sosyal sermayenin etkinlik yönünü ortaya çıkartan Portes ve Landolt (2000: 532)'ye göre ise sosyal sermaye, daha geniş sosyal ağlara katılım neticesinde kaynakların güvence altına alınmasıdır.

Bu tanımlamalar ışığında genel olarak sosyal sermayenin; *ağlar, güven ve sosyal normlar* olmak üzere üç temel unsurunun bulunduğu söylenebilir. Sosyal sermaye ve vergi uyumu ilişkisi de bu üç alt unsur üzerinden ortaya çıkmaktadır. Fakat vergi uyumu ile ilgili literatür daha çok güven¹⁹ ve normlar üzerine odaklanmıştır.

Sosyal normlar, bir toplumda hem belirli bir sosyal bağlamda hangi davranış kalıplarının beklendiğini belirlemek hem de toplumda hangi davranış biçimlerine değer verildiğini veya hangi davranış biçimlerinin sosyal olarak reddedildiğini tanımlamak için genellikle yazılı olmayan ancak yaygın olarak kullanılan kurallardır. Toplumların içerisine yerleşmiş olan bu kurallar, çoğu zaman gayri resmi bir kontrol mekanizması görevi görerek yasaların uygulanmasına katkı sağlamaktadır (Onyx ve Bullen, 2000: 25). Vergi denetim oranlarının düşük olduğu birçok ülkede (daha önce ifade edildiği üzere birçok ülkede bu oran %1'in altındadır) bu tür gayri resmi kontrol mekanizmaları mükelleflerin vergi uyum davranışı üzerinde etkili olabilmektedir.

Literatürde gerçekleştirilen çok sayıda çalışmada sosyal normların mükelleflerin vergi uyum davranışı üzerinde pozitif yönde bir etkisinin olduğu ortaya konulmuştur. Alm vd. (2019: 638), tamamlayıcı normlar ile önyargı normlarının vergi uyumu üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Yazarlara göre her iki norm türü de vergi uyumunu olumlu etkilemektedir. Hunnt ve Iyer (2018), kişisel normların mükelleflerin gelir beyanını pozitif yönde etkilediğini tespit etmişlerdir. Nurwanah vd. (2018), subjektif normlar ile vergi ödeme niyeti arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Yazarlara göre, subjektif normlar mükelleflerin

¹⁹Güven ve vergi uyumu arasındaki ilişki, daha önce açıklandığı için burada tekrara düşmemek amacıyla verilmemiştir. Bu nedenle burada normlar üzerinde durulmuştur.

vergi ödeme niyetini pozitif etkilemektedir. Cullis vd. (2012), sosyal normların vergi uyumunu arttırdığını ve vergi uyumunu arttırmaya ve vergi kaçakçılığını azaltmaya yönelik politikalar belirlenirken sosyal normların dikkate alınması gerektiğini ifade etmektedir. Jimenez ve Iyer, (2016), normları sosyal ve kişisel normlar olmak üzere iki gruba ayırmışlardır. Yazarlara göre sosyal normlar, kişisel normları etkilemek suretiyle vergi uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Bobek vd., (2007) normları, subjektif normlar ve objektif normlar olmak üzere iki gruba ayırmıştır. Yazara göre her iki norm türü de vergi uyumunu olumlu etkilemektedir. Alm vd. (1995) Amerika Birleşik Devletleri ve İspanya'da vergi uyumunu etkileyen ekonomik olan ve olmayan faktörleri araştırmışlardır. Yazarlara göre, denetim, ceza ve vergi oranlarının aynı olması durumunda Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi uyum düzeyi İspanya'dan daha fazladır. Yazarlar bu durumu sosyal normlara bağlamaktadır. Dolayısıyla sosyal sermaye hem güven hem de sosyal normlar aracılığıyla mükelleflerin vergi uyum davranışını pozitif etkilemektedir.

3.4. Kurumsal Kalite ve Vergi Uyumu: Ampirik Literatür

Çalışmanın yöntem ve bulgularına değinmeden önce konu ile ilgili ampirik literatürün verilmesi oldukça önemlidir. Konu ile ilgili ampirik literatür; değişkenler arasındaki ilişkinin yönünün belirlenmesi, çalışma sonuçları ile literatürdeki diğer çalışmaların sonuçlarının karşılaştırılması ve sonuçlarda farklılık var ise bunun nedenlerinin ortaya konulması açısından önem arz etmektedir.

Kurumların vergi uyumu üzerine etkisi araştıran literatür iki gruba ayrılabilir. Birinci grup literatürde doğrudan kurumların vergi uyumu üzerine etkisine odaklanılmaktadır. İkinci grup literatürde ise kurumların vergi uyumu üzerine etkisi dolaylı olarak araştırılmaktadır. Bu grupta kurumlar; vergi gelirlerini, vergi ahlakını, vergi gayretini, vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırılmayı etkilemek suretiyle dolaylı olarak vergi uyumu üzerinde etkili olup olmadığı konusu araştırılmaktadır. Bu kısımda öncelikle kurumların vergi uyumu üzerine doğrudan etkisini inceleyen çalışmalara ve devam eden kısımda ise dolaylı etkileri araştıran çalışmalara yer verilmektedir.

Vincent (2023), 49 Latin Amerika ve Afrika ülkesinde dikey vergilendirme hakları ve vergi uyum normları arasındaki ilişkiyi genelleştirilmiş doğrusal karma modeli ile incelemiştir. Çalışma 2020 yılını kapsamaktadır. Yazar dikey vergilendirme hakkı bağlamında çok sayıda değişkeni çalışmasında kullanmıştır. Bu değişkenlerden üç tanesi kurumsal kalite ile ilgili olup, bunlar demokrasi, siyasi katılım ve kurumlara güvendir. Çalışmanın bulgularına göre demokrasi ve kurumlara güven vergi uyumunu pozitif etkilerken, siyasi katılım ise negatif etkilemektedir.

Jimoh vd. (2022) Güney Batı Nijerya'da kurumsal kalitenin mükelleflerin davranışları üzerinde etkili olup olmadığını araştırmışlardır. Araştırmada değişkenler arasındaki ilişki kısmi en küçük kareler yapısal eşitlik modeli ile incelenmiştir. Yazarlara göre bölgedeki kurumların kalitesinin düşük olması mükelleflerin vergi kanunlarına uyumsuzluk göstermesine neden olmaktadır. Yazarlar, bürokratik kalitenin artırılmasının ve mükellef dostu vergi politikaları benimsenmesinin bu uyumsuzluğu azaltacağını ileri sürmektedir.

Abu Bakar vd. (2021), Malezya'da kurumsal kalite ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi yapısal eşitlik modeli ile incelemiştir. Vergi uyumuna ilişkin veri anket yöntemiyle elde edilmiştir. Kurumsal kalite değişkenine ilişkin veriler ise Dünya Bankası'nın yayınladığı *Dünya Yönetişim Göstergeleri* veri setinden elde edilmiştir. Çalışmada politik istikrar ve hukukun üstünlüğünün vergi uyumunu artırdığı tespit edilmiştir. Diğer yandan katılımcılık ve hesap verebilirlik ile hükümet istikrarının vergi uyumu üzerindeki etkisi teorik olarak beklendiği üzere pozitif çıkmıştır. Fakat bu iki değişken istatistiksel açıdan ise anlamlı çıkmamıştır. Düzenleyici kalite ve yolsuzluğun kontrolü değişkenleri ise analize dahil edilmemiştir.

Felix ve Rufus (2021), Nijerya'da kurumsal kalitenin kişisel gelir vergisi üzerine etkisini analiz etmişlerdir. Çalışma 2020 yılını kapsamaktadır. Çalışmada veriler anket yöntemiyle elde edilmiştir. Bulgulara göre kurumsal kalite ile vergi uyumu arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur. Nijerya'da kurumsal kalite ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi inceleyen farklı çalışmalarda da benzer sonuçlar elde edilmiştir. Mustapha vd. (2015) de

kurumsal kalite ile gelir vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışları arasında doğrusal bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Türedi ve Topal (2016) 60 ülkede demokrasi ve vergilendirme düzeyi arasındaki ilişkiyi panel nedensellik testi ile incelemişlerdir. Çalışmada vergilendirme düzeyi ödenen vergilerin GSYİH'ya oranı olarak alınmıştır. Demokrasi göstergesine ilişkin veriler Freedom House tarafından yayınlanan politik haklar ve sivil özgürlükler endeksi, The Economist Intelligence Unit (EIU) tarafından yayınlan demokrasi endeksi ve polity IV veri setinden elde edilmiştir. Yazarlara göre demokratikleşme düzeyi arttıkça devlet ve birey arasındaki ilişki güçlenmektedir. Bunun neticesinde vergisini zamanında ödeyen kişi sayısı artmakta ve böylelikle vergilendirme düzeyi yükselmektedir.

Surugiu vd. (2021), Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde hukukun üstünlüğü ve politikacılara güvenin vergi uyumu üzerine etkisini vektör hata düzeltme modeli ve yapısal eşitlik modeliyle incelemişleridir. Çalışma 2007-2017 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışma kapsamında vergi uyumu değişkeni, bireysel ya da hanehalkı gelirleri üzerinden toplanan vergilerin GSYİH'ye oranıyla elde edilmiştir. Politikacılara güven ve hukukun üstünlüğü değişkenleri ise Dünya Bankası verilerinden elde edilmiştir. Bulgulara göre hem politikacılara güven hem de hukukun üstünlüğü değişkeni vergi uyumunu arttırmaktadır.

Erul (2020) AB ve OECD üyesi ülkelerde vergi uyumunu etkileyen sosyal ve ekonomik faktörleri panel veri analizi yöntemiyle incelemiştir. Çalışma 2008-2016 dönem aralığını kapsamaktadır. Değişkenler arasındaki ilişkinin analizinde AB ülkeleri için rassal etkiler, OECD ülkeleri için ise sabit etkiler tahmincisi kullanılmıştır. Çalışmada vergi uyumu değişkenine ilişkin veri, PwC grup ve Dünya Bankası tarafından yayınlanan vergi ödeme (paying taxes) veri setinden elde edilmiştir. Çalışma kapsamında bağımsız değişkenler ise denetim ve muhasebe standartlarının gücü, uluslararası ticaret özgürlüğü, hukukun üstünlüğü, sosyal sermaye, eğitim ve cinsiyet eşitsizliği olarak belirlenmiştir. Bu değişkenlerden denetim ve muhasebe standartlarının gücü, uluslararası ticaret özgürlüğü, hukukun üstünlüğü formel, sosyal sermaye ise informal kurumları temsil etmektedir. Bulgulara göre bu değişkenlerden denetim ve muhasebe standartlarının gücü haricindeki tüm

değişkenler her iki ülke grubu için de vergi uyumu üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkiye sahiptir. Denetim ve muhasebe standartlarının gücünün vergi uyumu üzerine etkisi; AB ülkelerinde olumsuz ve istatistiksel olarak anlamsızken, OECD üyesi ülkelerde ise olumlu ve istatistiksel olarak anlamlıdır.

Augustine vd. (2019b) Nijerya’da hukukun üstünlüğünün ve hükümete güvenin vergi uyumu üzerine etkisini sıradan doğrusal en küçük kareler (OLS) regresyon analizi ve varyans analizi (Anova) ile incelemiştir. Çalışma 2016 yılını kapsamaktadır. Yazarlara göre her iki değişken de vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.

Mas’ud vd. (2019) 41 Asya ülkesinde güven ve gücün vergi uyumu üzerine etkisini en küçük kareler yöntemiyle analiz etmişlerdir. Çalışma 2016 yılını kapsamaktadır. Çalışmada bağımlı değişken olan vergi uyumu değişkeni, vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranı olarak belirlenmiştir. Güven değişkeni, Uluslararası Şeffaflık Örgütü tarafından yayınlanan yolsuzluk algılama endeksinden (bu veri aynı zamanda kurumsal kalitenin bir göstergesidir), güç değişkeni ise dünya yönetim göstergeleri verisinden elde edilmiştir. Yazarlara göre iki değişken de vergi uyumunu olumlu etkilemekle birlikte, güvenin vergi uyumu üzerindeki etkisi daha yüksektir. Mas’ud vd. (2014) de aynı verileri kullanarak 49 Afrika ülkesinde regresyon analizi ile benzer sonuca ulaşmışlardır.

D’Attoma (2019: 119), güney ve kuzey İtalya’da vergi uyumu farklılığının bölgelerin kurumsal yapısından kaynaklanıp kaynaklanmadığını anket yöntemiyle analiz etmiştir. Yazara göre kuzeydeki formel ve informal kurumlar verimli çalışarak, mükelleflerin vergi uyumluluğunu arttırırken, güneydeki formel ve informal kurumlar ise verimsiz (ya da daha az verimli) çalışarak bu bölgede yaşayan mükelleflerin vergi ödeme istekliliğini olumsuz etkilemektedir.

Dayioğlu (2018) düşük, orta ve yüksek gelir düzeyine sahip 120 ülkede vergi uyumunu etkileyen faktörleri sabit ve rassal etkiler yöntemleriyle analiz etmiştir. Çalışma 2008-2016 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışma kapsamında bağımlı değişken olan vergi uyumu değişkeni PwC grup ve Dünya Bankası tarafından yayınlanan vergi ödeme veri

setinden elde edilmiştir. Bağımsız değişkenler ise denetim ve muhasebe standartlarının gücü İnsani Kalkınma Endeksi, Ekonomik Gelişmişlik Endeksi, yönetim, politik istikrar, regülasyonların etkinliğini, sosyal sermaye ve devletin etkinliği olarak belirlenmiştir. Politik istikrar, denetim ve muhasebe standartlarının gücü ve yönetim endeksinin vergi uyumu üzerindeki etkisi tüm ülke grupları için anlamlıdır. Sosyal sermayenin vergi uyumu üzerine etkisi düşük ve yüksek gelirli ülkelerde pozitif, diğer ülke gruplarında ise negatiftir. İnsani kalkınmanın vergi uyumu üzerine etkisi ise yüksek gelirli ülkelerde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı iken diğer ülkelerde ise anlamsızdır.

Baum vd. (2017) 147 ülkede yolsuzluk, vergi gelirleri ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi, genelleştirilmiş momentler yöntemi (dinamik panel veri analizi) ile incelemişlerdir. Çalışma 1994-2015 dönem aralığını kapsamaktadır. Bulgulara göre yolsuzluk ve vergi gelirleri arasında negatif bir ilişki söz konusudur. Yazarlar, yolsuzluk ve vergi gelirleri arasındaki bu ters ilişkide yolsuzluk ve vergi uyumu arasındaki ilişkinin etkili olduğunu ileri sürmektedir. Yolsuzluk ile vergi uyumu arasında negatif bir ilişki söz konusudur. Dolayısıyla yolsuzluğun artması, vergi uyumunu azaltarak vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır.

Cheng ve Zeng (2017), Çin’de yolsuzluk, vergi uyumu ve vergi kayıpları arasındaki ilişkiyi regresyon analizi ile incelemişlerdir. Çalışma 2000-2014 dönem aralığını kapsamaktadır. Vergi uyumu değişkenine ilişkin veri, kayıt dışı ekonominin GSYİH’ye oranı ile elde edilmiştir. Oranın düşüklüğü yüksek vergi uyumuna işaret etmektedir. Yolsuzluğa ilişkin veri ise Uluslararası Şeffaflık Örgütü tarafından yayınlanan yolsuzluk algılama endeksinden elde edilmiştir. Çalışmanın bulgularına göre iki değişken arasında negatif bir korelasyon söz konusudur. Başka bir ifadeyle yolsuzluğun azalması vergi uyumunu arttırmaktadır.

Alon ve Hageman (2013) geçiş ekonomilerinde yolsuzluğun ve kurumlara güvenin vergi uyumu üzerine etkisini sabit etkiler modelini kullanarak incelemişlerdir. Çalışma 2005 yılını kapsamaktadır. Değişkenlere ilişkin veriler Çevre ve Kurumsal Performans Anketi (Environment and Enterprise Performance Survey)’den elde edilmiştir. Yazarlara göre iki

kurumsal değişken de vergi uyumu üzerinde önemli etkiye sahiptir. Yolsuzluk ile vergi uyumu arasında negatif, kurumsal güven ile vergi uyumu arasında ise pozitif bir ilişki söz konusudur. Dolayısıyla yolsuzluğun azalması ve kurumlara güvenin artması vergi uyumunu olumlu yönde etkilemektedir.

Alabede vd. (2011b) Nijerya’da kurumsal kalitenin mükelleflerin vergi ödeme ya da ödememe davranışları üzerindeki etkisini regresyon analizi ile incelemiştir. Çalışmada mükellef davranışına ilişkin veri, anket yöntemiyle elde edilmiştir. Kurumsal kalite göstergesi olarak da demokratik hesap verilebilirlik, yolsuzluğun kontrolü, hukukun üstünlüğü, hükümetin etkinliği ve politik istikrar değişkenleri kullanılmıştır. Yazarlara göre kurumsal kalite vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.

Cummings vd. (2009) Botswana ve Güney Afrika’da mükelleflerin vergi uyum davranışı üzerinde etkili olan ekonomik ve ekonomik olmayan faktörleri rassal etkiler yöntemiyle analiz etmişlerdir. Çalışma 2000 yılını kapsamaktadır. Bağımlı değişkene ilişkin veri, mükelleflere yöneltilen *vergiden kaçınırım* önermesinden elde edilmiştir. Bağımsız değişkene ilişkin veriler ise üç grupta toplanmıştır. Birinci grupta; denetimler ve cezalar, vergi afları, vergi oranı, stopaj gibi mükelleflerin vergi uyum davranışı üzerinde etkili olan ekonomik faktörler yer almaktadır. İkinci grupta; yolsuzluğun kontrolü, hukukun üstünlüğü, fpolitik istikrar, hükümet düzenlemelerinin kalitesi, regülasyonların kalitesi, ifade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik, yolsuzluk, hukuk ve düzen, içsel ve dışsal çatışmalar, hükümetin istikrarı, demokratik hesap verilebilir, etnik tansiyon, ekonomik özgürlük endeksi, mali yük, mülkiyet hakları, informel piyasalar, kurumsallaşmış demokrasi değişkenleri yer almaktadır²⁰. Üçüncü grupta ise sosyal ve demokratik faktörler, çalışma durumu ve kültürel faktörler ile kontrol değişkenler yer almaktadır. Çalışmanın bulgularına göre hem ekonomik faktörler hem de kurumsal faktörler mükelleflerin vergi uyum davranışını olumlu yönde etkilemektedir.

²⁰ Bazı değişkenlerin iki kez yazılmış olmasının sebebi, ilgili çalışmada verilerin farklı endekslerden elde edilmiş olmasıdır. Örneğin yolsuzluğun kontrolü verisi Dünya Bankasından, Yolsuzluk verisi ise PRS gruptan elde edilmiştir.

Torgler vd. (2007) vergi uyumu ile vergi ahlakı ve politik kurumların kalitesi arasındaki ilişkiyi analiz etmişlerdir. Yazarlar, değişkenler arasındaki ilişkiyi rassal etkiler yöntemiyle incelemişlerdir. Çalışmada vergi uyumu ve vergi ahlakını temsil eden değişken, Dünya Değerler Anketi (World Value Survey)'nden politik kurumların kalitesine ilişkin veriler ise Dünya Bankası tarafından yayınlanan yönetim göstergeleri veri setinden elde edilmiştir. Çalışmanın bulgularına göre vergi ahlakı ile vergi uyumu ve politik kurumların kalitesi ile vergi ahlakı arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur. Politik kurumların kalitesi, vergi ahlakı kanalıyla vergi uyumunu etkilemektedir. Başka bir ifadeyle hukukun üstünlüğü, hesap verilebilirlik, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, hükümet düzenlemelerinin kalitesi ve politik istikrar mükelleflerin vergi ödeme istekliliği üzerinde olumlu yönde etkili olmaktadır.

Picur ve Riahi-Belkaoui (2006) gelişmiş ve gelişmekte olan 30 ülkede yolsuzluğun kontrolü ve bürokrasinin vergi uyumu üzerine etkisini incelemişlerdir. Vergi uyumu değişkeni küresel rekabet edebilirlik raporlarından, yolsuzluğun kontrolü verisi Dünya Bankası'ndan, bürokrasi verisi ise Kaufman vd. (2002) çalışmasından elde edilmiştir. Yazarlara göre vergi uyumu ve yolsuzluğun kontrolü arasında doğrusal, bürokrasi arasında ise zıt yönlü bir ilişki söz konusudur. Başka bir ifadeyle yolsuzluğun kontrolü arttıkça ve bürokrasi azaldıkça vergi uyumu da artmaktadır.

Wu ve Teng (2005) 58 ülkede vergi uyumunu belirleyen ekonomik ve ekonomik olmayan faktörleri en küçük kareler yöntemiyle analiz etmişlerdir. Çalışma 1996-2020 dönem aralığını kapsamaktadır. Vergi uyumu ile ilgili veri, Dünya Ekonomik Forumu tarafından yayınlanan küresel rapordan elde edilmiştir. Çalışmada bağımsız değişkenler ise vergi oranı, kişi başı GSYİH, enflasyon oranı, yolsuzluk, politik haklar ve hükümet harcamalarının etkinliği olarak belirlenmiştir. Yazarlara göre hükümet harcamalarının etkinliği, yolsuzluk ve politik haklar vergi uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Belirtilen değişkenlerde meydana gelen bir iyileşme vergi uyumunu arttırmaktadır.

Kurumsal kalitenin vergi uyumu üzerine dolaylı etkileri farklı kanallardan ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan ilki, vergi ahlakıdır. Literatürde vergi ahlakı ile vergi uyumu

arasında doğrusal bir ilişkinin olduğu kabul görmektedir (Alm ve Torgler 2012; Cumming vd., 2009, Torgler 2007 ve 2003). Bu bağlamda vergi ahlakını etkileyen faktörlerin vergi uyumunu da etkilediğini söylenebilir. Diğer bir ifade ile vergi uyumu bakımından vergi ahlakı güçlü bir belirleyici konumundadır. Buna ilişkin literatür takip eden kısımda verilmektedir.

Torgler ve Schneider (2009), gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kalite, kayıtdışı ekonomi ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi en küçük kareler yöntemiyle incelemişlerdir. Çalışma 1990-1999 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışmada vergi ahlakını temsil eden değişken, *Dünya Değerler Anketi'nden* elde edilmiştir. Kayıt dışı ekonomi verisi yazarlar tarafından hesaplanmıştır. Kurumsal kaliteye ilişkin veriler ise Dünya Bankası tarafından yayınlanan yönetişim göstergeleri veri setinden elde edilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre kurumsal kalite ile vergi ahlakı arasında pozitif kayıt dışı ekonomi arasında ise negatif yönlü bir ilişki söz konusudur. Buna göre kurumsal kalite düzeyinde ve vergi ahlakında meydana gelen bir iyileşme kayıtdışı ekonomi düzeyini azaltmaktadır.

Frey ve Torgler (2007), 14 Avrupa ülkesinde kurumsal kalitenin vergi ahlakı üzerine etkisini araştırmışlardır. Çalışmada tahmin yöntemi olarak iki aşamalı en küçük kareler yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada bağımlı değişken *Avrupa Değerler Anketi'nde* (European Values Survey) yer alan *imkanınız varsa vergi kaırırdım ve size göre yurttaşlarınızdan kaç tanesi fırsatını bulması halinde vergi kaçırır (4 tümü, 1(hiç biri)* ifadelerine verilen yanıtlardan elde edilmiştir. Kurumsal kalite değişkenine ilişkin veriler ise Dünya Bankası tarafından yayınlanan yönetişim göstergeleri veri setinden elde edilmiştir. Çalışmada yaş, cinsiyet, eğitim, medeni durum ve işsizlik ise kontrol değişkenler olarak belirlenmiştir. Bulgulara göre kurumsal kalite ile vergi ahlakı ve vergi ahlakı ile de vergi uyumu arasında pozitif yönlü ve güçlü bir ilişki söz konusudur. Dolayısıyla kurumsal kalite vergi ahlakı üzerinden vergi uyumunu artırabilmektedir.

Torgler ve Schneider (2007), gelişmiş ve gelişmekte olan çok sayıda ülkede kurumsal kalite, vergi ahlakı ve kayıtdışı ekonomi arasındaki ilişkiyi, sabit etkiler, iki aşamalı en

küçük kareler ve sıradan en küçük kareler yöntemleriyle analiz etmişlerdir. Çalışma 1990-2000 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışmada vergi ahlakını temsil eden değişken, Dünya Değerler Anketi'nden elde edilmiştir. Kayıt dışı ekonomi verisi yazarlar tarafından hesaplanmıştır. Kurumsal kalite göstergeleri ise PRS Grup, Dünya Bankası ve Fraser Institute tarafından yayınlanan endekslerden elde edilmiştir. Çalışmada 25'ten fazla kurumsal kalite göstergesi analize dahil edilmiştir. Bulgulara göre kurumsal kalite vergi ahlakını pozitif yönde; vergi ahlakı ve kurumsal kalite ise kayıtdışı ekonomi düzeyini negatif yönde etkilemektedir.

Torgler (2005b), İsviçre'de doğrudan demokrasi ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi ağırlıklı sıralı probit yöntemiyle analiz etmiştir. Çalışma 1999 yılını kapsamaktadır. Çalışmada veriler *Uluslararası Sosyal Araştırma Programı* (International Social Survey Programme)'ndan elde edilmiştir. Torgler, doğrudan demokrasinin vergi ahlakını, vergi ahlakının da vergi uyumunu arttırdığını tespit etmiştir.

Torgler (2003a), İsviçre'de kurumsal kalite ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi ağırlıklı en küçük kareler modelleri ve ağırlıklı sıralı probit modelleri ile incelemiştir. Çalışma 1996 ve 1999 yıllarını kapsamaktadır. Çalışmada veriler, Dünya Değerler Anketi ve Uluslararası Sosyal Araştırma Programı'ndan elde edilmiştir. Bulgulara göre kurumsal kalite vergi ahlakını arttırmaktadır. Ayrıca vergi ahlakı ile vergi uyumu arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur. Sonuç olarak kurumsal kalite vergi ahlakını vergi ahlakı da vergi uyumunu olumlu yönde etkilemektedir.

Kurumsal kalitenin vergi uyumu üzerindeki dolaylı etkisi vergi kapasitesi üzerinden de ortaya çıkabilmektedir. Vergi kapasitesi, gönüllü ya da zorunlu olarak ödenen vergiler ile vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yoluyla ödenmeyen vergilerin toplamı şeklinde tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi kapasitesi bir ülkede devletin yasalara uygun bir şekilde elde edebileceği en üst gelir düzeyini ve tam vergi uyumunu ifade etmektedir. Fakat birçok ülkede farklı nedenlerden dolayı vergi uyum düzeyi vergi kapasitesinin altında kalmaktadır. Bu noktada, vergi kapasitesine ne kadar yaklaşıldığını gösteren vergi geliri ve vergi gayreti ile vergi kapasitesinden ne kadar uzaklaşıldığını gösteren vergiden kaçınma ve

vergi kaçırma bir ülkede vergi uyum düzeyi açıklama konusunda önemli göstergeler haline gelmektedir. İşte kurumsal kalite bu göstergeleri etkilemek suretiyle de vergi uyumu üzerinde etki doğurabilmektedir.

Rashid vd. (2022a) Asya ülkelerinde kurumsal faktörlerin vergi kaçakçılığı üzerine etkisini statik etkiler yöntemleriyle analiz etmişlerdir. Çalışma 2011-2015 dönem aralığını kapsamaktadır. Kurumsal kaliteye ilişkin değişkenler Dünya Ekonomik Forumu'ndan elde edilmiştir. Bulgulara göre, yolsuzluk, vergi regülasyonları ve hükümetin istikrarı mükelleflerin vergiden kaçınma davranışı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Başka bir ifadeyle daha kaliteli ve kapsamlı ekonomik politikalar vergiden kaçınmayı azaltmaktadır.

Rashid vd. (2022b), 20 gelişmiş ve 17 gelişmekte olan ülkede iyi yönetişimin (kurumsal kalitenin) mükelleflerin vergi kaçakçılığı (vergi uyumsuzluğu) üzerine etkisini en küçük kareler yöntemi ile incelemişlerdir. Çalışma 2002-2015 dönem aralığını kapsamaktadır. Vergi kaçakçılığına ilişkin veriler literatürdeki çalışmalardan, kurumsal kaliteye ilişkin veriler ise Dünya Bankası tarafından yayınlanan yönetişim göstergeleri veri setinden elde edilmiştir. Araştırmada kurumsal kalite ile vergi kaçakçılığı arasında negatif ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle kurumsal kalite arttıkça vergi kaçakçılığı azalmakta ve vergi uyumu artmaktadır.

Wijaya ve Prayer (2022), gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerini etkileyen faktörleri rassal ve sabit etkiler modelleriyle incelemişlerdir. Çalışma 2002-2018 dönemini kapsamaktadır. Çalışmada vergi gelirleri üzerine etkisi araştırılan faktörlerden birisi de kurumsal kalitedir. Kurumsal kaliteyi temsil eden veri Dünya Bankası'ndan alınmıştır. Bulgulara göre politik istikrar ve şiddetin yokluğu, katılımçılık ve hesap verebilirlik, hükümet etkinliği, regülasyonların kalitesi ve hukukun üstünlüğü vergi gelirlerini olumlu ve güçlü bir şekilde etkilemektedir.

Hassan vd. (2021b), Pakistan'da kurumsal kalitenin vergi gelirleri üzerine etkisini ARDL eş bütünleşme testi ile incelemişlerdir. Çalışma 1976-2019 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışmada kurumsal kaliteyi temsil eden değişkenler olarak ICRG veri

setinde yer alan hükümetin istikrarı, hukuk ve düzen, iç ve dış çatışmalar verileri kullanılmıştır. Yazarlara göre belirtilen tüm değişkenler vergi geliri üzerinde güçlü ve pozitif bir etkiye sahiptir.

Günay ve Topal (2021) Sahra Altı Afrika ülkelerinde kurumsal kalitenin vergi gayreti üzerine etkisini en küçük kareler, sabit etkiler ve iki aşamalı sistem genelleştirilmiş momentler yöntemleriyle analiz etmişlerdir. Çalışma 2002-2015 dönem aralığını kapsamaktadır. Kurumsal kaliteye ilişkin veriler Dünya Bankası tarafından yayınlanan yönetim göstergeleri veri setinden elde edilmiştir. Yazarlara göre hukukun üstünlüğü, ifade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenlemelerin kalitesi ve politik istikrar vergi gayretini olumlu etkilemektedir.

Islam vd. (2020), 7 SAARC üyesi ülkede (Bangladesh, Bhutan, India, Maldives, Nepal, Pakistan ve Sri Lanka) hükümet politikalarının mükelleflerin vergi kaçırma davranışını nasıl etkilediğini genelleştirilmiş en küçük kareler, sabit ve rassal etkiler yöntemleriyle incelemişlerdir. Çalışma 1998-2015 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışmada vergi kaçırma yönelik veri, *Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund) (IMF) 'nun Dünyadaki Kayıtdışı Ekonomiler: Son 20 Yılda Ne Öğrendik? (Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?)* adlı raporlarından elde edilmiştir. Hükümet politikalarına ilişkin veriler ise Heritage Vakfı tarafından yayınlanan ekonomik özgürlük endeksinden elde edilmiştir. Bu bağlamda çalışmada; mülkiyet hakları, parasal özgürlük, yatırım özgürlüğü, finansal özgürlük, hükümetin büyüklüğü verileri bağımsız değişken olarak kullanılmıştır. Çalışma kapsamında vergi oranları, GSYİH, tarım sektörünün büyüklüğü ve işsizlik ise kontrol değişkenler olarak kullanılmıştır. Bulgulara göre ekonomik özgürlük düzeyi arttıkça mükelleflerin vergi kaçırma davranışı azalmaktadır. Başka bir ifadeyle kurumsal kalite arttıkça mükellefler kanunlara uymaya daha istekli olmaktadır.

Mohammed ve Sanusi (2020) 15 Batı Afrika ülkesinde bazı kurumsal kalite göstergelerinin vergi gelirleri üzerine etkisini panel veri analizi ile incelemişlerdir. Çalışma 2009-2018 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışmada kurumsal kalite göstergeleri olarak;

politik istikrar, regülasyonların kalitesi ve yolsuzluğun kontrolü verileri kullanılmıştır. Yazarlara göre yolsuzluğun kontrolü ve politik istikrar vergi gelirlerini arttırırken, regülasyonların kalitesi ise vergi gelirlerini azaltmaktadır.

Hussain vd. (2016), gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kalitenin vergi gelirleri üzerine etkisini çoklu regresyon yöntemiyle analiz etmişlerdir. Çalışma 2009-2013 dönem aralığını kapsamaktadır. Kurumsal kaliteye ilişkin veriler Dünya Bankası'ndan alınmıştır. Yazarlara göre kurumsal kalite ile vergi gelirleri arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur.

Lien (2015), gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kalitenin vergi gelirleri üzerine etkisini dinamik panel veri yöntemiyle incelemiştir. Çalışma 1996- 2013 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışmada kurumsal kalite değişkenine ilişkin veriler Dünya Bankası'ndan elde edilmiştir. Çalışmanın bulgularına göre kurumsal kalite ile vergi gelirleri arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur. Başka bir ifadeyle kurumsal kalite arttıkça vergi gelirleri de artmaktadır.

Phuong (2015) kurumsal kalitenin vergi gelirleri üzerine etkisini dinamik panel veri yöntemiyle analiz etmiştir. Çalışma, 1996-2014 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışma kapsamında ülkeler gelir düzeylerine göre üç gruba ayrılmıştır. Çalışmada kurumsal kaliteye ilişkin veriler Dünya Bankası'ndan elde edilmiştir. Çalışmada kişi başına GSYİH, enflasyon, ulusal yatırımların GSYİH'ye oranı, genel hükümet harcamalarının GSYİH'ye oranı kontrol değişkenler olarak kullanılmıştır. Yazara göre kurumsal kalite ile vergi gelirleri arasında pozitif yönlü bir ilişki söz konusudur.

Hossain (2014), gelişmiş ve gelişmekte olan 55 ülkede kurumsal kalitenin vergi gayreti üzerine etkisini sabit ve rassal etkiler yöntemleriyle analiz etmiştir. Çalışma 2002-2012 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışmada vergi gayreti ve kurumsal kalite verileri Dünya Bankası'ndan elde edilmiştir. Bulgulara göre yüksek kurumsal kalite mükelleflerin vergi ödeme istekliliğini arttırmak suretiyle vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlamaktadır.

Dioda (2012), 32 Latin Amerika ülkesinde demokrasinin vergi gelirleri üzerine etkisini incelemiştir. Çalışma 1990-2009 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışmada demokrasi göstergesi olarak, Freedom House tarafından yayınlanan politik haklar ve sivil özgürlükler endeksi verisi kullanılmış ve tahmin yöntemi olarak rassal etkiler yöntemi kullanılmıştır. Bulgulara göre belirtilen ülkelerde politik haklar ve sivil özgürlükler arttıkça vergi gelirleri ve vergi gayreti de artmaktadır.

Bird vd. (2008) gelişmiş ve yüksek gelir düzeyine sahip ülkelerde yolsuzluk ve hesap verilebilirliğin vergi gayreti üzerine etkisini iki aşamalı en küçük kareler yöntemiyle analiz etmişlerdir. Bağımlı ve bağımsız değişkenlere ilişkin tüm veriler Dünya Bankası'ndan alınmıştır. Bulgulara göre yolsuzluk ve hesap verilebilirlikte meydana gelen iyileşme, ülkelerin vergi performansını olumlu yönde etkilemektedir.

Gupta (2007), gelişmekte olan 105 ülkede vergi gelirlerini etkileyen faktörleri statik ve dinamik panel veri yöntemleriyle incelemiştir. Çalışma 1980-2004 dönem aralığını kapsamaktadır. Çalışmada ekonomik istikrar, politik istikrar, hükümetin istikrarı, yolsuzluk ve hukuk ve düzen kurumsal kalite değişkenleri olarak kullanılmıştır. Bulgularda hükümetin istikrarı, yolsuzluk ve hukuk ve düzen değişkenlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisinin istatistiksel açıdan anlamsız olduğu buna karşın politik ve ekonomik istikrarın ise vergi gelirlerini anlamlı ve olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Torgler ve Schneider (2007), gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kalite, kayıtdışı ekonomi ve vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi en küçük kareler ve sabit etkiler yöntemleriyle analiz etmişlerdir. Çalışma 1990, 1995 ve 2000 yıllarını kapsamaktadır. Çalışmada vergi ahlakını temsil eden veri Dünya Değerler Anketi'nden elde edilmiştir. Kayıt dışı ekonomi verisi yazarlar tarafından hesaplanmıştır. Kurumsal kaliteye ilişkin veriler ise Dünya Bankası, PRS Grup ve Fraser Institute tarafından yayınlanan endekslerden elde edilmiştir. Yazarlara göre kurumsal kalite düzeyinde meydana gelen artış, vergi ahlakını arttırmak suretiyle kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlamaktadır. Kurumsal kalite ve vergi uyumu ile ilgili verilen literatüre ait özet bilgi Ek Tablo 6'da sunulmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AMPİRİK ANALİZ

4.1. Araştırmanın Metodolojisi

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle çalışmanın önemi, amacı, kapsamı, sınırlılıkları, örnekleme ve modeli, hakkında bilgiler verilecektir. Daha sonra gerçekleştirilen analizin bulgularına değinilecektir.

4.1.1. Araştırmanın Önemi

Toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanması devletin yeterli gelir kaynağına sahip olması ile yakından ilişkilidir. Devletin en önemli geliri olan vergilerin yeterli düzeyde toplanabilmesi birçok faktörden etkilenmekle birlikte bu süreçte mükelleflerin vergi uyum düzeyinin oldukça önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu durum gelişmekte olan ülkeler açısından daha da önemli bir konu haline gelmektedir. Zira söz konusu ülkelerin sahip oldukları yapısal sorunlar yeterli düzeyde vergi gelirinin elde edilmesinin önünde bir engel oluşturabilmektedir. Örneğin yeterli ve istikrarlı bir ekonomik gelişim düzeyinin sağlanamaması, etkin ve adil işleyen bir vergi sisteminin oluşturulamaması, kurumların etkin işlememesi ve buna dönük toplumsal algı gibi faktörler vergi gelirlerinin toplumun ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmasına sebep olabilmektedir. Bu gibi durumlar vergi uyum düzeyinin düşük kalmasına yol açabilmektedir. Etkin bir vergi uyumu için hem devletin hem de mükelleflerin sorumluluklarını yerine getirmesi gerekmektedir. Dolayısıyla araştırmacılar için *vergi uyumunu ne belirler* sorusu gündem olmaya devam etmektedir.

Vergi uyumu üzerinde ekonomik ve ekonomi dışı birçok faktörün etkisi araştırmalara konu olmaktadır. Son dönemde özellikle kurumsal iktisat ile ilgili çalışmaların ışığında kurumsal kalitenin ekonomik performans üzerindeki önemi popülerlik kazanmıştır. Buna göre kurumsal performans ülkenin ekonomik gelişmişliği üzerinde temel etkenlerden birisi

olarak görülmektedir. Bu noktadan hareketle, bu çalışma kurumsal kalitenin vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmayı amaç edinmektedir. Üstelik bu araştırmayı yapısal birçok sorunu bulunan gelişmekte olan ölkeler açasından gerçekteştirmektedir. Böyle bir araştırma konusu maliye literatürü için önem arz eden vergi uyumu sorunsalının kaynaklarının tespit edilebilmesi ve bu noktada farklı kurumların rolünün dikkate alınması bakımından önemlidir. Bu bakış açası ile çalışma, literatürdeki diğer çalışmalardan özellikle hem zaman hem de birim boyutunu içeren daha kapsamlı bir veri setine sahip olması ile ayrılmaktadır. Genellikle kesit veriye dayalı gerçekteştirilen çalışmaların dışında panel veriyi kullanan bu çalışmanın literatüre önemli bir katkı sağlaması beklenmektedir. Ayrıca vergi uyumu konusunun kurumsal iktisat perspektifinden ele alması da konunun güncel olmasını sağlamaktadır.

4.1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı *vergi uyumunu ne belirler* sorusuna kurumsal iktisat perspektifinden yanıt verebilmektir. Diğer bir ifade ile kurumların vergi uyumu üzerindeki etkisini ve önemini ortaya koymak bu çalışmanın ulaşmak istediği hedefdir.

Özellikle gelişmekte olan ölkelerde vergi uyum düzeyinin belirleyicilerini tespit edebilmek politika yapıcılar tarafından daha da önemli hale gelmektedir. Bu ölkelerin sahip olduğu yapısal sorunlar, mükelleflerin vergi uyum kararı üzerinde etkili olmaktadır. Söz konusu sorunların oluşumunda birçok faktör etkiliyken bunlardan birisi de kurumsal kalitenin sağlanamamasıdır. Dolayısıyla buradaki bir iyileşme birçok sorunun çözüme kavuşabilmesi bakımından öncül bir adım olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda bu çalışmada kurumsal kalite göstergelerindeki (politik, ekonomik ve hukuki kurumlar) iyileşmenin vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkisinin olacağı varsayılmaktadır. Ampirik analizden elde edilecek bulgular ile bu varsayımın doğrulanması amaçlanmaktadır.

4.1.3. Araştırmanın Kısıtlılıkları

Ampirik analizlerde araştırmacıların genellikle karşılaştığı en temel sorun veri mevcudiyetidir. Bu durum, ampirik analizlerde birim ve zaman boyutu açısından seçilecek tahmin yönteminin de belirleyicisi olmaktadır. Bu çalışmada bağımlı değişken olan vergi uyumu verisi Dünya Bankası tarafından 2006-2020 dönemi için üretilmiş durumdadır. Her ne kadar kurumsal veriler daha önceki dönemlere uzanabilmekte ise de çalışma örnekleminde bağımlı değişken olan vergi uyumu verisi referans alınmıştır. Bu veri, orta ölçekli kurumlar vergisi mükelleflerine dönük elde edilen veriyi kapsamaktadır. Ayrıca bireysel gelir vergisi, harcama ve servet vergileri ile ilgili uyum düzeyleri söz konusu verinin içerisinde yer almamaktadır. Diğer yandan bunu birim ve zaman boyutu açısından ortaya koyabilen bir veri seti de söz konusu değildir.

4.1.4. Araştırmanın Modeli, Veri Seti ve Kapsamı

Çalışmada çok sayıda kurumsal kalite göstergesinin vergi uyumu üzerine etkisi hem bir bütün olarak hem de ayrı ayrı incelenmiştir. Bu bağlamda ana model olarak spesifikasyon şu şekildedir:

$$\begin{aligned} \text{vergiuyumu}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{kurumsalkalite}_{it} + \beta_2 \text{ekonomikbüyüme}_{it} + \\ & \beta_3 \text{ekonomikistikrar}_{it} + \beta_4 \text{insanikalkınma}_{it} + \beta_5 \text{küreselleşme}_{it} + \\ & \beta_6 \text{hükümetbüyüklüğü}_{it} + \beta_7 \text{vergiyükü}_{it} + u_{it} \end{aligned} \quad (4.1)$$

Araştırmanın temel modeli 4.1 numaralı denklem ile verilmiştir. Çalışmanın temel amacı kurumların vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmaktır. Kurumlar ise farklı boyutları ile ele alınabilmektedir. Bu bağlamda kurumlar alt bileşenleri ile birlikte farklı modellerin oluşturulmasına olanak sunarak vergi uyumu üzerinde farklı kurumsal bileşenlerin etkilerinin araştırılmasına imkân tanımaktadır. Bu nedenle temel modelin yanında 21 model daha belirlenmiştir. Her bir model kurum değişkeni çerçevesinde

şekillenirken kontrol değişkenler aynı kalmaktadır. Araştırmada yer alan modeller Tablo 6’da topluca verilmiştir.

Tablo 6

Araştırma modelleri

Model No	Model	Kurumlar
1	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 KK_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Kurumsal kalite
2	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 EK_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Ekonomik kurumlar
3	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 EK1_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Fraser Enstitüsü ekonomik özgürlükler endeksi
4	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 EK2_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Heritage Vakfı ekonomik özgürlükler endeksi
5	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 EK3_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Sosyoekonomik koşullar
6	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Politik kurumlar
7	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK1_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Politik istikrar ve şiddet/terörizm yokluğu
8	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK2_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	İfade özgürlüğü ve hesap verebilirlik
9	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK3_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Yolsuzluğun kontrolü
10	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK4_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Hükümetin etkinliği
11	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK5_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Regülasyonların kalitesi
12	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK6_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Hükümetin dürüstlüğü
13	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK7_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Demokratik hesap verebilirlik
14	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK8_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Yolsuzluk
15	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK9_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Hükümetin işlevi
16	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK10_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Seçim süreci
17	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK11_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Politik çoğulculuk ve katılımçılık
18	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 PK12_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Politik haklar
19	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 HK_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Hukuki kurumlar
20	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 HK1_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Mülkiyet hakları
21	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 HK2_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Yasal sistem ve mülkiyet hakları
22	$VU = \beta_{0i} + \beta_1 HK3_{it} + \beta_2 EB_{it} + \beta_3 E\dot{I}_{it} + \beta_4 \dot{I}K_{it} + \beta_5 KR_{it} + \beta_6 HB_{it} + \beta_7 VY_{it} + u_{it}$	Hukukun üstünlüğü

Araştırma modellerinde yer alan değişkenlere ait verilerin açıklamasına ise Tablo 7’de yer verilmiştir.

Tablo 7

Veri açıklaması²¹

Veri	Veri kısaltması	Veri Açıklaması	Veri kaynağı
Vergi uyumu (Bağımlı değişken)	VU	Toplam vergi ve katkı oranı, vergiye uyum için ihtiyaç duyulan zaman ve vergi ödeme sayısı değişkenlerinin ortalaması	Dünya Bankası ve Paying Taxes
Kurumsal kalite	KK	EK, PK ve HK'nın ortalaması alınarak yazar tarafından hesaplanmıştır	-
Ekonomik kurumlar	EK	EK1, EK2 ve EK3'ün ortalaması alınarak yazar tarafından hesaplanmıştır.	-
Ekonomik özgürlükler	EK1	Fraser Enstitüsü tarafından yayınlanan ekonomik özgürlük endeksinden elde edilmiştir. Endeks; hükümetin büyüklüğü, yasal sistem ve mülkiyet hakları, parasal sağlamlık, uluslararası ticarete özgürlük ve regülasyonlar olmak üzere beş bölümden ve 60'ın üzerinde değişkenden oluşmaktadır.	Fraser Enstitüsü
Ekonomik özgürlükler	EK2	Heritage Vakfı tarafından yayınlanan ekonomik özgürlük endeksinden elde edilmiştir. Endeks hukukun üstünlüğü, hükümetin büyüklüğü, ticaret özgürlüğü ve dışa açıklık olmak üzere dört bölümden ve 10 bileşenden oluşmaktadır	Heritage Vakfı
Sosyoekonomik koşullar	EK3	Hükümetin eylemlerini kısıtlayabilecek veya sosyal memnuniyetsizliği arttırabilecek işsizlik, yoksulluk ve tüketici güveni gibi sosyoekonomik baskıları ifade etmektedir.	PRS Grup, ICRG
Politik kurumlar	PK	PK1, PK2, PK3, PK4, PK5, PK6, PK7, PK8, PK9, PK10, PK11, PK12 ortalaması alınarak yazar tarafından hesaplanmıştır.	
Politik istikrar ve şiddet/terörizm yokluğu	PK1	Bir toplumdaki politik istikrarı bozabilecek şiddet olaylarını ifade etmektedir.	Dünya Bankası, WGI
İfade özgürlüğü ve hesap verebilirlik	PK2	Bir toplumdaki; ifade, örgütlenme, seçme seçilme ve medya özgürlüklerini ifade etmektedir.	Dünya Bankası, WGI
Yolsuzluğun kontrolü	PK3	Yolsuzluğu kontrol altına almak için yapılan düzenlemelerin kalitesini ifade etmektedir.	Dünya Bankası, WGI
Hükümetin etkinliği	PK4	Hükümetin özgür bir şekilde politika belirleme yeteneğini ve gerçekleştirmiş olduğu kamu hizmetlerinin kalitesini ifade etmektedir.	Dünya Bankası, WGI
Regülasyonların kalitesi	PK5	Hükümetin yapmış olduğu düzenlemelerin kalitesini ifade etmektedir.	Dünya Bankası, WGI
Hükümetin dürüstlüğü	PK6	Hükümetin güvenilirlik düzeyini ifade etmektedir.	Heritage Vakfı

²¹ Çalışma kapsamında tüm veriler 0 ile 100 arasında alınmıştır. Değeri bu aralıkta olmayan veriler $(X - X_{min}) / (X_{max} - X_{min}) * 100$ formüllü kullanılarak, 0 ile 100 arası bir değere dönüştürülmüştür.

Tablo 7'nin devamı

Demokratik hesap verebilirlik	PK7	Seçilen hükümetin kendi toplumuna karşı ne derece duyarlı olduğunu ifade etmektedir.	PRS Grup, ICRG
Yolsuzluk	PK8	Siyasi sistem içerisindeki yolsuzluğun özel sektör (özellikle de yabancı yatırımcıların) kararları üzerindeki etkisini ifade etmektedir.	PRS Grup, ICRG
Hükümetin işlevi	PK9	Özgür bir şekilde seçilen hükümetin politika yapma ve yürütme gücünü ifade etmektedir.	Freedom House
Seçim süreci	PK10	Seçim sürecinin adil olup olmadığını ifade etmektedir.	Freedom House
Politik çoğulculuk ve katılımcılık	PK11	Bireylerin istedikleri siyasi partilere katılımının önünde bir engel olup olmadığını ifade etmektedir.	Freedom House
Politik haklar	PK12	PK9, PK10 ve PK11'in ortalamasını ifade etmektedir.	Freedom House
Hukuki kurumlar	HK	HK1, HK2 ve HK3 ortalaması alınarak hesaplanmıştır	
Mülkiyet hakları	HK1	Mülkiyetin edinilmesine ve korunmasına yönelik düzenlemeleri ifade etmektedir.	Heritage Vakfı
Yasal sistem ve mülkiyet hakları	HK2	Bir ülkedeki hukuk sisteminin kalitesini ifade etmektedir.	Fraser Enstitüsü
Hukukun üstünlüğü	HK3	Yöneten ve yönetilenlerin önceden belirlenmiş hukuk kurallarına uymasını ifade etmektedir.	Dünya Bankası, WGI
Ekonomik büyüme	EB	Logaritmik GSYİH (ABD Doları)	Dünya Bankası, WDI
Ekonomik istikrar	Eİ	Enflasyon, GSYİH deflatör yıllık yüzde değişim	Dünya Bankası, WDI
İnsani kalkınma	İK	İnsani kalkınma endeksi; eğitim, sağlık ve yaşam standardı ortalaması	Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı, HDI
Küreselleşme	KR	Ekonomik, politik ve sosyal küreselleşme ortalamasından	KOF İsviçre Ekonomi Enstitüsü
Hükümet büyüklüğü	HB	Genel hükümet tüketim harcamalarının GSYİH'ye oranı	Dünya Bankası, WDI
Vergi yükü	VY	Bireysel gelir ve kurum kazançları üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranı ve GSYİH' içindeki toplam vergi yükü ortalaması	Heritage Vakfı

Araştırma modelinde bağımlı değişken vergi uyumu olup, bu değişkeni temsilen Dünya Bankası'nın yayınlamış olduğu *vergi ödeme* verisi kullanılmıştır. Söz konusu verinin yer aldığı raporlarda orta ölçekli kurumlar vergisi mükellefleri için hem vergi maliyetinin (parasal ve zaman) hem de vergi uyum düzeyinin oldukça önemli olduğu ileri sürülmektedir. Veri; orta ölçekli kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılında ödemiş olduğu

vergilerin sayısı, bu vergileri ödemek için ihtiyaç duyulan zaman ve ödenen vergi ve katkı paylarının oranı olmak üzere üç değişkenden oluşan bir endeks olarak yayınlanmaktadır. Üç değişken, yüzde olarak ifade edilmekte ve basit ortalaması ile endeks haline getirilmektedir. Endeks değeri 0 ile 100 arasında yer almakta olup, 100'e doğru gidildikçe veri uyum düzeyi artmaktadır. Endeksi oluşturan üç değişken aşağıdaki gibi ifade edilmektedir: (PwC ve World Bank, 2015: 124-126).

Toplam vergi ve katkı oranı: Bu oranın hesaplanmasına esas teşkil eden vergiler, ilgili metodolojide beş grupta toplanmıştır. Bunlar; kurumlar vergisi, işveren tarafından emeklilik fonlarına yapılan ödemeler de dahil olmak üzere sosyal güvenlik katkı payları ile iş verenin işçisi adına ödemiş olduğu vergiler, emlak vergisi, belediyeye ödenen harçlar ve motorlu taşıtlar vergisidir. Şirketler tarafından ortakları için ödenen kişisel gelir vergisi ödemeleri ile mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler bu oranın hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır.

Vergiye uyum için ihtiyaç duyulan zaman: Bu değişkende zaman saat cinsinden ifade edilmektedir. Orta ölçekli kurumlar vergisi mükelleflerinin bir takvim yılı içerisinde kurumlar vergisi, katma değer vergisi veya satış vergisi ve sosyal güvenlik katkı payları dahil olmak üzere ücretliler üzerinden alınan vergiler ile ilgili şekli ve maddi yükümlülükleri eksiksiz olarak yerine getirebilmek için ihtiyaç duymuş olduğu saati ifade etmektedir.

Vergi ödemelerinin sayısı: Bu değişken; orta ölçekli işletmelerin bir takvim yılı içerisinde ödemiş olduğu toplam vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarının sayısı ile bunların ödeme yöntemi, ödeme ve beyanname verme sıklığı gibi bilgileri ifade etmektedir. Bu göstergenin hesaplanmasında, orta ölçekli işletmeler genellikle elektronik yolla vergi beyannameyi vermeyi tercih ettiği için elektronik yolla verilen beyannameler dikkate alınmaktadır.

Araştırma modelinde kurumsal kalite değişkeni; ekonomik, politik ve hukuki kurumlar verilerinin basit ortalaması olarak hesaplanmaktadır. Kurumsal kaliteyi belirleyen söz konusu üç alt bileşen de farklı alt bileşenlerden oluşmaktadır. Bu bağlamda kurumsal

kaliteyi temsil eden veriler Dünya Bankası, PRS Grup, Heritage Vakfı, Fraser Enstitüsü ve Freedom House gibi literatürde önemli görülen kaynaklardan elde edilmiştir. Veriler 0 ile 100 arasında normalleştirme işlemi ile standardize edilmiştir. Böylelikle endekslerin elde edilmesi mümkün hale gelmiştir. Takip eden kısımda kurumsal kalitenin alt bileşenlerine dair açıklamalara yer verilmektedir.

Dünya yönetim göstergeleri (The Worldwide Governance Indicators= WGI): Bu veri tabanı, yönetişimin altı boyutu için 1996–2021 dönemi boyunca toplu ve bireysel yönetim göstergelerini rapor etmektedir. Göstergeler arasında yer alan değişkenler şunlardır:

- *Politik istikrar ve şiddet/terörizm yokluğu:* Siyasi istikrarsızlık ve/veya terörizm dahil siyasi kaynaklı şiddet olasılığına ilişkin algıları ölçmektedir.
- *İfade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik:* İfade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik, bireylerin hükümeti seçme özgürlüğü, ifade özgürlüğü, örgütlenme özgürlüğü ve medya özgürlüğüne ilişkin algıları ifade etmektedir.
- *Yolsuzluğun kontrolü:* Kamuya ait gücün özel kazançlar için kullanımının ne derece önlendiğini ifade etmektedir.
- *Hükümetin etkinliği:* Kamu hizmetinin kalitesi, hükümetin siyasi baskılardan bağımsızlık derecesi, politika oluşturma ve uygulama kalitesi ile politikalara bağlılık düzeyini ifade etmektedir.
- *Regülasyonların kalitesi:* Hükümetin özel sektöre yönelik yapmış olduğu düzenlemelerin kalitesini ifade etmektedir.
- *Hukukun üstünlüğü:* Yöneten ve yönetilenlerin önceden belirlenmiş yazılı hukuk kurallarına uyum gösterme düzeyini ifade etmektedir.

Göstergelerin her birisi 0 ile 100 arasında değer almakta ve 100' e doğru iyileşme sağlanmaktadır. Bu göstergelerde meydana gelecek bir artışın vergi uyumunu da arttırması beklenmektedir.

Hükümetin dürüstlüğü: Verinin kaynağı Heritage Vakfı'dır. Rüşvet ve yolsuzluk hem ekonomik faaliyetler hem de hükümete güven üzerinde etkili olan faktörlerdir. Bu sorunların yüksek olduğu ülkelerde hükümete güven ve ekonomik özgürlük düşük iken, düşük olduğu ülkelerde ise iki gösterge de yüksektir. Bu veri, yolsuzluk algısı, rüşvet riski ve devletin seçkinler ve özel çıkarlar tarafından ele geçirilmesi dahil olmak üzere üç alt bileşenden oluşmaktadır. Her bir bileşen 0 ile 100 arasında bir değer almaktadır. Bu üç bileşenin ortalaması ise hükümetin dürüstlüğü verisini vermektedir. Puan 100'e yaklaştıkça hükümetin dürüstlüğü artarken, 0'a yaklaştıkça dürüstlüğü azalmaktadır. Hükümetin dürüstlüğü arttıkça vergi uyumunun da artacağı beklenmektedir.

Demokratik hesap verilebilirlik: Bu değişken PRS Grup tarafından yayınlanan *uluslararası ülke risk bileşenleri (International Country Risk Guide)* veri setinden elde edilmiştir. Bir ülkedeki hükümetin kendi toplumuna karşı ne kadar duyarlı olduğunu göstermektedir. Bu değişkenin puanı söz konusu ülkenin sahip olduğu yönetim türüne göre verilmektedir. Güçler ayrılığı ilkesinin benimsendiği, yargının bağımsız olarak karar aldığı, ifade özgürlüğünün olduğu, seçimlerin adil bir şekilde gerçekleştiği, güçlü muhalefetin olduğu ülkeler (ileri demokrasiye sahip ülkeler) en yüksek puanı alırken, diktatörlük ile yönetilen ülkeler ise en düşük puanı almaktadır. Bu değişkende ülkeler en düşük sıfır en yüksek ise altı puan alabilmektedir. Demokratik hesap verilebilirlikte meydana gelecek bir artışın vergi uyumunu arttırması beklenmektedir (PRS, 2022).

Hükümetin işlevi: Bu veri Freedom House tarafından yayınlanan *Dünyada Özgürlük (The Freedom in The World)* raporlarından elde edilmiştir. Bu veri 0 ile 12 arasında değer almakta ve her biri maksimum 4 puan olan üç alt bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenler; devlet politikalarının özgür bir şekilde seçilen hükümet tarafından belirlenip belirlenmediği, devletin şeffaf ve hesap verebilir olup olmadığını ve yolsuzluğu azaltmak için verilen güvencelerin yeterli olup olmadığıdır. Bu alt bileşenlerin almış olduğu puanların toplamı hükümetin işlevi skorunu vermektedir. Bu göstergedeki bir artışın vergi uyumunu arttırması beklenmektedir.

Seçim süreci: Bu veri Freedom House tarafından yayınlanan *Dünyada Özgürlük (The Freedom in The World)* raporlarından elde edilmiştir. Bu gösterge, bir ülkede seçim sürecinin adil olup olmadığını ölçmektedir. Bu gösterge 0 ile 12 arasında bir puan almaktadır. 0 en düşük kurumsal kalite düzeyini, 12 ise en yüksek kurumsal kalite düzeyini göstermektedir. Bu göstergedeki bir artışın vergi uyumunu da arttırması beklenmektedir.

Politik çoğulculuk ve katılımçılık: Bu veri Freedom House tarafından yayınlanan *Dünyada Özgürlük (The Freedom in The World)* raporlarından elde edilmiştir. Bu gösterge, bireylerin istedikleri siyasi partilere katılım haklarının olup olmadığı, muhalefetin güçlenmesini engelleyen düzenlemelerin olup olmadığı, bireylerin siyasal seçimleri üzerinde baskı ve çıkar gruplarının etkisinin olup olmadığını ölçmektedir. 0 ile 12 arasında bir puan almaktadır. 0 en düşük kurumsal kalite düzeyini, 12 ise en yüksek kurumsal kalite düzeyini göstermektedir. Bu gösterge ile vergi uyumu arasında pozitif bir korelasyonun olması beklenmektedir.

Politik haklar: Bu veri Freedom House tarafından yayınlanan *Dünyada Özgürlük (The Freedom in The World)* raporlarından elde edilmiştir. Politik haklar, politik çoğulculuk ve katılımçılık, hükümetin işlevi ve seçim süreci göstergelerinin toplamını ifade etmektedir. Veri 0 ile 100 arasında değer almakta ve 100'e doğru gittikçe politika haklara ilişkin iyileşme gerçekleşmektedir. Bu gösterge ile vergi uyumu arasında pozitif bir korelasyonun olması beklenmektedir.

Yolsuzluk: Siyasi sistem içerisindeki yolsuzluğun bir değerlendirmesini ifade etmektedir. Endeks özellikle yolsuzluğun kamu kesiminin etkinliği ve yatırımcı kararları üzerindeki etkisine odaklanmaktadır. Endeks minimum 0 ve maksimum ise 6 değerini almaktadır. 0 en yüksek yolsuzluk riskini, 6 ise en düşük yolsuzluk riskini ifade etmektedir. Bu endekste bir artışın vergi uyumunu pozitif etkilemesi beklenmektedir (PRS, 2022).

Ekonomik özgürlük: Bu değişken Fraser Enstitüsü ve Heritage Vakfı tarafından yayınlanan ekonomi özgürlük endekslerini ifade etmektedir. İki endekste yatırımcıların kararları üzerinde etkili olan hukuki, politik ve ekonomik konularda bilgiler içermektedir.

İki endekste çalışma özelinde 0 ile 100 arasında bir değer almaktadır. 0'dan 100'e doğru gidildikçe ekonomik özgürlük artmaktadır. Bu nedenle bu iki endekste meydana gelen bir artışın vergi uyumunu arttırması beklenmektedir.

Sosyoekonomik koşullar: Bu değişken PRS Grup tarafından yayınlanan *uluslararası ülke risk bileşenleri (international country risk guide)* veri setinden elde edilmiştir. İşsizlik, tüketici güveni ve yoksulluğun hükümetin eylemlerini kısıtlamadaki ve sosyal memnuniyetsizliği arttırmadaki rolünü ifade etmektedir. Bu gösterge minimum 0, maksimum ise 12 puan almaktadır. Bu endeks ile vergi uyumu arasında pozitif bir korelasyonun olması beklenmektedir (PRS, 2022).

Mülkiyet hakları: Bu veri Heritage Foundation'dan elde edilmiştir. Bir ülkedeki yasaların, bireylerin mülkiyet edinmesine, edinmiş oldukları mülkiyeti elinde tutmasına (kamu gücü veya başka şekillerde bireylerin mal varlıklarının güvence altına alınmasına) ve bu edinmiş olduğu mülkiyeti dilediği gibi kullanmasına (miras bırakması ve satması vb.) ne ölçüde izin verdiğini göstermektedir. Mülkiyet hakları 0 ile 100 arasında bir değer almaktadır. Mülkiyet hakları yasalar ile güvence altına alındıkça ve korundukça verinin değeri 100'e yaklaşmaktadır. Mülkiyet haklarında meydana gelen bir artışın vergi uyumunu arttırması beklenmektedir.

Yasal sistem ve mülkiyet hakları: Bu veri Fraser Enstitüsü'nden alınmıştır. Bu veri yargı bağımsızlığı, tarafsız mahkemeler, mülkiyet haklarının korunması, hukukun üstünlüğüne ve siyasete askeri müdahale, hukuk sisteminin bütünlüğü, sözleşmelerin yasal yaptırımını, gayrimenkul satışının düzenleyici maliyetleri, polisin güvenilirliği ve suçun ticari maliyetleri alt bileşenlerinden elde edilen skorların ortalaması alınarak hesaplanmaktadır. Veri 0 ile 10 arasında bir puan almaktadır. Hukuk sisteminin bağımsızlığı ve güvenilirliği arttıkça endeks 10 puana yaklaşmaktadır. Hukuk sisteminin bağımsızlığı ve güvenilirliği arttıkça vergi uyumun da artması beklenmektedir (Fraser Institute, 2023).

Modelde kontrol değişken olarak yer alan değişkenlere ilişkin bilgiler ise şu şekildedir:

Ekonomik büyüme: Bu veri Dünya Bankası'ndan alınmıştır. Veri, ABD doları cinsinden gayri safi yurtiçi hasılayı göstermektedir. Veride logaritmik dönüşüm yapılmıştır. Ekonomik büyümenin vergi uyumunu pozitif yönde etkilemesi beklenmektedir.

Ekonomik istikrar: Enflasyon, ekonomik istikrarı temsilen tercih edilmiştir. Bu veri, Dünya Bankası'ndan alınmıştır. Tüketici fiyat endeksi ile ölçülen enflasyon, bir mal ve hizmet sepetini edinmenin ortalama tüketiciye maliyetindeki yıllık yüzde değişimi yansıtmaktadır. Bu gösterge ile vergi uyumu arasında negatif bir korelasyon olması beklenmektedir.

İnsani kalkınma: İnsani kalkınma göstergesi olarak UNDP tarafından eğitim, sağlık ve yaşam standardı olmak üzere üç ölçüt dikkate alınarak geliştirilmiş olan insani kalkınma endeksi (human development index) kullanılmaktadır. Endeks değeri söz konusu üç ölçütün geometrik ortalaması alınarak hesaplanmaktadır. Sağlık verisi; doğumda beklenen yaşam süresi (uzun ve sağlıklı bir yaşamı değerlendirmek için) eğitim verisi; okul çağına gelmiş bir çocuk için beklenen eğitim süresi ile 25 yaş ve üzeri yetişkinler için ortalama eğitim süresi ve yaşam standardı verisi ise kişi başına düşen GSYİH ile ölçülmektedir. Endeks verinin uyumlaştırılması için 0 ile 100 puan arasına dönüştürülmüştür. İnsani kalkınmanın vergi uyumunu arttırması beklenmektedir (Anand ve Sen, 1994; UNDP, 1990).

Küreselleşme: Küreselleşme endeksi, KOF İsviçre Ekonomi Enstitüsü tarafından yayınlanmaktadır. Küreselleşmenin ekonomik, sosyal ve politik boyutlarını ölçmektedir. Endeks değeri 0 ile 100 arasında değer alırken artış göstermesi söz konusu ülkenin daha fazla küreselleştiğini ifade etmektedir. Küreselleşmenin vergi uyumunu arttırması beklenmektedir (Gygli, 2019).

Hükümet büyüklüğü: Genel hükümet tüketim harcamalarının GSYİH'ye oranı hükümet büyüklüğü hakkında bir fikir sunmaktadır. Veri Dünya Bankası'ndan alınmıştır. Hükümetin büyüklüğünün vergi uyumunu pozitif yönde etkilemesi beklenmektedir.

Vergi yükü: Bu endeks Heritage Vakfı'ndan elde edilmiştir. Vergi yükü hem kişisel hem de kurumsal gelir üzerindeki marjinal vergi oranlarını ve dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYİH'ye oranını yansıtan bileşik bir ölçüdür. Endeks; bireysel gelir üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranı, kurum kazancı üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranı ve GSYİH'nın yüzdesi olarak toplam vergi yükü olmak üzere üç alt bileşenden oluşmaktadır. Vergi yükü puanları, çok yüksek vergi oranlarından kaynaklanan azalan gelir getirilerini yansıtmak için ikinci dereceden bir maliyet fonksiyonu ile hesaplanmaktadır. Her bir alt faktör için veriler 0 ile 100 arasında bir değere dönüştürülmektedir. En düşük vergi yükü ve vergi oranlarına sahip ülkeler yüksek puan alırken, yüksek vergi oranlarına ve yüklerine sahip ülkeler ise düşük puan almaktadır. Örneğin, 2019 Endeksi'nde Mauritius'un hem bireysel hem de kurumlar vergisi oranları %15'tir. Bu iki faktörün her biri için Mauritius 93,3 puan almaktadır. 2019 yılında bu ülkenin vergi yükü ise 18,4'tür. Bu faktör içinde Mauritius 89,9 puan almaktadır. Üç faktörün birlikte ortalaması alındığında, Mauritius'un genel vergi yükü puanı 92,1 olmaktadır. Vergi yükünde meydana gelen bir iyileşmenin vergi uyumunu arttırması beklenmektedir.

Çalışmanın örneklemini geliştirmekte olan ülkelerden oluşmaktadır. Bu ülkeler, belirli bir gelişmişlik düzeyine sahip olmasına rağmen, ekonomik büyüme, enflasyon, dış ticaret açığı, döviz kuru, beşerî sermayenin düşüklüğü ve bütçe açığı gibi makro ve mikro ekonomik göstergelerde istikrarsız bir yapıya sahiptir. Bu istikrarsızlığın ardında yatan faktörlerden bir tanesi de bu ülkelerde kurumsal kalite düzeyinin düşük olmasıdır. Başka bir ifadeyle ülkelerin ekonomik istikrarsızlığının altında yatan faktörlerden birisi de zayıf kurumsal yapılarıdır (Acemoğlu vd., 2003: 77). Literatürde çok sayıda çalışmada kurumsal kalitenin artmasıyla birlikte bu istikrarsızlıkların azalacağı ortaya konulmuştur (Bussiere ve Mulder, 1999; Shimpalee ve Breuer, 2006; Acemoğlu vd., 2003, Acemoğlu ve Robinson, 2008; Calvo ve Mishkin, 2003; Valeriani ve Peluso, 2011; Vu, 2021).

Geliştirmekte olan ülkelerin ortak sorunlarından bir tanesi de vergi uyumudur. Başka bir ifadeyle yeterli düzeyde vergi geliri elde edememeleridir. Bu ülke grubunun seçilme sebebi de makro ekonomik istikrarsızlıkların azaltılması konusunda etkili olan kurumların, bu ülkelerde vergi uyumunun arttırılmasına katkı sağlayabileceği düşüncesidir. Bu nedenle

çalışma veri mevcudiyeti çerçevesinde 24 ülkeyi kapsamaktadır. Tablo 8’de analize dahil edilen ülkeler gösterilmektedir.

Tablo 8

Araştırmanın Örneklemi

Arnavutluk	Bulgaristan	Gabon	Paraguay
Cezayir	Dominik C.	İran	Peru
Arjantin	Ekvator	Jamaika	Rusya
Azerbaycan	Çin	Malezya	Güney Afrika
Botsvana	Kolombiya	Namibya	Tayland
Brezilya	Kosta Rika	Meksika	Türkiye

Bilindiği üzere Dünya Bankası ülkeleri kişi başına gelir düzeylerine göre dört gruba ayırmaktadır. Bunlar; düşük gelirli ülkeler, düşük orta gelirli ülkeler, orta üst gelirli ülkeler ve yüksek gelirli ülkelerdir (World Bank, 2023). Analize dahil edilen bu ülkelerin ortak özelliği orta üst gelir grubunda yer almalarıdır.

4.1.5. Araştırmanın Yöntemi

Ekonometrik analizlerde farklı veri türleri kullanılmaktadır. Bu veri türleri; zaman serisi, kesit veri ve panel veri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Zaman serisi, değişkenlerin değerinin zamana göre değişimini ifade etmektedir. Zaman serisi verilerinde tek bir birim (N) ve birden fazla zaman (T) bulunmaktadır. Kesit veri, herhangi bir zaman için birimlerden elde edilen veri türüdür. Panel veri ise ülkeler, bölgeler, şehirler, bireyler, hane halkları ve şirketler gibi kesit gözlemlerin belirli bir dönem aralığında bir araya getirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Baltagi, 2002: 3).

Bu çalışmada hem yatay boyutu (gelişmekte olan 24 ülke) hem de zaman boyutu (2006-2020) bulunduğu için veri yapısı panel veri formatındadır. Bu nedenle değişkenler arasındaki ilişki panel veri analizi yöntemiyle incelenmiştir.

Panel veri analizi son yıllarda çok farklı bilim dallarında çalışan araştırmacılar tarafından sıklıkla kullanılan ekonometrik yöntemlerin başında gelmektedir. Araştırmacılar tarafından sıklıkla tercih edilmesinin nedeni yatay kesit ve zaman serisi analizlerine kıyasla sağlanmış olduğu avantajlardır. Panel verinin araştırmacılara sağlanmış olduğu avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Baltagi, 2005: 4-5; Uğurlu, 2015: 1; Tatoğlu, 2020: 9-15):

- Panel veri analizinde hem yatay kesit hem de zaman serisi boyutu olduğu için araştırmacılara daha fazla veri ile çalışma olanağı sunulmaktadır. Veri sayısı arttıkça gözlem sayısı ve serbestlik derecesi de artmaktadır. Bunların bir sonucu olarak açıklayıcı değişkenler arasındaki çoklu doğrusal bağlantı problemi azalmakta ve analizin etkinliği artmaktadır.
- Panel veri modelleri, zaman serileri ve kesit veri modelleriyle kıyaslandığında daha karmaşık modeller kurulmasına ve bu modellerin test edilmesine olanak sağlamaktadır.
- Panel veri, özellikle zaman serisinin yeterli olmadığı ve kesit sayısının ise az olduğu veri setleriyle analiz yapılmasına olanak sağlamaktadır.
- Heterojenliğin test edilmesi, ekonometrik analizlerin güvenilirliği açısından oldukça önemlidir. Heterojenliği dikkate almayan zaman serileri ve yatay kesit modelleri sapmalı sonuçlar verebilmektedir. Panel veri modelleri ise birimlerin heterojenliğini dikkate almaktadır.

Sahip olduğu bu avantajların yanı sıra panel veri analizinin bazı dezavantajları da söz konusudur. Bunlar (Tatoğlu, 2020: 14):

- Hata payında oluşan sapmalar: Panel veri modellerinin hem zaman hem de yatay kesit boyutu bulunduğu için hata teriminde meydana gelen sapmalar da bu verileri kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle panel veri modellerinde hata terimi; kesite, zaman serisine ve panel veriye özgü sapmaları taşımaktadır. Bu nedenle panel veri modellerinde hata payı çoğu zaman sapmalıdır.

- Panel veri analizinde karşılaşılan bir diğer sorun veri toplama ile ilgilidir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde panel veri analizi ile gerçekleştirebilecek veri seti çok fazla bulunmamaktadır.
- Zaman serisinin kısa olması: Panel veri analizlerinde genellikle birim boyutu çok fazla, zaman boyutu ise azdır. Bunun anlamı, asimptotik olmayan özelliklerin oldukça fazla olan birim boyutuna bağlı olmasıdır. Bu durum doğrusal olmayan panel veri modelleri için önemli bir sorun oluşturmaktadır.

Panel veri setleri dengeli ve dengesiz panel olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Dengeli panel, tüm birimlere ilişkin değişkenlerin belirtilen zaman aralığında tam olmasını ifade etmektedir. Dengesiz panel ise zaman boyutunun birimden birime değişmesini ifade etmektedir. Dolayısıyla dengesiz panel de bazı birimler için tüm yılların verileri mevcut değildir (Yavuz, 2016: 137-138). Bu çalışmada belirtilen dönem aralığında kesit birimleri için tüm veriler eksiksiz bir biçimde analize dahil edilmiştir. Bu nedenle çalışmada, panel veri analizi dengeli bir model ile gerçekleştirilmiştir.

Panel veri analizlerinde bağımlı değişken için oluşturulan fonksiyon, N sayıda birim ve T zaman serisinden oluşmaktadır. Buna göre doğrusal bir panel veri modeli şu şekilde gösterilmektedir:

$$Y_{it} = \beta_{0it} + \beta_{1it}X_{1it} + \beta_{2it}X_{2it} + \dots + \beta_{kit}X_{kit} + u_{it} \quad i = 1, \dots, N; t = 1, \dots, T \quad (4.2)$$

4.2 numaralı gösterim kısaca

$$Y_{it} = \beta_{0it} + \sum_{k=1}^K \beta_{kit}X_{kit} + u_{it} \quad i = 1, \dots, N; t = 1, \dots, T \quad (4.3)$$

şeklinde ifade edilebilir. Denklemden yer alan alt indislerden i ülkeleri t ise zamanı ifade etmektedir. β_{0it} sabit terimi, β_{kit} $K \times 1$ boyutlu parametreler vektörünü, X_{kit} k .

açıklayıcı değişkenin t zamanında i . birim için aldığı değeri, Y_{it} ise bağımlı değişkenin t döneminde i . birim için aldığı değeri ifade etmektedir.

Panel veri analizinde modeller parametrenin birim ve/veya zamana göre değer almasına bağlı olarak beş farklı şekilde sınıflandırılabilir (Tatoğlu, 2020: 37-40).

1. *Hem sabit hem de eğim parametresinin birimlere ve zamana göre sabit olduğu modeller:* Bu modeller literatürde klasik model olarak da adlandırılmaktadır. Bu modellere ait denklem aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

$$Y_{it} = \beta_0 + \sum_{k=1}^K \beta_k X_{kit} + u_{it} \quad i = 1, \dots, N; \quad t = 1, \dots, T \quad (4.4)$$

Modelde görüldüğü üzere hem eğim parametresinin hem de sabit terimin altında i ve t indisleri bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu modelde birim ve zaman etkisi yoktur. Panel veri analizleri ile yapılan çalışmalarda birim ve zaman etkisinin ikisi ya da en az biri bulunmaktadır. Bu nedenle, klasik model günümüzde çok fazla tercih edilmemektedir.

2. *Eğim parametresi sabit olan, sabit parametrenin de birimlere göre değiştiği modeller:* Bu modellere literatürde *birim etkili modeller* ya da *sabit parametresi birimlere göre heterojen modeller* adı verilmektedir. Bu modellere ait denklem aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

$$Y_{it} = \beta_{0i} + \sum_{k=1}^K \beta_k X_{kit} + u_{it} \quad i = 1, \dots, N; \quad t = 1, \dots, T \quad (4.5)$$

Modelde görüldüğü üzere sabit parametrenin altında i indisi bulunmaktadır. Bu indis, modelde birim etkinin olduğunu göstermektedir. Fakat bu etki sadece sabit parametreyi etkilemektedir.

3. *Eğim parametresi sabit, sabit parametrenin de hem birimlere hem de göre zamana değiştiği modeller:* Bu modellere literatürde *birim ve zaman etkili modeller* ya da *sabit parametresi birim ve zamana göre heterojen modeller* denilmektedir. Bu modellere ait denklem aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

$$Y_{it} = \beta_{0it} + \sum_{k=1}^K \beta_k X_{kit} + u_{it} \quad i=1,\dots,N; t=1,\dots,T \quad (4.6)$$

Modelde görüldüğü üzere sabit parametrenin altında hem i hem de t indisleri bulunmaktadır. Bu iki indisin sabit parametrenin altında bulunması model de hem birim hem de zaman etkisinin olduğunu göstermektedir. Fakat bu modelde zaman ve birim etkisi sadece sabit parametreyi etkilemektedir.

4. *Tüm parametrelerin birimlere göre değiştiği, zamana göre sabit olduğu modeller:*

$$Y_{it} = \beta_{0it} + \sum_{k=1}^K \beta_{ki} X_{kit} + u_{it} \quad i=1,\dots,N; t=1,\dots,T \quad (4.7)$$

Bu modelde tüm parametreler sadece birimlere göre değişmektedir. Modelde var olan birim etki hem sabit parametrede hem de eğim parametresinde değişikliğe yol açmaktadır.

5. *Tüm parametrelerin hem birimlere hem de zamana göre değer aldığı modeller:*

$$Y_{it} = \beta_{0it} + \sum_{k=1}^K \beta_{kit} X_{kit} + u_{it} \quad i=1,\dots,N; t=1,\dots,T \quad (4.8)$$

Bu modelde tüm parametreler hem birime hem de zamana göre değişmektedir. Modelde var olan birim ve zaman etkiler hem sabit hem de eğim parametresini etkilemektedir.

Panel veri analizlerinde en çok tercih edilen modeller, (4.5) ve (4.6) numaralı modellerdir (Tatoğlu, 2020: 38). Modelin belirlenmesi ve dolayısıyla uygun tahminciye karar verilmesi bakımından bazı ön testlere ihtiyaç duyulmaktadır. Öncelikle birim etkinin ve zaman etkisinin varlığının sınanması gerekmektedir. Bu bağlamda birim ve zaman etkilerin varlığı *Breusch-Pagan lagrange çarpanı (LM)* ve *düzeltilmiş lagrange çarpanı (ALM) testleri* ile sınanmıştır. Breusch ve Pagan (1980) havuzlanmış en küçük kareler modelinin uygun olup olmadığını tesadüfi etkiler modeline karşı sınamak üzere, klasik en küçük kareler modelinin kalıntılarına dayanan LM testini geliştirmiştir. Söz konusu test, tesadüfi birim etkilerinin varyansının 0'a eşit olduğu temel hipotezi ($H_0: \sigma_\mu^2 = 0$) sınamaktadır. H_0 hipotezinin kabul edilmesi durumunda klasik model, reddedilmesi durumunda ise sabit ya da rassal etkiler modellerinin kullanılması gerekmektedir. Diğer yandan eğer modelde otokorelasyon söz konusu ise ALM testinin kullanılması gerekmektedir (Tatoğlu, 2020: 186-187). Yapılan tüm testlerde olasılık değeri 0.05'ten küçük çıktığı için temel hipotez reddedilmiş ve birim etkinin var olduğu kabul edilmiştir. Birim etkinin varlığı ortaya konulduktan sonra zaman etkisinin var olup olmadığı da araştırılmıştır. Bu bağlamda LM testi ile zaman etkisinin varyansının sıfıra eşit olduğu ($H_0: \sigma_\lambda^2 = 0$) temel hipotez sınanmaktadır. Elde edilen bulgularda olasılık değeri 0.05'ten büyük çıktığı için temel hipotez reddedilememiştir. Diğer bir ifade ile zaman etkisi tespit edilememiştir. Çalışmada uygun modelin 4.5 numaralı bir yönlü birim etkili model olduğuna karar verilmiştir.

Uygun modeli belirledikten sonra tahminin sabit etkiler modeli yöntemiyle mi yoksa tesadüfi etkiler modeliyle mi yapılacağına karar verilmesi gerekmektedir. Bu karar iki şekilde verilebilmektedir. Bunlardan ilki, kesit verinin elde edilme ya da seçilme şekliyle ilgilidir. Eğer kesit boyutu büyük bir örneklemden rastgele seçilmiş ise tesadüfi etkiler modeli, belirli kriterler (örneğin ülkelerin kişi başına GSYİH düzeyleri) dikkate alınarak seçilmiş ise sabit etkiler modelini düşünmek daha mantıklı olmaktadır (Tatoğlu, 2020: 79). Fakat bu yöntem hangi tahmincinin seçilebileceği konusunda sadece bir fikir vermektedir. İki tahminciden hangisinin seçileceğine ekonometrik analizlerde *Hausman Testi* ile karar verilmektedir.

Bu testin hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H_0 : Açıklayıcı değişkenler ile birim etki arasında korelasyon yoktur, tesadüfi etkiler tahmincisi daha etkindir.

H_1 : Açıklayıcı değişkenler ile birim etki arasında korelasyon vardır, sabit etkiler tahmincisi etkindir.

Çalışmada Dünya Bankası'nın ülke sınıflandırması dikkate alınarak orta-üst gelir grubuna ait 24 ülke analize dahil edilmiştir. Ayrıca gerçekleştirilen Hausman Testi sonucunda da H_0 hipotezi reddedilmiş ve sabit etkiler modelinin tutarlı olduğuna karar verilmiştir. Dolayısıyla bu çalışma kapsamında analizler sabit etkiler modeli kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Modele karar verdikten sonra, varsayımlardan sapmaların olup olmadığının kontrol edilmesi ve bu kontrolün sonucuna uygun modellerin seçilmesi sonuçların güvenilirliği açısından oldukça önemlidir. Panel veri analizi *heteroskedasite, otokorelasyon ve birimler arası korelasyon* problemlerinin olmaması üzerine kurulmaktadır (Tatoğlu, 2012: 197).

Bu varsayımların her biri panel veri analizlerinde ayrı ayrı test edilmektedir. Gerçekleştirilen testler neticesinde bu problemlerden herhangi birinin var olması durumunda, dirençli tahmincilerin kullanılması gerekmektedir. Aksi takdirde sonuçlar tutarsız olmaktadır (Ün, 2018: 75-76). Bu çalışmada da *heteroskedasite (değişen varyans), otokorelasyon ve birimler arası korelasyon* problemlerinin olup olmadığı kontrol edilmiştir.

Sabit etkiler modelinde *heteroskedasite* probleminin olup olmadığı değiştirilmiş Wald Testi (Greene, 2000) ile araştırılmaktadır (Çınar, 2021: 422). Bu testte varyansların birimlere göre değişmediği diğer bir ifade ile eşit olduğu ($H_0: \sigma_i^2 = \sigma^2$) temel hipotezi sınanmaktadır. Bu çalışmada elde edilen bulgular da tüm modeller için olasılık değerinin 0.05'ten küçük olduğu görülmektedir. Bu bulgu, H_0 temel hipotezinin reddedildiğini ve varyansın birimlere göre değiştiğini ifade etmektedir.

Modelde otokorelasyon olması durumunda sonuçların tutarlı fakat etkin olmaması problemi ortaya çıkmaktadır (Ün, 2018: 83). Bu nedenle gerçekleştirilecek analizde otokorelasyon probleminin olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu çalışmada sabit etkiler modelinde otokorelasyonun var olup olmadığı Bhargava, Franzini, Narendranathan tarafından önerilen Durbin-Watson (DW) testi ve Baltagi-Wu tarafından önerilen yerel en iyi değişmez (Locally Best Invariant=LBI) testi ile araştırılmıştır. Testlerde otokorelasyon katsayısının sıfıra eşit olduğu ($H_0: \rho = 0$) temel hipotezi test edilmektedir. Literatürde test sonuçları eğer 2'den küçük ise otokorelasyonun önemli olduğu değerlendirilmesi genel olarak kabul görmektedir (Tatoğlu, 2020: 242). Çalışmada tüm modellerde, her iki teste ilişkin bulguların 2'den küçük olması nedeniyle sabit etkiler modeli için otokorelasyonun önemli olduğu değerlendirilmesi yapılabilir.

Panel veri modellerinde bir diğer varsayım hata terimlerinin birimlere göre bağımsız olmasıdır. Yatay kesit verileri arasında birimler arası korelasyon olup olmadığı Frees testi ile test edilmiştir. Bu test ile birimler arası korelasyonun olmadığını ($H_0: \rho_{ij} = 0$) ifade eden temel hipotez test edilmektedir. Analiz sonucunda elde edilen değer, çalışma hangi güven düzeyinde çalışılıyor ise o düzeye isabet eden kritik değer ile karşılaştırılmakta ve kritik değerden, büyük olması durumunda H_0 hipotez reddedilmektedir (Tatoğlu, 2020: 249).

Bu çalışmada analizler %95 düzeyinde gerçekleştirilmektedir. Bu güven düzeyine isabet eden Frees kritik değeri 0.2262'dir. Tüm modellerde elde edilen bulgular, bu kritik değerinin üzerindedir. Buna göre birimler arası korelasyonun varlığı görülmektedir.

Çalışmada gerçekleştirilecek analizde heteroskedasite, otokorelasyon ve birimler arası korelasyon problemlerinin üçüne de rastlanmıştır. Dolayısıyla analizde güvenilir sonuçlara ulaşabilmek için bu üç problemin varlığında etkin sonuçlar veren dirençli tahmincilerin kullanılması gerekmektedir. Bu kapsamda çalışmada değişkenler arasındaki ilişki belirtilen üç varsayımdan sapmada da etkin ve güvenilir sonuçlar veren Driscoll-Kraay tahmincisi ile analiz edilmiştir.

4.2. Araştırmanın Bulguları

Araştırma bulguları kurumsal kalitenin alt bileşenleri özelinde ayrıma tabi tutularak verilmektedir. Bu bağlamda öncelikle kurumsal kaliteyi oluşturan ana bileşenler olarak ekonomik, politik ve hukuki kurumlar ve bunların alt bileşenlerine ilişkin bulgular ele alınmaktadır. Daha sonrasında ise kurumsal kaliteye ait bulgular irdelenmektedir. Her bir başlık altında tanımlayıcı istatistikler, korelasyon matrisi ve tahmin bulgularına yer verilmektedir.

4.2.1. Ekonomik Kurumlar ve Vergi Uyumu İlişkisi

Ekonomik kurumlar (EK) Fraser Enstitüsü ve Heritage Vakfı'nın ekonomik özgürlükler endeksleri ve PRS Grubun yayınlamış olduğu sosyoekonomik koşullar verisinin ortalamasından oluşmaktadır. Bir ülkedeki ekonomik kurumların kamusal güveni sağlayarak ve işlem maliyetlerini düşürerek vergi uyumunu pozitif yönde etkilemesi beklenmektedir.

Araştırmada 1, 2, 3 ve 4 numaralı modeller ekonomik kurumlar ile ilgilidir. Söz konusu modellerde kullanılan verilere ait tanımlayıcı istatistikler özet olarak Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo 9

Tanımlayıcı istatistikler

Değişken	Gözlem	Ortalama	St. Sapma	Minimum	Maksimum
VU	360	63.901	15.702	12.4	88.9
EK1	360	66.960	7.531	47.30	79
EK2	360	60.114	8.112	8.80	74.70
EK3	360	40.211	19.935	0	100
EK	360	55.761	8.597	29.40	82.47
EB	360	25.705	1.805	22.802	30.339
Eİ	360	1.491	0.307	-0.632	4.493
İK	360	74.175	5.462	56.10	85.20
KR	360	64.163	7.295	48	81
HB	360	29.089	7.849	12.842	51.41
VY	360	78.681	7.907	59.70	97.60

Tablo 9 incelendiğinde 2006-2020 dönem aralığında analize dahil edilen ülkelerde vergi uyumu değişkeninin ortalaması 63.90 olarak gerçekleşmiştir. Vergi uyumu değişkeninin 0 ile 100 arasında bir değer aldığı düşünüldüğünde, ortalamanın çok yüksek olmadığı söylenebilir. Belirtilen dönem aralığında vergi uyumu değişkeninin maksimum puanı yaklaşık 89 (Güney Afrika), minimum puanı ise yaklaşık 12.40 (Kolombiya)'tır. Vergi uyumu değişkeni tüm modelde aynı olduğu için, diğer modellerde bu değişkene ilişkin özet istatistikler tekrara düşmemek için verilmeyecektir.

Ekonomik kurumların ortalamasını ifade eden EK değişkeninin belirtilen dönem aralığında ortalama değeri 55.76'dır. Bu oran gelişmekte olan ülkelerde ekonomik kurumların çok kaliteli olmadıklarını ve iyileştirilmesi gereken yanlarının olduğunu ima etmektedir. Bu dönem aralığında ekonomik kurumların sahip olduğu en yüksek puan 82.47 (Malezya), en düşük puan ise yaklaşık 29.40 (Cezayir)'tır.

Ekonomik kurumlar üç alt bileşene ayrılmıştır. EK1 değişkeninin ortalama değeri 66.96, en büyük değeri 79 (Bulgaristan), en düşük değeri ise 47.30 (Arjantin)'dur. EK2 değişkeninin ortalama değeri 60.11, en büyük değeri 74.70 (Malezya) ve en küçük değeri

ise 8.80 (Azerbaycan)'dir. EK3 değişkenlerinin ortalama değeri 40.21, en yüksek değeri 100 (Malezya), en düşük değeri ise 0 (Kolombiya ve Gabon)'dır.

Çalışmada 6 kontrol değişken kullanılmıştır. Bu kontrol değişkenlerin zet istatistikleri tüm modellerde aynı olduğu için, bu değişkenlere ilişkin istatistikler hakkında sadece bu kısımda bilgi verilecek, diğer modellerde ise sadece kurumsal kalite göstergelerine değinilecektir.

Ekonomik büyüme değişkeninin belirtilen dönem aralığında ortalama değeri 25.70'tir. En büyük değeri 30.33, en düşük değeri ise 22.80'dir. Enflasyon değişkeninin belirtilen dönem aralığında ortalama değeri 1.49, en yüksek değeri 4.49, en düşük değeri ise 0.63'tir.

İnsani kalkınma endeksinin belirtilen dönem aralığında ortalama değeri 74.17'dir. Bu oran ekonomik kurumlar verileriyle karşılaştırıldığında, gelişmekte olan ülkelerde insani kalkınmanın kurumsal kaliteden daha yüksek olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, kurumların bir süreç içerisinde gelişiyor olmasıdır. Bireylerin özellikle eğitim düzeyi arttıça zaman içerisinde kaliteli kurumlara yönelik talebi de artmaktadır. Bunun neticesinde kurumlar gelişmektedir. İnsani kalkınmanın belirtilen dönem aralığında aldığı en yüksek puan 85.20(Arjantin), en düşük puan ise 56.10 (Namibya)'dur.

Küreselleşme endeksinin belirtilen dönem aralığında ortalama değeri 64.16 iken örneklemede en yüksek küreselleşme düzeyi 81 puan ile Malezya'ya, en düşük puan ise 48 ile Gabon'a aittir.

Hükümetin büyüklüğü de vergi uyumunu etkilemesi beklenen değişkenlerden bir tanesidir. Hükümetin büyüklüğünün belirtilen dönem aralığında almış olduğu ortalama puan 29.08, en yüksek puan 52.41, en düşük puan ise 12.84'tür. Vergi uyumunu etkileyen en önemli faktörlerden bir tanesi ise vergi yüküdür. Vergi yükü değişkeninin belirtilen dönem

aralığında almış olduğu ortalama puan 78.68, en yüksek 97.60 ve en düşük puan ise 59.70'tir. Tablo 10 belirtilen değişkenlerin ülke bazında detaylarını sunmaktadır.

Tablo 10

Gelişmekte olan ülkelere ait vergi uyumu ve ekonomik kurumların kalitesinin ortalamaları

Vergi uyumu ortalamasının altındaki ülkeler (<0.63.9)		Vergi uyumu ortalamasının üzerindeki ülkeler (>0.63.9)		Ekonomik kurumlar ortalamasının altındaki ülkeler (<0.57.8)		Ekonomik kurumlar ortalamasının üzerindeki ülkeler (>0.57.8)	
Arjantin	42.386	Paraguay	65.146	Gabon	40.911	Türkiye	58.394
Brezilya	43.093	Bulgaristan	66.693	Cezayir	44.252	Botsvana	58.692
Cezayir	44.346	İran	68.253	Arjantin	46.620	Bulgaristan	59.589
Kolombiya	48.720	Namibya	70.146	İran	46.793	Çin	59.760
Meksika	49.541	Dominik Cumhuriyeti	70.226	Ekvator	47.167	Azerbaycan	61.514
Çin	51.986	Azerbaycan	70.926	Kolombiya	49.610	Tayland	62.790
Gabon	52.513	Rusya	74.046	Güney Afrika	49.700	Jamaika	63.051
Arnavutluk	57.460	Tayland	74.833	Paraguay	50.615	Meksika	64.612
Jamaika	57.546	Peru	77.040	Dominik Cumhuriyeti	52.232	Kosta Rika	65.252
Kosta Rika	60.500	Botsvana	78.020	Rusya	54.378	Malezya	76.909
Ekvator	63.066	Türkiye	79.800	Peru	56.000		
		Malezya	82.120	Namibya	56.063		
		Güney Afrika	85.200	Brezilya	56.380		
				Arnavutluk	56,881		

Tablo 10 vergi uyumu açısından değerlendirildiğinde ülkeler arasında önemli farklılıkların olduğu görülmektedir. Güney Afrika ve Malezya'da vergi uyum düzeyi %80'in üzerinde iken, Meksika, Kolombiya, Cezayir, Brezilya ve Arjantin gibi ülkelerde ise %50'nin altındadır. Türkiye ise vergi uyumu bağlamında ortalamasının yaklaşık 16 puan üzerinde yer almaktadır.

Tablo 10 ekonomik kurumların kalitesi açısından değerlendirildiğinde ise 14 ülke ortalama değerinin altında yer alırken, 10 ülke ise ortalama değerinin üzerinde yer almaktadır. Malezya kurumsal kalite düzeyi yaklaşık 77 puan ile en yüksek ülke konumundayken,

Gabon ise yaklaşık 41 puan ile en düşük ülke konumundadır. Türkiye ise ortalamanın yaklaşık 0.5 puan üzerinde yer almaktadır. Ekonomik kurumsal kalite endeksinin alt bileşenleri itibariyle ortalamanın altında ve üzerinde yer alan ülkeler Tablo 11’de yer almaktadır.



Tablo 11

Ekonomik kurumların alt bileşenleri itibariyle ortalamaları

EK1 ortalamasının altındaki ülkeler (<66.960)		EK1 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>66.960)		EK2 ortalamasının altındaki ülkeler (<60.111)		EK2 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>60.111)		EK3 ortalamasının altındaki ülkeler (<40.211)		EK3 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>40.211)	
Ülkeler	Değer	Ülkeler	Değer	Ülkeler	Değer	Ülkeler	Değer	Ülkeler	Değer	Ülkeler	Değer
Cezayir	50.57	Tayland	67.00	İran	45.19	Güney Afrika	62.25	Gabon	10.15	Türkiye	44.43
İran	55.38	Türkiye	68.14	Cezayir	48.52	Türkiye	62.60	Kolombiya	14.96	Rusya	44.84
Gabon	55.84	Güney Afrika	68.59	Ekvator	50.06	Bulgaristan	64.59	Güney Afrika	18.25	Brezilya	46.99
Arjantin	56.28	Malezya	70.11	Arjantin	50.13	Cezayir	64.59	Paraguay	20.61	Jamaika	47.23
Azerbaycan	61.08	Meksika	70.13	Rusya	53.16	Tayland	64.70	Dominik Cumhuriyeti	23.75	Kosta Rika	53.42
Çin	61.40	Paraguay	70.21	Çin	53.88	Meksika	65.90	Peru	24.52	Tayland	56.67
Ekvator	63.16	Botsvana	72.58	Gabon	56.74	Kosta Rika	66.12	Ekvator	28.27	Meksika	57.79
Brezilya	65.08	Dominik Cumhuriyeti	72.94	Azerbaycan	56.93	Peru	66.70	Cezayir	31.11	Çin	63.98
Rusya	65.12	Jamaika	75.02	Brezilya	57.06	Jamaika	66.90	Arjantin	33.44	Azerbaycan	66.53
Namibya	66.85	Cezayir	75.26	Dominik Cumhuriyeti	59.99	Kolombiya	66.94	Arnavutluk	33.65	Malezya	92.18
Kolombiya	66.92	Kosta Rika	76.20	Paraguay	61.02	Malezya	68.42	Botsvana	34.32		
		Bulgaristan	76.35	Namibya	61.10	Botsvana	69.17	Bulgaristan	37.82		
		Peru	76.78					İran	39.80		
								Namibya	40.22		

Tablo 11’de ekonomik kurumların alt bileşenleri itibariyle ortalamanın altında ve üstünde yer alan ülkeler gösterilmektedir. EK1 açısından Tablo 11 değerlendirildiğinde 11 ülkenin ortalamanın altında, 13 ülkenin ise ortalamanın üstünde olduğu görülmektedir. Bu gösterge açısından en yüksek puana sahip ülke Peru, en düşük puana sahip ülke ise Cezayir’dir. Türkiye’nin ise ortalamanın yaklaşık 1.5 puan üzerindedir.

EK2 açısından Tablo 11 değerlendirildiğinde ortalamanın altında ve üstünde 12 ülkenin olduğu görülmektedir. Bu gösterge açısından en yüksek puana Botsvana, en düşük puana ise İran sahiptir. Türkiye ise ortalamanın yaklaşık 2.5 puan üzerinde yer almaktadır.

EK3 açısından Tablo 11 değerlendirildiğinde ise ülkelerin kalite düzeyleri açısından çok önemli farklılığın olduğu görülmektedir. En düşük puana sahip Gabon ile en yüksek puana sahip Malezya arasından 9 kattan fazla bir farkın olduğu göze çarpmaktadır. Türkiye ise ortalamanın yaklaşık 4.2 puan üzerinde yer almaktadır.

Ekonomik kurumlar bağlamında araştırma modellerinde yer alan değişkenlere ilişkin korelasyon katsayıları Tablo 12’de sunulmuştur. Söz konusu gösterim ekonometrik analiz öncesinde değişkenler arasındaki ilişkiyi sunması açısından öncü bir gösterge olarak değerlendirilmektedir.

Tablo 12

Ekonomik kurumlar için korelasyon matrisi

	VU	EK1	EK2	EK3	EK	EB	Eİ	İK	KR	HB	VY
VU	1.000										
EK1	0.360	1.000									
EK2	0.311	0.714	1.000								
EK3	0.149	0.061	0.122	1.000							
EK	0.319	0.564	0.617	0.829	1.000						
EB	-0.064	-0.273	-0.254	0.316	0.085	1.000					
Eİ	-0.102	0.136	0.064	0.145	0.172	-0.103	1.000				
İK	0.079	0.064	-0.044	0.249	0.197	0.413	-0.031	1.000			
KR	0.314	0.499	0.394	0.428	0.601	0.323	0.0305	0.598	1.000		
HB	-0.041	-0.216	-0.120	0.046	-0.065	0.113	-0.161	0.061	0.063	1.000	
VY	0.234	0.354	0.212	0.0588	0.215	-0.257	0.076	0.292	0.197	-0.292	1.000

Tablo 12’de analize dahil edilen bağımsız değişkenlerin vergi uyumu ile korelasyonu gösterilmektedir. Ekonomik kurumların kalitesi, insani kalkınma ve küreselleşme ile vergi uyumu arasında pozitif bir korelasyon söz konusudur. Öte yandan ekonomik istikrar, ekonomik büyüme ve hükümetin büyüklüğü ile vergi uyumu arasında ise negatif korelasyon olduğu görülmektedir.

Tablo 13’te ekonomik kurumların vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmak üzere gerçekleştirilen modelin tahminlerine yer verilmiştir.



Tablo 13

Ekonomik kurumlar ve vergi uyumu tahmin bulguları

Değişken	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
EK1	0.502 (0.031)**			
EK2		0.229 (0.049)**		
EK3			0.117 (0.074)*	
EK				0.413 (0.007)***
EB	10.030 (0.009)***	11.844 (0.002)***	10.967 (0.004)***	10.801 (0.004)***
Eİ	-0.177 (0.417)	-0.201 (0.358)	-0.255 (0.248)	-0.256 (0.242)
İK	0.666 (0.027)**	0.655 (0.021)**	0.626 (0.018)**	0.612 (0.022)**
KR	0.366 (0.129)	0.400 (0.075)*	0.534 (0.029)**	0.396 (0.096)*
HB	0.615 (0.000)***	0.489 (0.000)***	0.503 (0.001)***	0.537 (0.000)***
VY	0.416 (0.000)***	0.336 (0.066)**	0.464 (0.005)***	0.399 (0.023)**
Sabit	-350 (0.001)	-369 (0.000)	-354 (0.001)	-354 (0.001)
R ²	46 (5 17)	45 (5 17)	45 (5 17)	46 (5 17)
F	546.60 (0.000)***	165.88 (0.000)***	910.84 (0.000)***	607.63 (0.000)***
Çoklu Doğrusal Bağlantı	1.83	1.66	1.50	1.68
LM Test	833.78 (0.000)	826.82 (0.000)	876.66 (0.000)	814.25 (0.000)
ALM Test	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)
Hausman Testi	37.03 (0.000)	47.76 (0.000)	49.17 (0.000)	45.33 (0.000)
Değiştirilmiş Wald Testi	1565.73 (0.000)***	1379.73 (0.000)***	1418.74 (0.000)	1598.60 (0.000)
Durbin-Watson	0.398<2	0.424<2	0.411<2	0.426<2
Baltagi-Wu LBI	0.654<2	0.660<2	0.648<2	0.663<2
Frees Testi	4.297 (0.226)	4.091 (0.226)	3.697 (0.226)	3.750 (0.226)
Gözlem Sayısı	360	360	360	360

Not: *, **, *** sırasıyla 0.10, 0.05 ve 0.01 düzeyindeki anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 13 incelendiğinde ekonomik kurumların vergi uyumunu pozitif etkilediği ve sonuçların istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. EK değişkeninde meydana gelen bir birimlik bir artış, vergi uyumunu 0.41 birim arttırmaktadır. Alt değişkenler itibariyle bakıldığında ise vergi uyumunu en fazla etkileyen değişkenin EK1 olduğu görülmektedir. EK1 değişkeninde meydana gelen bir birimlik bir artış, vergi uyumunu 0.50 birim arttırmaktadır. EK2 ve EK3 değişkenlerinde meydana gelen bir birimlik artışlar ise sırasıyla vergi uyumunu 0.21 ve 0.11 birim arttırmaktadır. Bu sonuçlar; Cummings vd. (2009) ve İslam vd. (2020) tarafından gerçekleştirilen çalışmaların sonuçlarıyla da uyumludur. Aynı zamanda analizin sonuçları üçüncü bölümde teorik olarak ortaya konulan açıklamaları da desteklemektedir.

Öte yandan analiz sonuçlarına kontrol değişkenler açısından bakıldığında Eİ ve KR değişkenleri haricindeki tüm değişkenlerin sonuçlarının hem istatistiksel hem de katsayı olarak anlamlı çıktıkları görülmektedir. KR değişkeni birinci modelde katsayı olarak anlamlı fakat istatistiksel olarak anlamsız çıkmıştır. Diğer üç modelde ise hem istatistiksel hem de katsayı olarak anlamlıdır. Eİ değişkeninde ise sonuçlar katsayı olarak anlamlı fakat istatistiksel olarak anlamsız çıkmıştır.

Dört model birlikte değerlendirildiğinde katsayı büyüklükleri bakımından vergi uyumunu en çok etkileyen değişkenin EB olduğu görülmektedir. EB değişkeninde meydana gelen bir birimlik bir artış, vergi uyumunu birinci modelde 10.03, ikinci modelde 11.84, üçüncü modelde 10.96 ve dördüncü modelde ise 10.80 birim arttırmaktadır. Modellerde vergi uyumunu etkileyen ikinci büyük değişkenin ise İK olduğu görülmektedir. Tüm modellerde İK değişkeninde meydana gelen bir birimlik artış vergi uyumunu 0.60 birimden fazla arttırmaktadır.

4.2.2. Politik Kurumlar ve Vergi Uyumu İlişkisi

Politik kurumlar (PK) değişkeni analize dahil edilen 12 kurumsal kalite değişkeninin ortalaması alınarak hesaplanmıştır. Bir ülkedeki politik kurumların kamusal güveni

sağlayarak ve işlem maliyetlerini düşürerek vergi uyumunu pozitif yönde etkilemesi beklenmektedir.

Araştırmada 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 ve 17 numaralı modeller politik kurumlar ile ilgilidir. Söz konusu modellerde kullanılan verilere ait tanımlayıcı istatistikler özet olarak Tablo 14’te verilmiştir.

Tablo 14

Politik kurumlara ilişkin tanımlayıcı istatistikler

Değişken	Gözlem	Ortalama	St. Sapma	Minimum	Maksimum
VU	360	63.901	15.702	12.4	88.9
PK1	360	53.395	21.039	0	100
PK2	360	54.418	25.481	0	100
PK3	360	45.351	20.026	0	100
PK4	360	41.636	20.053	0	100
PK5	360	64.964	22.992	0	100
PK6	360	36.186	9.419	18	64
PK7	360	65.289	20.874	16.66	100
PK8	360	41.505	18.172	6.66	81.06
PK9	360	49.814	21.963	0	91.66
PK10	360	64.143	33.811	0	100
PK11	360	59.930	28.648	0	100
PK12	360	62.086	28.290	0	100
PK	360	56.519	19.302	19.49	92.51
EB	360	25.705	1.805	22.802	30.339
Eİ	360	1.491	0.307	-0.632	4.493
İK	360	74.175	5.462	56.1	85.2
KR	360	64.163	7.295	48	81
HB	360	29.089	7.849	12.842	51.41
VY	360	78.681	7.907	59.7	97.6

Tablo 14 incelendiğinde 2006-2020 dönem aralığında politik kurumların ortalamasını ifade eden PK değişkeninin ortalama değeri 56.51'dir. Bu oran geliştirmekte olan ülkelerde politik kurumların çok kaliteli olmadıklarını ve iyileştirilmesi gereken yönlerinin olduğunu göstermektedir. Bu dönem aralığında politik kurumların sahip olduğu en yüksek puan 92.51 (Kosta Rika), düşük puan ise yaklaşık 19.49 (İran)'dur. Tablo 14'te 2006-2020 aralığında değişken bazında ortalama değerler hakkında bilgi vermektedir. Tablo 15'de ise ülkelerin belirtilen her bir değişken için politik açıdan nasıl bir kurumsal kalite düzeyine sahip olduğu konusunda bilgiler sunulmaktadır. Bu bilgiler analiz bulgularının yorumlanması açısından faydalı görülmektedir.



Tablo 15

Politik kurumların ortalama değerleri

PK1 ortalamasının altındaki ülkeler (<53.395)		PK1 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>53.395)		PK2 ortalamasının altındaki ülkeler (<54.418)		PK2 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>54.418)		PK3 ortalamasının altındaki ülkeler (<45.351)		PK3 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>45.351)	
Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer
Kolombiya	22.86	Brezilya	54.39	Çin	3.93	Paraguay	57.60	Azerbaycan	19.71	Arjantin	46.79
İran	24.42	G. Afrika	59.70	İran	8.55	Kolombiya	59.70	Rusya	22.10	Kolombiya	47.25
Türkiye	25.60	Arjantin	63.11	Azerbaycan	11.77	Meksika	62.29	Paraguay	25.02	Jamaika	50.73
Cezayir	27.82	Jamaika	63.42	Rusya	25.88	Arnavutluk	64.55	Tayland	25.55	Bulgaristan	50.75
Tayland	30.36	Cezayir	64.31	Cezayir	27.47	Dominik Cum.	65.58	Gabon	26.00	Brezilya	51.71
Rusya	37.03	Dominik Cum.	65.06	Gabon	28.34	Peru	66.20	Dominik Cum.	28.36	Güney Afrika	55.85
Meksika	39.64	Gabon	66.35	Tayland	36.11	Arjantin	74.68	İran	29.53	Türkiye	59.02
Peru	43.19	Malezya	66.97	Malezya	47.33	Bulgaristan	75.83	Meksika	35.31	Malezya	66.26
Azerbaycan	43.28	Bulgaristan	72.27	Türkiye	47.79	Brezilya	76.22	Ekvator	35.35	Namibya	72.61
Çin	48.05	Kosta Rika	81.32	Ekvator	53.97	Botsvana	76.45	Arnavutluk	36.58	Kosta Rika	83.43
Paraguay	49.65	Namibya	87.66			Namibya	76.48	Cezayir	37.00	Botsvana	93.98
Ekvator	50.13	Botsvana	94.76			Jamaika	80.45	Peru	44.29		
						Güney Afrika	81.72	Çin	45.13		
						Kosta Rika	97.03				

Tablo 15'in devamı

PK4 ortalamasının altındaki ülkeler (<41.636)		PK4 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>41.636)		PK5 ortalamasının altındaki ülkeler (<64.964)		PK5 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>64.964)		PK6 ortalamasının altındaki ülkeler (<36.186)		PK6 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>36.186)	
Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer
Gabon	8.64	Arjantin	42.21	İran	9.46	Dominik Cum.	65.09	Paraguay	24.23	Tayland	36.19
Paraguay	9.14	Kolombiya	42.50	Cezayir	24.18	Brezilya	68.00	Ekvator	26.07	Jamaika	36.29
Ekvator	21.74	Bulgaristan	44.65	Ekvator	28.05	Tayland	71.92	Arjantin	27.07	Kolombiya	36.50
İran	23.46	Meksika	48.32	Gabon	42.34	Namibya	72.16	Tayland	27.91	Brezilya	36.83
Dominik Cum.	24.27	Güney Afrika	54.29	Rusya	43.33	Jamaika	74.37	Azerbaycan	27.95	Çin	38.13
Cezayir	24.86	Türkiye	54.38	Azerbaycan	52	Cezayir	75.89	Dominik Cum.	27.99	Bulgaristan	38.45
Azerbaycan	25.58	Namibya	54.43	Paraguay	53.12	Meksika	77.52	Cezayir	30.17	Türkiye	41.97
Rusya	30.97	Tayland	55.80	Çin	55.84	Türkiye	78.08	Arjantin	31.97	Namibya	44.78
Peru	31.32	Çin	56.79	Dominik Cum.	57.25	Kolombiya	79.07	Gabon	32.41	Güney Afrika	45.13
Brezilya	34.81	Kosta Rika	58.68			Güney Afrika	81.07	Arnavutluk	32.48	Malezya	49.51
Arnavutluk	37.99	Jamaika	60.90			Peru	83.65	Meksika	32.51	Kosta Rika	51.13
		Botsvana	63.08			Kosta Rika	90.59	Peru	35.38	Botsvana	57.42
		Malezya	90.33			Malezya	90.67				
						Bulgaristan	92.59				
						Botsvana	92.88				

Tablo 15'in devamı

PK7 ortalamasının altındaki ülkeler (<65.289)		PK7 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>65.289)		PK8 ortalamasının altındaki ülkeler (<41.505)		PK8 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>41.505)		PK9 ortalamasının altındaki ülkeler (<49.814)		PK9 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>49.814)	
Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer
Çin	24.12	Namibya	66.67	Azerbaycan	14.50	Peru	41.51	Çin	13.89	Arjantin	53.89
Azerbaycan	30.00	Türkiye	66.76	Rusya	16.94	Çin	42.42	Azerbaycan	19.44	Arnavutluk	55
Paraguay	33.33	Jamaika	67.72	Paraguay	19.11	Arjantin	43.88	İran	19.44	Peru	57.77
Rusya	38.89	Malezya	69.68	Gabon	20.80	Kolombiya	45.56	Gabon	22.28	Brezilya	58.33
Gabon	41.11	Arjantin	70.37	Dominik Cum.	22.99	Jamaika	49.02	Rusya	22.28	Meksika	58.88
İran	57.46	Kolombiya	75	İran	24.41	Brezilya	49.23	Cezayir	25	Kolombiya	60.55
Ekvator	58.89	Cezayir	81.52	Ekvator	30.13	Bulgaristan	49.51	Tayland	31.7	Bulgaristan	68.33
Botsvana	60.14	Brezilya	83.33	Meksika	31.01	Türkiye	54.55	Paraguay	40	Botsvana	68.88
Cezayir	61.12	Dominik Cum.	56.79	Arnavutluk	32.07	G. Afrika	58.13	Ekvator	47.77	G. Afrika	69.44
Tayland	61.43	Peru	83.33	Cezayir	32.44	Malezya	61.31	Malezya	48.33	Dominik Cum.	70.55
		G. Afrika	83.33	Tayland	40.75	Namibya	65.63	Türkiye	48.366	Jamaika	70.55
		Meksika	86.57			Kosta Rica	72.16			Namibya	73.88
		Bulgaristan	91.67			Botsvana	78.08			Kosta Rika	90
		Kosta Rika	91.67								

Tablo 15'in devamı

PK10 ortalamasının altındaki ülkeler (<64.143)		PK10 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>65.289)		PK11 ortalamasının altındaki ülkeler (<59.930)		PK11 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>59.930)		PK12 ortalamasının altındaki ülkeler (<62.086)		PK12 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>62.086)	
Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer
Çin	0	Ekvator	65.55	Çin	5	Türkiye	60.83	Çin	5.81	Türkiye	65.29
Rusya	10	Arnavutluk	66.66	İran	15	Kolombiya	63.75	Rusya	21.02	Ekvator	69.57
Gabon	13.33	Türkiye	74.44	Rusya	20.41	Botsvana	65.41	İran	21.70	Arnavutluk	70.08
Azerbaycan	16.66	Meksika	80	Azerbaycan	23.33	Namibya	70.41	Azerbaycan	23.24	Paraguay	71.96
İran	22.77	Kolombiya	82.22	Gabon	23.75	Dominik Cum.	72.08	Gabon	23.41	Kolombiya	72.64
Tayland	26.11	Dominik Cum.	83.88	Cezayir	24.58	Arnavutluk	73.33	Cezayir	30.25	Botsvana	76.75
Cezayir	32.22	Namibya	83.88	Tayland	32.08	Paraguay	73.75	Tayland	33.50	Meksika	77.60
Malezya	50	Botsvana	85	Malezya	47.50	Ekvator	78.33	Malezya	52.30	Dominik Cum.	79.65
		Paraguay	87.22			Meksika	78.75			Namibya	80
		Arjantin	87.77			Jamaika	82.50			Peru	81.70
		Peru	88.88			Peru	82.91			Arjantin	82.05
		Brezilya	90.55			G. Afrika	85			Brezilya	84.27
		Bulgaristan	94.44			Arjantin	87.5			Jamaika	82.20
		Jamaika	97.78			Brezilya	87.5			G. Afrika	89.57
		Kosta Rika	100			Bulgaristan	90.83			Bulgaristan	89.91
		G. Afrika	100			Kosta Rika	93.75			Kosta Rika	99.48

Tablo 15'in devamı

PK Ortalamasının altındaki ülkeler (<56.519)		PK Ortalamasının üzerindeki ülkeler (>56.519)	
Ülke	Değer	Ülke	Değer
İran	24.60	Dominik Cum.	59.80
Azerbaycan	27.33	Arnavutluk	60.32
Rusya	28.43	Kolombiya	60.52
Çin	31.49	Türkiye	60.54
Gabon	31.51	Meksika	61.37
Cezayir	32.76	Arjantin	62.91
Tayland	44.44	Peru	63.96
Paraguay	47.18	Malezya	68.14
Ekvator	48.05	Brezilya	68.50
		Jamaika	71.89
		Bulgaristan	75.81
		Namibya	76.57
		G. Afrika	76.65
		Botsvana	82.83
		Kosta Rika	90.74

Tablo 15'te politik kurumların hem alt bileşenleri hem de bu bileşenlerin ortalamasını ifade eden PK değişkeni itibarıyla ortalamasının altında ve üzerinde yer alan ülkeler gösterilmektedir.

Tablo 15'te görüldüğü üzere politik kurumlarının kalitesi çok düşük ülkeler bulunmakla birlikte, politik kurumlarının kalitesi çok yüksek olan ülkeler de söz konusudur. İran, Azerbaycan, Rusya ve Çin politik kurumların kalitesi en düşük olan ülkelerdir. Bu ülkeler 12 alt bileşenin neredeyse tamamında ortalamasının oldukça altında yer almaktadır. Öte yandan Kosta Rika, Botsvana, Güney Afrika, Namibya ve Bulgaristan ise politik kurumların kalitesi en yüksek olan ülkelerdir. Türkiye ise genel olarak ortalamasının yaklaşık 4 puan üzerinde yer almaktadır. Ayrıca alt değişkenler itibarıyla bakıldığında ise Türkiye PK1, PK2 ve PK9 değişkenleri için ortalamasının altında puana sahipken, diğer değişkenler için ise ortalamasının üzerinde bir puana sahiptir. Politik kurumlar bağlamında araştırma modellerinde yer alan değişkenlere ilişkin korelasyon katsayıları Tablo 16'da sunulmuştur.

Tablo 16

Politik kurumlar için korelasyon matrisi

	VU	PK1	PK2	PK3	PK4	PK5	PK6	PK7	PK8	PK9	PK10	PK11	PK12	PK	EB	Eİ	İK	KR	HB	VY
VU	1.0000																			
PK1	0.1560	1.0000																		
PK2	0.0146	0.5690	1.0000																	
PK3	0.1722	0.5797	0.5725	1.0000																
PK4	0.3065	0.3277	0.2982	0.6671	1.0000															
PK5	0.2779	0.4311	0.6059	0.5693	0.6305	1.0000														
PK6	0.3364	0.4888	0.4089	0.8108	0.7307	0.6180	1.0000													
PK7	-0.0144	0.1983	0.7127	0.3693	0.2868	0.4692	0.2805	1.0000												
PK8	0.1859	0.5001	0.5926	0.9428	0.7472	0.6255	0.8238	0.4464	1.0000											
PK9	0.0789	0.5505	0.9080	0.6096	0.3842	0.6398	0.4569	0.7572	0.6265	1.0000										
PK10	0.0059	0.3756	0.9069	0.4784	0.2070	0.5228	0.2846	0.7144	0.4980	0.8889	1.0000									
PK11	-0.0283	0.4076	0.9050	0.3998	0.1530	0.4925	0.2066	0.7275	0.4168	0.8583	0.9512	1.0000								
PK12	0.0088	0.4397	0.9352	0.4867	0.2266	0.5511	0.2969	0.7546	0.5047	0.9293	0.9839	0.9792	1.0000							
PK	0.1484	0.6204	0.9188	0.7713	0.5714	0.7612	0.6420	0.7264	0.7982	0.9329	0.8626	0.8315	0.8909	1.0000						
EB	-0.0641	-0.5271	-0.3643	-0.1685	0.1506	-0.1329	-0.0904	-0.0935	-0.0913	-0.3500	-0.3004	-0.2866	-0.3242	-0.2892	1.0000					
Eİ	-0.0836	-0.0144	0.0245	-0.0354	-0.0627	0.0158	-0.0694	0.0403	-0.0357	0.0361	0.0046	0.0104	0.0149	-0.0047	-0.0866	1.0000				
İK	0.0795	-0.2410	-0.0562	-0.1632	0.1078	-0.0348	-0.0805	0.1183	-0.1537	-0.1236	-0.0845	0.0143	-0.0546	-0.0817	0.4138	-0.0411	1.0000			
KR	0.3148	0.0240	0.2483	0.1205	0.5261	0.5497	0.2464	0.3226	0.2232	0.2136	0.2015	0.2802	0.2416	0.3414	0.3239	-0.0010	0.5982	1.0000		
HB	-0.0413	0.0796	0.0975	0.2202	0.1757	-0.0112	0.1580	-0.0103	0.2192	0.0480	0.0587	0.0783	0.0639	0.1126	0.1131	0.0123	0.0610	0.0633	1.0000	
VY	0.2336	-0.0752	-0.0760	-0.2452	-0.1956	0.0349	-0.2321	-0.0520	-0.3183	-0.0716	-0.0095	0.0191	-0.0078	-0.1154	-0.2573	0.0883	0.2923	0.1974	-0.2927	1.0000

Tablo 16 incelendiğinde politik kurumlar (PK), insani kalkınma, küreselleşme ve vergi yükü ile vergi uyumu arasında pozitif, ekonomik istikrar, ekonomik büyüme ve hükümetin büyüklüğü arasında ise negatif bir korelasyon söz konusudur. Politik kurumlar alt değişkenleri itibariyle değerlendirildiğinde PK7 ve PK11 değişkenleri dışında diğer tüm değişkenler ile vergi uyumu arasında pozitif bir korelasyon söz konusudur. Fakat politik kurumların alt bileşenleri itibariyle teorik beklenti tüm değişkenlerin vergi uyumunu pozitif etkilemesi yönündedir. Tablo 17’de politik kurumların vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmak üzere gerçekleştirilen model tahminlerine yer verilmiştir.



Tablo 17

Politik kurumlar ve vergi uyumu tahmin bulguları

Bağımsız Değişkenler	Model5	Model 6	Model 7	Model 8	Model 9	Model 10	Model 11
PK1	0.211 (0.000)***						
PK2		0.255 (0.001)***					
PK3			0.149 (0.025)**				
PK4				0.200 (0.023)**			
PK5					-0.004 (0.939)		
PK6						0.394 (0.000)***	
PK7							0.234 (0.025)**
EB	8.858 (0.012)**	9.903 (0.004)***	10.401 (0.007)***	10.101 (0.016)**	11.426 (0.005)***	12.835 (0.000)***	10.943 (0.001)***
Eİ	-0.218 (0.299)	-0.193 (0.357)	-0.286 (0.214)	-0.248 (0.289)	-0.202 (0.377)	-382 (0.064)**	-0.179 (0.346)
İK	0.700 (0.003)***	0.819 (0.006)***	0.771 (0.012)**	0.679 (0.017)**	0.662 (0.038)**	0.436 (0.095)*	1.024 (0.000)***
KR	0.592 (0.008)***	0.571 (0.029)**	0.533 (0.043)**	0.435 (0.072)*	0.548 (0.033)**	0.427 (0.119)	0.564 (0.059)*
HB	0.417 (0.000)***	0.467 (0.001)***	0.469 (0.003)***	0.430 (0.001)***	0.488 (0.002)***	0.408 (0.000)***	0.442 (0.001)***
VY	0.456 (0.007)**	0.465 (0.007)***	0.370 (0.012)**	0.418 (0.015)**	0.439 (0.006)***	0.380 (0.049)**	0.382 (0.017)**
Sabit	-314 (0.001)	-351 (0.000)	-344 (0.001)	-324 (0.003)	-362 (0.001)	-381 (0.000)	-387 (0.000)
R ²	47	46	45	46	44	47	48
F	(7 14) 316.52 (0.000)	(7 14) 489.84 (0.000)	(7 14) 167.72 (0.000)	(7 14) 322.31 (0.000)	(7 14) 156.81 (0.000)	(7 14) 326.25 (0.000)	(7 14) 227.22 (0.000)
Çoklu Doğrusal Bağlantı	1.67	1.66	1.52	1.67	1.96	1.54	1.51
LM	844.92 (0.000)	724.59 (0.000)	773.77 (0.000)	816.12 (0.000)	791.22 (0.000)	785.40 (0.000)	752.60 (0.000)
ALM	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)
Hausman Testi	32.63 (0.000)	50.34 (0.000)	44.56 (0.000)	42.18 (0.000)	45.80 (0.000)	51.86 (0.000)	58.88 (0.000)
Değiştirilmiş Wald Testi	770.90 (0.000)	921.84 (0.000)	785.63 (0.000)	1018.09 (0.000)	1236.41 (0.000)	1108.38 (0.000)	977.01 (0.000)

Tablo 17'nin devamı

Durbin-Watson	0.430<2	0.403<2	0.398<2	0.419<2	0.394<2	0.438<2	0.440<2
Baltagi-Wu LBI	0.669<2	0.654<2	0.647<2	0.672<2	0.637<2	0.676<2	0.686<2
Frees Testi	3.722 (0.226)	4.106 (0.226)	3.747 (0.226)	3.627 (0.226)	4.289 (0.226)	3.813 (0.226)	4.060 (0.226)
Gözlem Sayısı	360	360	360	360	360	360	360
Bağımsız Değişkenler	Model 12	Model 13	Model 14	Model 15	Model 16	Model 17	
PK8	0.189 (0.056)*						
PK9		0.140 (0.008)***					
PK10			0.08 (0.019)**				
PK11				0.184 (0.008)***			
PK12					0.152 (0.001)***		
PK						0.494 (0.000)***	
EB	10.281 (0.009)***	10.021 (0.001)***	11.230 (0.003)***	11.342 (0.002)***	10.920 (0.003)***	8.543 (0.016)**	
Eİ	-0.284 (0.220)	-0.206 (0.360)	-198 (0.396)	-0.175 (0.452)	-0.188 (0.416)	-0.267 (0.210)	
İK	0.830 (0.016)**	0.881 (0.020)**	0.795 (0.013)**	0.925 (0.001)***	0.897 (0.005)***	1.104 (0.002)**	
KR	0.530 (0.049)**	0.593 (0.034)**	0.531 (0.043)**	0.433 (0.065)*	0.510 (0.058)*	0.439 (0.137)	
HB	0.440 (0.001)***	0.433 (0.000)***	0.482 (0.000)***	0.475 (0.000)***	0.466 (0.000)***	0.410 (0.00)***	
VU	0.361 (0.016)**	0.433 (0.010)**	0.433 (0.008)***	0.415 (0.006)***	0.425 (0.008)**	0.378 (0.019)**	
Sabit	-346 (0.001)***	-350 (0.001)***	-370 (0.000)***	-381. (0.000)***	-372 (0.000)***	-335 (0.001)	
R ²	44 (7 14)	46 (7 14)	45 (7 14)	47 (7 14)	46 (7 14)	49 (7 14)	
F	149.15 (0.000)***	284.13 (0.000)***	262.28 (0.000)***	218.57 (0.000)***	254.80 (0.000)***	189.43 (0.000)***	
Çoklu Doğrusal Bağlantı	1.60	1.62	1.53	1.54	1.57	1.74	
LM Test	775.73 (0.000)	763.65 (0.000)	739.63 (0.000)	708.32 (0.000)	733.60 (0.000)	777.41 (0.000)	
ALM Test	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	
Hausman Testi	45.19 (0.000)	45.10 (0.000)	51.85 (0.000)	59.65 (0.000)	53.32 (0.000)	46.28 (0.000)	

Tablo 17'nin devamı

Değiştirilmiş Wald Testi	1405.66 (0.000) ***	1211.21 (0.000) ***	1060.28 (0.000) ***	1134.57 (0.000) ***	1081.16 (0.000) ***	1070.18 (0.000) ***
Durbin-Watson	0.399<2	0.416<2	0.399<2	0.445<2	0.426<2	0.451<2
Baltagi-Wu LBI	0.666<2	0.653<2	0.649<2	0.688<2	0.665<2	0.697<2
Frees Testi	3.546 (0.226)	4.047 (0.226)	3.433 (0.226)	3.893 (0.226)	3.868 (0.226)	3.413 (0.226)
Gözlem Sayısı	360	360	360	360	360	360

Not: *, **, *** sırasıyla 0.10, 0.05 ve 0.01 düzeyindeki anlamlılığı ifade etmektedir.

Politik kurumların vergi uyumu üzerine etkisi 13 değişken ile araştırılmıştır. Bu değişkenlerin bir tanesi diğer 12 değişkenin ortalaması alınarak hesaplanmış ve politik kurumları bir bütün şeklinde temsil eden bir değişken (PK) olarak analize dahil edilmiştir. Tablo 17 incelendiğinde politik kurumların vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği ve analiz bulgularının istatistiksel anlamlı olduğu görülmektedir. PK değişkeninde meydana gelen bir birimlik bir artış, vergi uyumunu 0.494 birim arttırmaktadır. Alt değişkenler itibariyle analiz sonuçları değerlendirildiğinde ise PK5 değişkeni haricindeki tüm değişkenlerin vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği görülmektedir. PK5 değişkeni haricindeki diğer tüm değişkenlerin sonuçları Ekler kısmında Tablo 6'da belirtilen çalışmaların sonuçlarıyla da uyumludur. Bu bulgular aynı zamanda üçüncü bölümde teorik olarak ortaya konulan açıklamaları da desteklemektedir.

PK5 değişkeni, regülasyonların kalitesini ifade etmektedir. Tablo 17'de görüldüğü üzere bu değişken hem katsayı olarak hem de istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar vermemiştir. Başka bir ifadeyle elde edilen bulgular teorik bakımdan beklenen sonuç ile örtüşmemektedir. Fakat bu değişken bağlamında katsayı bakımından elde edilen sonuç, Mohammed ve Sanusi (2020)'nin çalışmasının sonuçlarıyla uyumludur.

Öte yandan analiz sonuçlarına kontrol değişkenler açısından bakıldığında EB, İK, KR, HB ve VY değişkenleri vergi uyumunu pozitif etkilemektedir. Eİ değişkeni ise model 10 haricindeki tüm modellerde katsayı olarak anlamlı fakat istatistiksel olarak anlamsız çıkmıştır. Kontrol değişkenler arasında vergi uyumunu en fazla etkileyen değişken ise EB'dir. Bu değişkende meydana gelen bir birimlik bir artış ortalama (politik kurumlar

içerisinde yer alan tüm modellerin ortalaması) vergi uyumunu 10.5 birimden daha fazla arttırmaktadır.

4.1.3. Hukuki Kurumlar ve Vergi Uyumu İlişkisi

Vergi uyumunu pozitif etkilemesi beklenen diğer bir kurum da hukuktur. Hukuki kurumların vergi uyumu üzerine etkisi çalışmada Heritage Vakfı, Fraser Enstitüsü ve ICRG veri setinden elde edilen verilerin ortalaması alınarak hesaplanan HK değişkeni ile araştırılmıştır. Araştırmada 18, 19, 20, 21 numaralı modeller hukuki kurumlar ile ilgilidir. Söz konusu modellerde kullanılan verilere ait tanımlayıcı istatistikler özet olarak Tablo 18’de verilmiştir.

Tablo 18

Hukuki kurumlara ilişkin tanımlayıcı istatistikler

Değişken	Gözlem	Ortalama	St. Sapma	Minimum	Maksimum
VU	360	63.901	15.702	12.4	88.9
HK1	360	41.355	15.216	10	86.5
HK2	360	50.757	8.6349	26.885	68.123
HK3	360	43.564	22.335	0	90.547
HK	360	45.103	12.303	23.708	76.967
EB	360	25.705	1.805	22.802	30.339
Eİ	360	1.491	0.307	-0.632	4.493
İK	360	74.175	5.462	56.1	85.2
KR	360	64.163	7.295	48	81
HB	360	29.089	7.849	12.842	51.41
VY	360	78.681	7.907	59.7	97.6

Tablo 18 incelendiğinde 2006-2020 dönem aralığında hukuki kurumların ortalamasını ifade eden HK değişkeninin ortalama değerinin 45.10 olduğu görülmektedir. Bu oran gelişmekte olan ülkelerde hukuki kurumların çok kaliteli olmadıklarını ve iyileştirilmesi gereken yanlarının olduğunu göstermektedir. Bu dönem aralığında hukuki kurumların sahip olduğu en yüksek puan 76.96 (Malezya), en düşük puan ise yaklaşık 23.70

(Arjantin)'dir. Hukuki kurumlar 3 alt bileşene ayrılmıştır. Bu bileşenlerin almış oldukları en düşük ve en yüksek puanlar Tablo 19'da yer almaktadır.

Tablo 19

Hukuki kurumların ortalama değerleri

HK1 ortalamasının altında yer alan ülkeler (<41.35583)		HK1 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>41.35583)		HK2 ortalamasının altında yer alan ülkeler (<50.75738)		HK2 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>50.75738)	
Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer
İran	16.35	Tayland	47.87	Gabon	29.06	Türkiye	51.31
Ekvator	26.45	Jamaika	48.45	İran	37.55	Çin	52.53
Arjantin	26.77	Kolombiya	48.99	Cezayir	40.32	Peru	52.57
Çin	29.05	Türkiye	50.95	Paraguay	42.66	Arnavutluk	52.89
Cezayir	30.70	Brezilya	51.49	Ekvator	43.25	Malezya	54.49
Rusya	32.37	Meksika	52.27	Arjantin	45.75	Brezilya	55.53
Azerbaycan	32.69	Kosta Rika	52.76	Dominik Cum.	45.87	Bulgaristan	56.02
Paraguay	33.05	G. Afrika	53.50	Kolombiya	47.27	Jamaika	56.33
Dominik Cum.	35.95	Malezya	60.98	Meksika	49.28	G. Afrika	62.44
Namibya	37.01	Botsvana	66.11	Rusya	50.57	Botsvana	62.79
Arnavutluk	38.00			Azerbaycan	50.70	Kosta Rika	62.92
Bulgaristan	38.33			Tayland	50.89	Namibya	62.40
Gabon	38.72						
HK3 ortalamasının altında yer alan ülkeler (<43.56412)		HK3 ortalamasının üzerindeki ülkeler (>43.56412)		HK ortalamasının altında yer alan ülkeler (<45.10368)		HK ortalamasının üzerindeki ülkeler (>45.10368)	
Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer	Ülke	Değer
İran	14.99	Jamaika	45.97	Ekvator	29.52	Brezilya	45.30
Ekvator	15.32	Brezilya	51.44	Paraguay	29.62	Tayland	46.63
Rusya	18.28	Türkiye	53.67	Arjantin	32.69	Bulgaristan	47.25
Cezayir	19.34	Tayland	55.16	Cezayir	34.11	Çin	47.31
Azerbaycan	22.52	Bulgaristan	55.22	İran	35.37	G. Afrika	51.40
Paraguay	23.65	G. Afrika	61.29	Gabon	36.21	Türkiye	53.97
Gabon	30.98	Namibya	74.76	Dominik Cum.	37.23	Kosta Rika	62.62
Peru	31.94	Malezya	81.33	Meksika	37.98	Malezya	67.46
Meksika	32.50	Kosta Rika	84.71	Kolombiya	39.02	Botsvana	68.91
Arjantin	32.97	Botsvana	85.54	Rusya	39.75	Namibya	68.99
Dominik Cum.	32.23			Arnavutluk	40.86		
Arnavutluk	37.71			Azerbaycan	41.37		
Çin	40.07			Peru	44.11		
Kolombiya	42.95			Jamaika	44.77		

HK, HK1, HK2 ve HK3 değişkenlerinin ortalamasını ifade etmektedir. HK değişkenine ilişkin sonuçlar incelendiğinde analize dahil edilen ülkelerin %75'ten fazlasının 50 puanın altında yer aldığı görülmektedir. Bu sonuç, gelişmekte olan ülkelerde mülkiyet haklarının korunması ve hukukun üstünlüğü konularında önemli eksikliklerin olduğunu göstermektedir. Bu eksikliklerin giderilmesinin vergi uyumunu arttırması beklenmektedir.

Hukuki kurumlar bağlamında araştırma modellerinde yer alan değişkenlere ilişkin korelasyon katsayıları Tablo 20’de sunulmuştur.

Tablo 20

Hukuki kurumlara ilişkin korelasyon matrisi

	VU	HK1	HK2	HK3	HK	EB	Eİ	İK	KR	HB	VY
VU	1.000										
HK1	0.317	1.000									
HK2	0.303	0.475	1.000								
HK3	0.318	0.639	0.738	1.000							
HK	0.423	0.645	0.754	0.898	1.000						
EB	-0.064	-0.042	-0.064	-0.167	-0.137	1.000					
Eİ	-0.083	-0.042	0.024	-0.044	-0.044	-0.086	1.000				
İK	0.079	0.027	-0.131	-0.123	-0.201	0.413	-0.041	1.000			
KR	0.314	0.337	0.395	0.328	0.253	0.323	-0.001	0.598	1.000		
HB	-0.041	0.091	0.237	0.086	0.113	0.113	0.012	0.061	0.063	1.000	
VY	0.233	-0.065	-0.134	-0.204	-0.197	-0.257	0.088	0.292	0.197	-0.292	1.000

Tablo 20 incelendiğinde hukuki kurumlar (HK), insani kalkınma, küreselleşme, vergi yükü değişkenleri ile vergi uyumu arasında pozitif; ekonomik istikrar, ekonomik büyüme ve hükümetin büyüklüğü arasında negatif bir korelasyon söz konusudur. Hukuki kurumlar ve vergi uyumu arasındaki ilişkiye yönelik tahmin bulguları Tablo 21’de yer almaktadır.

Tablo 21

Hukuki kurumlar ve vergi uyumu tahmin bulguları

Bağımsız Değişkenler	Model 18	Model 19	Model 20	Model 21
HK1	0.198 (0.014)**			
HK2		0.797 (0.002)***		
HK3			0.119 (0.009)***	
HK				0.385 (0.000)***
EB	12.513 (0.002)***	9.805 (0.007)***	10.278 (0.007)***	10.811 (0.003)***
Eİ	-0.353 (0.075)*	-0.344 (0.084)*	-0.327 (0.214)	-0.295 (0.144)
İK	0.430 (0.149)	0.958 (0.004)***	0.705 (0.017)**	0.725 (0.005)***
KR	0.270 (0.267)	0.377 (0.168)	0.462 (0.049)**	0.368 (0.116)
HB	0.456 (0.000)***	0.499 (0.000)***	0.465 (0.001)***	0.467 (0.000)***
VY	0.468 (0.004)***	0.463 (0.004)***	0.434 (0.010)**	0.427 (0.005)***
Sabit	-364 (0.000)***	-374 (0.000)***	-334 (0.000)***	-355 (0.000)***
R ²	48	47	45	47
F	(7 14) 628.79 (0.000)***	(7 14) 153.03 (0.000)***	(7 14) 274.07 (0.000)***	(7 14) 433.32 (0.000)***
Çoklu Doğrusal Bağlantı	1.50	1.75	1.68	1.61
LM Test	866.45 (0.000)***	663.86 (0.000)***	826.81 (0.000)***	710.67 (0.000)***
ALM Test	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)	0.00 (1.000)
Hausman Testi	47.29 (0.000)	46.43 (0.000)***	37.84 (0.000)***	47.30 (0.000)***
Değiştirilmiş Wald Testi	1147.55 (0.000)***	948.50 (0.000)***	1429.62 (0.000)***	1472.65 (0.000)***
Durbin-Watson	0.446<2	0.444<2	0.399<2	0.418<2
Baltagi-Wu LBI	0.680<2	0.681<2	0.642<2	0.650<2
Frees Testi	3.497 (0.226)	3.395 (0.226)	4.067 (0.226)	3.606 (0.226)
Gözlem Sayısı	360	360	360	360

Not: *, **, *** sırasıyla 0.10, 0.05 ve 0.01 düzeyindeki anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 21 incelendiğinde hukuki kurumların vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği ve analiz bulgularının istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Başka bir ifadeyle hukuki kurumlarda meydana gelen bir iyileşme vergi uyumunu da arttırmaktadır.

Tablo 21’de vergi uyumunu en çok etkileyen değişkenin HK2 olduğu görülmektedir. HK2 değişkeninde meydana gelen bir birimlik bir artış, vergi uyumunu yaklaşık 0.80 birim arttırmaktadır.

HK2 değişkeni Fraser Enstitüsünün yayınlamış olduğu *Ekonomik Özgürlük Endeksinden* elde edilmiştir. Bu değişken yargının bağımsızlığı, mahkemelerin bağımsızlığı, mülkiyet haklarının korunması, sözleşmelerin uygulanabilirliği ve hukuk sisteminin bütünlüğü bileşenlerinin tümünü ifade etmektedir. Dolayısıyla bu bileşenlerin her birinde meydana gelen bir iyileşmenin vergi uyumunu pozitif yönde etkileyeceği söylenebilir.

Vergi uyumunu pozitif yönde etkileyen değişkenlerden birisi de HK1’dir. Bu değişken mülkiyet haklarını ifade edip; fiziki mülkiyet hakları, fikri mülkiyet hakları, yatırımcı korumasının gücü, kamulaştırma riski ve arazi yönetiminin kalitesi gibi konuları kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle bu değişken bir ülkede mükelleflerin mülk edinmesine ve edinmiş olduğu mülkler üzerinde istediği tasarrufta bulunma hakkına yönelik düzenlemelerin kalitesini ifade etmektedir. Analizin bulgularına göre bir ülkede bu tür hakların iyileştirilmesinin vergi uyumunu olumlu yönde etkileyeceği ifade edilebilir.

HK3 değişkeni de vergi uyumunu olumlu yönde etkilemektedir. Bu değişken hukukun üstünlüğünü ifade etmektedir. Hukukun üstünlüğünde meydana gelen bir birimlik bir artış vergi uyumunu 0.11 birim arttırmaktadır. Hukuki kurumlara ilişkin bu sonuçlar Ekler kısmındaki Tablo 6’da belirtildiği üzere literatürdeki çalışmaların sonuçlarıyla da uyumludur.

4.1.4. Kurumsal Kalite ve Vergi Uyumu İlişkisi

Kurumsal kalite değişkeni, analize dahil edilen tüm kurumsal kalite göstergelerinin ortalamaları alınarak hesaplanmıştır. Böylelikle kurumların bir bütün olarak vergi uyumunu nasıl etkilediğinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Araştırmada 22 numaralı model kurumsal kalite ile ilgilidir. Söz konusu modelde kullanılan verilere ait tanımlayıcı istatistikler özet olarak Tablo 22’de verilmiştir.

Tablo 22

Kurumsal kaliteye ilişkin tanımlayıcı istatistikler

Değişken	Gözlem	Ortalama	St. Sapma	Minimum	Maksimum
VU	360	63.901	15.702	12.4	88.9
KK	360	52.461	11.264	31.811	75.665
EB	360	25.705	1.805	22.802	30.339
Eİ	360	1.491	0.307	-0.632	4.493
İK	360	74.175	5.462	56.1	85.2
KR	360	64.163	7.295	48	81
HB	360	29.089	7.849	12.842	51.41
VY	360	78.681	7.907	59.7	97.6

Tablo 22 incelendiğinde 2006-2020 dönem aralığında KK değişkeninin ortalama değeri 52.46 olduğu görülmektedir. Bu oran gelişmekte olan ülkelerin kurumsal kalite düzeylerinin düşük olduğunu göstermektedir. Bu dönem aralığında en yüksek kurumsal kaliteye sahip olan ülke Malezya (75.66), en düşük kurumsal kaliteye sahip ülke ise Gabon (31.81)’dur. Ülke bazında detaylar ise Tablo 23’te gösterilmektedir.

Tablo 23

Kurumsal kalitenin ortalama değerleri

KK ortalamannın altında yer alan lkeler (<52,441)		KK ortalamannın üzerinde yer alan lkeler (>52,441)	
İran	35.59	Arnavutluk	52.73
Gabon	36,21	Meksika	54.66
Cezayir	37.04	Peru	54.69
Rusya	40.85	Brezilya	56.73
Ekvator	41.58	Türkiye	57.64
Paraguay	42.47	Güney Afrika	59.25
Azerbaycan	43.41	Jamaika	59.91
Çin	46.19	Bulgaristan	60.89
Arjantin	47.41	Namibya	67.21
Kolombiya	49.72	Botsvana	70.15
Dominik Cum.	49.76	Malezya	70.84
Tayland	51.29	Kosta Rika	72.87

Tablo 23'te görüldüğü üzere analize dahil edilen 24 ülkenin 12'si kurumsal kalite düzeyi açısından ortalamannın altındayken, 12 tanesi ise üzerindedir. En yüksek kurumsal kalite düzeyine sahip olan ülkeler sırasıyla Kosta Rika (72.87), Malezya (70.84) ve Botsvana (70.15)'dir. En düşük kurumsal kalite düzeyine sahip ülkeler ise sırasıyla İnan (35.59), Gabon (36.21) ve Cezayir (37.04)'dir. Türkiye ise ortalamannın 5 puan üzerinde yer almaktadır. Tablo 23 genel olarak değerlendirildiğinde ise analize dahil edilen ülkelerin büyük bir çoğunluğunun kurumsal kalite düzeylerinin düşük olduğu söylenebilir. Kurumsal kalite bağlamında araştırma modelinde yer alan değişkenlere ilişkin korelasyon katsayıları Tablo 24'te sunulmuştur.

Tablo 24

Kurumsal kaliteye ilişkin korelasyon matrisi

	VU	KKK	EB	Eİ	İK	KR	HB	VY
VU	1.000							
KK	0.320	1.000						
EB	-0.064	-0.193	1.000					
Eİ	-0.083	-0.018	-0.086	1.000				
İK	0.079	-0.069	0.413	-0.041	1.000			
KR	0.314	0.440	0.323	-0.001	0.598	1.000		
HB	-0.041	0.088	0.113	0.012	0.061	0.063	1.000	
VY	0.233	-0.083	-0.257	0.088	0.292	0.197	-0.292	1.000

Tablo 24'te incelendiğinde kurumsal kalite, insani kalkınma, küreselleşme ve vergi yükü değişkenleri ile vergi uyumu arasında pozitif; ekonomik büyüme, ekonomik istikrar ve hükümetin büyüklüğü ile vergi uyumu arasında ise negatif bir korelasyon söz konusudur. Kurumsal kalite ve vergi uyumu arasındaki ilişkiye yönelik tahmin bulguları Tablo 25'te yer almaktadır.

Tablo 25

Kurumsal kalite ve vergi uyumu tahmin bulguları

Bağımsız Değişkenler	Model 22
KK	0.669 (0.000)***
EB	9.455 (0.008)***
Eİ	-0.314 (0.118)
İK	0.869 (0.002)***
KR	0.315 (0.228)
HB	0.468 (0.000)***
VY	0.318 (0.018)**
Sabit	-342
R ²	49
F	(7 14) 575.68 (0.000)
Çoklu Doğrusal Bağlantı	1.80
LM Test	831.52 (0.000)
ALM Test	0.00 (1.000)
Hausman Testi	39.49 (0.000)
ALM Test	1535.06 (0.000)
Durbin-Watson	0.437<2
Baltagi-Wu LBI	0.670<2
Frees Testi	3.322 (0.226)
Gözlem Sayısı	360

Not: *, **, *** sırasıyla 0.10, 0.05 ve 0.01 düzeyindeki anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 25 incelendiğinde kurumsal kalitenin veri uyumunu pozitif yönde etkilediği ve analiz bulgularının istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Kurumsal kalitede meydana gelen bir birimlik bir artış, vergi uyumunu yaklaşık 0.67 birim artırmaktadır. Ekonomik büyüme, insani kalkınma, küreselleşme, hükümetin büyüklüğü ve vergi yükü değişkenleri de vergi uyumunu pozitif etkilemektedir. Bu bulgular Ekler kısmında Tablo 6'da gösterildiği üzere literatürde gerçekleştirilen çalışmaların bulgularıyla da paralellik göstermektedir. Tablo 26'da gerçekleştirilen 22 modelin sonuçlarına ilişkin özet bilgelere yer verilmiştir.

Tablo 26

Analiz sonuçlarına ilişkin özet bilgiler

Değişken	Vergi uyumu üzerine etkisi	Değişken	Vergi uyumu üzerine etkisi
EK1	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.	PK8	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
EK2	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.	PK9	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
EK3	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.	PK10	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
EK	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.	PK11	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
PK1	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.	PK12	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
PK2	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.	PK	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
PK3	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.	HK1	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
PK4	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.	HK2	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
PK5	İstatistiksel olarak anlamsızdır.	HK3	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
PK6	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.	HK	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
PK7	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.	KK	Vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.

Tablo 26’da görüldüğü üzere PK5 dışında analize dahil edilen tüm kurumsal kalite değişkenleri vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir. Bu bulgular Ekler kısmında Tablo 6’da belirtilen çalışmaların sonuçlarıyla paralellik göstermektedir. Ayrıca analizin bulguları üçüncü bölümde bahsedilen teorik açıklamaları da desteklemektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi gelirleri kamu kesiminin ekonomik olan ve olmayan politikalarının uygulanma sürecinde önemli bir yere sahiptir. Vergi gelirlerinin artması ise mükelleflerin vergi uyumuna bağlıdır. Bu durum, vergi uyumunun belirleyicilerinin tespit edilmesini önemli hale getirmiştir. Bu konu üzerine ilk çalışmalar Allingham ve Sandmo tarafından (1972) gerçekleştirilmiştir.

Allingham ve Sandmo çalışmalarında mükelleflerin neden vergi kaçırdığı sorusu üzerine odaklanmıştır. Allingham ve Sandmo bu soruyu bireylerin rasyonel olduğu varsayımından hareketle cevaplamıştır. Yazarlara göre rasyonel olan bireylerin vergi uyum/uyumsuzluk kararı üzerinde sadece vergi oranı, denetim oranı ve cezalar gibi ekonomik faktörler etkili olmaktadır. Daha sonraki yıllarda bu faktörlere vergi teşvikleri, vergi afları, sigorta primi ve mükelleflerin gelir düzeyleri gibi farklı ekonomik faktörler de eklenmiştir.

1990'lı yıllarda vergi uyumu literatüründe önemli bir değişim/gelişim yaşanmıştır. Bu değişimde kurumsal iktisatçıların ekonomik olayların analizine getirmiş oldukları farklı bakış açısı etkili olmuştur. Kurumsal iktisatçıların özellikle bireylerin rasyonel olmadığına ve ekonomik olayların analizi konusunda multidisipliner bir yaklaşımın önemine ilişkin ortaya koymuş oldukları görüşler, vergi uyumu üzerine çalışmalar gerçekleştiren araştırmacıların da dikkatini çekmiştir.

Bu durum, 1990'lı yıllardan itibaren araştırmacıların, mükellefler neden vergi kaçırır sorusu yerine vergi uyumunu ne belirler sorusu üzerine odaklanmasını sağlamıştır. Bu bağlamda literatür mükelleflerin vergi uyum kararları üzerinde ekonomik faktörlerin dışında siyasi, sosyal, hukuki, dini, demografik, kültürel, ahlaki ve kurumsal çok sayıda ekonomi dışı faktörün de etkili olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu çalışmada da kurumsal iktisatçıların ortaya koymuş oldukları görüşlerden hareketle vergi uyumunu ne belirler sorusuna kurumsal kalite perspektifinden bir cevap aranmıştır. Kurum kavramı, kapsam itibariyle son yıllarda önemli bir genişleme yaşamıştır. Kavramın içerisinde mülkiyet hakları, hesap verilebilirlik, ekonomik, politik, siyasi ve sosyal hak ve özgürlükler, hukukun üstünlüğü ve yolsuzluğun kontrolü gibi çok sayıda gösterge yer almaktadır. Kurumsal kalite olarak literatürde yer alan söz konusu göstergelere ilişkin günümüzde birçok uluslararası kuruluş (Dünya Bankası, Heritage Vakfı, PRS Grup, Freedom House, Fraser Enstitüsü, V Dem ve Dünya Ekonomik Forumu) veri üretmektedir. Bu gelişmeler kurumlar ile ilgili literatürün ekonomik büyüme, dış ticaret, doğrudan yabancı yatırım ve vergi geliri gibi alanlar ile ilgili genişlemesine imkân tanımıştır.

Bu çalışma kapsamında da kurumsal kaliteye ilişkin değişkenler; Dünya Bankası, Heritage Vakfı, PRS Grup, Freedom House ve Fraser Enstitüsü'nün yayınlamış olduğu endekslerden yararlanılarak elde edilmiş ve vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bu endekslere ve çalışmada kullanılan değişkenlere ilişkin bilgiler eklerde yer alan tablolarda sunulmuştur.

Mükelleflerin vergi uyum davranışını açıklamaya çalışan farklı yaklaşımlar (ekonomik, psikolojik ve davranışsal ve mali bağlantı ve optimal vergi uyumu) söz konusudur. Söz konusu yaklaşımlar arasında psikolojik ve davranışsal yaklaşımın son dönemde ön plana çıktığı görülmektedir. Bunun altında yaklaşımın vergi uyumu davranışını farklı disiplinler çerçevesinde açıklaması ve kurumlar ile olan bağlantısı önem taşımaktadır. Bu bağlamda bu çalışmanın vergi uyumu açısından temelini psikolojik ve davranışsal yaklaşımların oluşturduğu söylenebilir. Kurumların vergi uyumu üzerine etkisinin özellikle kamusal güven ve işlem maliyetleri üzerinden ortaya çıktığı ifade edilebilir.

Bu çalışmada kurumsal kalitenin vergi uyumu üzerindeki etkisi panel veri analizi ile araştırılmıştır. Çalışmada kurumsal kalite değişkeni birçok veriden yararlanılarak oluşturulmuştur. Öncelikle beş farklı veri tabanından hareketle 18 farklı kurumsal kalite göstergesi belirlenmiştir. Bu 18 göstergenin ortalaması alınarak kurumsal kalite değişkeni hesaplanmıştır. Ayrıca bu 18 gösterge politik, ekonomik ve hukuki kurumsal kalite olarak

gruplandırılmış ve her grubun kendi içerisinde ortalamaları alınarak politik, ekonomik ve hukuki kurumsal kalite değişkenleri elde edilmiştir.

Çalışma kapsamında politik kurumların kalitesini temsil eden 12 gösterge kullanılmıştır. Bunlar; siyasi istikrar ve şiddetin/terörizmin yokluğu, ifade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, hükümetin dürüstlüğü, regülasyonlar, demokratik hesap verilebilirlik, hükümetin işleyişi, seçim süreci, politik çoğulculuk ve katılımcılık, politik haklar ve yolsuzluktur. Bu on iki göstergenin basit ortalaması ise politik kurumsal kalite değişkenini ifade etmektedir.

Ekonomik kurumlar ile ilgili kurumsal kalite değişkeni, ekonomik özgürlükler, sosyoekonomik koşullar ve ticaret özgürlüğü olmak üzere 3 göstergeden oluşmakta olup, bu üç göstergenin ortalaması alınarak ekonomik kurumların kalitesi değişkeni elde edilmiştir. Hukuki kurumlar ile ilgili kurumsal kalite değişkeni ise mülkiyet hakları, yasal sistem ve mülkiyet hakları, hukukun üstünlüğü olmak üzere 3 göstergenin basit ortalamasıdır.

Çalışmada aşağıdaki sorulara yanıt aranmıştır.

- Kurumsal kalite vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?
- Politik, ekonomik ve hukuki kurumların kalitesi vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?
- Her bir kurumsal kalite göstergesi vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?

Bu sorulara verilecek yanıtlar hem vergi uyumu konusunda hangi kurumsal kalite göstergelerine daha fazla önem verilmesi gerektiği konusunda bilgi verecek hem de daha spesifik politika önerilerinin ortaya konulması konusunda fayda sağlayacaktır. Bu hususlar çerçevesinde, belirtilen amaca ulaşabilmek ve hipotezlerin geçerliliğini destekleyebilmek için ekonometrik yöntemler uygulanarak kurumsal kalite ve vergi uyumu arasındaki ilişkinin araştırılması hedeflenmiştir. Bu bağlamda panel veri analiz tahmin yöntemi kullanılmıştır.

Çalışmada değişkenler arasındaki ilişki statik panel veri modeliyle incelenmiştir. Statik panel veri modeli kapsamında havuzlanmış en küçük kareler, sabit ve rassal etkiler modelleri olmak üzere üç alt model bulunmaktadır. Uygun olan modelin tespiti için gerekli ekonometrik testler yapılmış ve çalışmada sabit etkiler modelinin varsayımlarının geçerli olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra otokorelasyonun, heteroskedasitenin ve birimler arası korelasyonun var olup olmadığı ekonometrik testler ile incelenmiştir. Test sonuçlarına göre tüm modellerde otokorelasyonun, heteroskedasitenin ve birimler arası korelasyonun varlığı tespit edilmiştir. Bu nedenle çalışmada dirençli tahmincilerin kullanılması gerektiği belirlenmiştir. Çalışmada söz konusu değişkenler arasındaki ilişki, bu üç varsayımdan sapmanın varlığında da etkin sonuçlar veren Driscoll-Kraay tahmincisi ile analiz edilmiştir. Yapılan analizin bulgularına göre, gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kalite vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.

Analiz bulguları alt kurumsal kalite göstergeleri itibariyle değerlendirildiğinde, vergi uyumunu en fazla politik kurumların etkilediği görülmektedir. Bunun nedeni politik kurumların oynanan oyunun kurallarını belirleyici pozisyonda olması olarak gösterilebilir. Vergi ile ilgili düzenlemeler hükümetler ve vergi idareleri tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla bu kurumlar teorik kısımda bahsedildiği üzere hem işlem maliyetlerinin düşürülmesinde hem de kamusal güvenin inşasında/oluşumunda ve artırılmasında önemli bir yere sahiptir. Bir ülkede yolsuzlukla mücadele, hesap verebilirlik, hükümetin gerçekleştirmiş olduğu düzenlemelerin kalitesi, hükümetin etkinliği, bürokrasinin kalitesi, kurumların demokratikleşme düzeyi ve mükelleflerin sahip oldukları politik haklar kamusal güvenin inşa edilmesinde önemli bir yere sahiptir. Belirtilen faktörler açısından kurumsal kalitede meydana gelen bir iyileşme, mükelleflerin kamu kurumlarına güvenini arttırmak suretiyle vergi uyumunu da arttırmaktadır.

Politik kurumlar kamusal güvenin inşa edilmesinin yanı sıra vergileme esnasında ortaya çıkan işlem maliyetlerinin düşürülmesinde de etkili olmaktadır. Hükümetin etkinliği, hükümet düzenlemelerinin kalitesi ve bürokrasinin kalitesi ile vergileme maliyetleri arasında ters yönlü bir ilişki söz konusudur. Kurumsal kalite arttıkça vergileme maliyetleri düşmekte ve vergi uyum düzeyi ise artmaktadır.

Politik kurumların analiz sonuçlarına bakıldığında her alt değişkenin vergi uyumu üzerinde farklı etkiler meydana getirdiği görülmektedir. Bu da politika belirleme sürecinde hangi kurumlara ağırlık verilmesi gerektiği hakkında bir fikir vermektedir. Vergi uyumu üzerinde en fazla etkili olan politik kurum PK6'dır. Bu değişken hükümetin dürüstlüğü ifade etmektedir. Bu noktada vergi uyumunu artırma konusunda gelişmekte olan ülkelerde hükümetlerin üzerinde durması gereken en önemli politik faktör dürüstlük başka bir ifadeyle kamusal güvendir. Bu noktada hükümetler aşağıdaki politikaları uygulamak suretiyle mükelleflerin vergi uyum düzeyini artırabilir.

- Adil bir rekabet ortamı oluşturulmalıdır. North ile Acemoğlu ve Robinson'un çeşitli çalışmalarında sıklıkla vurguladığı üzere gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki temel farklılıklardan birisi adil bir rekabet ortamının oluşturulup oluşturulmadığı konusudur. Gelişmiş ülkelerde yasal mevzuat toplumun tamamına eşit fırsatlar yaratacak şekilde belirlenir ve uygulanırken, gelişmekte olan ülkelerde ise genellikle belirli bir kesime ayrıcalık tanıyacak şekilde belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Bu da özellikle gelişmekte olan ülkelerde adil bir rekabet ortamının oluşmasını engellemekte ve bunun sonucunda bazı kişiler/mükellefler diğerlerine kıyasla çok daha fazla gelir elde edebilmektedir. Yaratılan bu adaletsizlik birçok ekonomik soruna da yol açabilmektedir. Bu sorunlardan biri de vergi uyumsuzluğudur. Daha önce de ifade edildiği üzere hükümetlerin ya da vergi idarelerinin herkese eşit fırsatlar sunmadığını düşünen mükellefler (tüzel kişiler için kanuni temsilcileri) vergiye uyum göstermeyebilir. Vergi uyumunun artırılabilmesi için hükümetlerin ve vergi idarelerinin her alanda (teknik uzmanlık gerektiren alanlar hariç) mükelleflere eşit fırsatlar tanıyan düzenlemeleri hayata geçirmesi gerekmektedir. Burada üzerinde durulması gereken nokta bu düzenlemelerin vergi ile sınırlı olmamasıdır. Başka bir ifadeyle bu düzenlemeler sadece gelir politikalarıyla sınırlı kalmamalıdır. Vergi uyumunun artması için devlet harcama politikalarında da eşit fırsatlar yaratmalıdır. Örneğin devletler bazı kamu hizmetlerini özel sektöre ihale edebilmektedir. İhale mevzuatının tüm mükelleflere eşit fırsatlar sağlayacak şekilde oluşturulması ve uygulanması adil bir rekabet ortamı yaratabilir. Hükümetlerin ve vergi idarelerinin uygulamış oldukları politikalarda adalet sağlandıkça mükelleflerin kamuya güveni ve vergi uyumu artabilir.

- Vergileme maliyetleri düşürülmelidir. Vergileme maliyetleri idarenin elde etmiş olduğu vergi gelirinin azalmasına, mükellefin katlanmış olduğu vergi yükünün ise artmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla söz konusu maliyetler hem vergi idaresi hem de mükellef açısından önemli sorunlar oluşturabilmektedir. Vergileme maliyetleri ile vergi uyumu arasında negatif bir korelasyon söz konusudur. Vergileme maliyetlerinin çeşitli yollarla düşürülmesi mümkündür. Bu bağlamda ilk olarak vergilerin sayısı düşürülmelidir. Vergilerin sayısı arttıkça mükelleflerin hem parasal hem zamansal hem de psikolojik vergileme maliyetleri artmaktadır. Vergilerin sayısının azaltılması, bu maliyetleri azaltabilir. İkinci olarak, yasal mevzuat açık ve anlaşılabilir olmalıdır. Mevzuat karmaşıktıkça mükelleflerin hem uzman desteğine ihtiyacı hem de mevzuatı anlamak için ihtiyaç duyduğu zaman artmaktadır. Basit ve anlaşılabilir bir vergi mevzuatı bu maliyetleri azaltabilir. Üçüncü olarak ise vergi ile ilgili işlemlerde teknoloji kullanımı yaygınlaştırılmalıdır. Teknoloji kullanımının yaygınlaşması hem parasal hem de zaman maliyetlerinin düşürülmesi konusunda etkili olabilmektedir. Bu bağlamda yapay zekâ uygulamalarından vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi sürecinde faydalanılabilir.

Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen politik kurumlardan bir diğeri de sahip oldukları politik haklardır. Mükellefler bir vergi ödeyicisi olmasının yanı sıra aynı zamanda bir seçmendir. Bir toplumda seçmen olarak mükelleflerin istedikleri partiye katılıp, istedikleri adaya oy vermelerinin önünde herhangi bir engel yoksa ve seçimler adil bir şekilde gerçekleşiyorsa mükellefler yüksek bir politik hakka sahip demektir. Ancak bu tür haklara sahip toplumlarda mükellefler vergi politikalarını etkileyebilirler. Mükelleflerin vergi politikaları üzerinde söz sahibi olmaları vergiye uyumlarını etkilemektedir.

Gerçekleştirilen analizde politik hakların vergi uyumu üzerine etkisi üç değişken (PK10, PK11 ve PK12) ile incelenmiştir. Analizin bulgularına göre üç değişken de vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir. Bu bulgular Vincent (2023), Türedi ve Topal (2016), Dayıoğlu (2018) ve Wu ve Teng (2005)'in çalışmalarıyla da uyumludur. Bu bağlamda

gelişmekte olan ülkelerde mükelleflerin politik haklarının iyileştirilmesi ve böylelikle vergi uyumunun arttırılabilmesi için aşağıdaki adımlar atılabilir:

- Demokratik bir yönetim biçimine geçilmelidir. Kanuni temsilcilerin sahip olduğu politik haklar ülkelerin yönetim yapılarıyla yakından ilişkilidir. Demokrasi ile yönetilen ülkelerde bu kişilerin herhangi bir partiye, derneğe ya da vakfa üyeliğinin önünde bir engel bulunmamaktadır. Bu da demokrasi ile yönetilen ülkelerde bu göstergenin daha yüksek bir skor almasına katkı sağlamaktadır. Diğer taraftan demokrasi dışı yönetim biçimlerinde ise gücü elinde bulunduranların talepleri dışında bahsi geçen kişilerin bir parti, dernek ya da vakfa üye olmaları durumunda bu kişilere yönelik bir baskı söz konusu olabilmektedir. Bu da politik hakların demokrasi ile yönetilmeyen ülkelerde düşük puan almasına yol açmaktadır. Gerçekleştirilen analizin bulgularına göre politik haklarda meydana gelen bir iyileşme vergi uyumunu da arttırmaktadır. Politik hakların anayasal düzeyde güvence altına alınması ve bu haklara yapılacak yasa dışı müdahalelerin engellenmesine dönük düzenlemeler vergi uyumunu artırabilir.
- Politik hakların göstergelerinden bir tanesi de seçimdir. Kanuni temsilciler seçim ile istedikleri partiyi iktidara getirebilme olanağına sahip olabilmektedir. Bu noktada seçim sürecinde iktidara ve muhalefete anayasal düzeyde eşit şartlar sağlanmalıdır.
- Yürütme organının (vergi idaresi dahil) görev ve yetkilerinin sınırları açık ve anlaşılır biçimde belirlenmelidir.

Mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen politik kurumlar arasında hesap verilebilirlik, mali saydamlık ve şeffaflık gibi yönetim ilkeleri de bulunmaktadır. Bu çalışma kapsamında hesap verilebilirliği temsil eden iki değişken kullanılmıştır. Bunlardan biri *Dünya Yönetişim Göstergeleri* endeksi içerisinde yer alan *ifade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik* verisi, diğeri ise PRS Grup tarafından yayınlanan *ICRG* endeksi içerisinde yer alan *demokratik hesap verilebilirlik* verisidir. Analizin bulgularına göre her iki değişken de vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir. Bu sonuçlar; Vincent (2023), Abu Bakar vd. (2021), Mas'ud vd. (2019), Alabede vd. (2011b), Cummings vd. (2009), Torgler vd. (2007),

Rashid vd. (2022b), Wijaya ve Prayer (2022), Günay ve Topal (2021), Hussain vd. (2016), Lien (2015), Phuong (2015) gibi yazarların çalışmalarıyla da uyumludur. Gerçekleştirilen analizin bulguları göstermektedir ki hesap verilebilirliği geliştiren uygulamalar vergi uyumunu arttırmaktadır.

Hesap verilebilirlik ile oldukça yakından ilişkili bir diğer yönetim ilkesi de saydamlıktır. Özellikle devletin mali konularda kamuoyunu bilgilendirmesi mükellefler nezdinde vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından olumlu bir etki meydana getirebilir. Zira mükellefler ödedikleri vergilerin nerelerde kullanıldığı bilgisine sahip olmak ister. Diğer yandan gizlilik yerine açıklığı tercih eden yönetim birimleri idare ile mükellef arasında daha güvenilir bir bağ oluşturabilir. Bu bağlamda mali saydamlığın tesisi vergi uyumu bakımından oldukça önemlidir. Mali saydamlık bağlamında hükümetlerin elinde birçok araç söz konusudur. Bunlar arasında bütçe en önemli konuma sahiptir. Bütçenin hükümetlerin geleceğe dair planlarını da içermesi ve buna ilişkin bir bilgi sunması hükümetlerin gerçekleştirdikleri işlerin mükellefler tarafından kontrol ve denetimini kolaylaştırmaktadır. Bu da nihayetinde güvenin sağlanmasına imkân tanıyacaktır.

Hesap verilebilirlik ve mali saydamlık toplumdaki adalet algısının tesisi açısından da oldukça önemlidir. Mükellefler kendi ödemiş olduğu verginin yanı sıra diğer mükelleflerin de vergi ödeyip ödemediğini hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Bunun nedeni ise rekabetin adil bir düzlemde gerçekleşip gerçekleşmediği konusudur. Mükelleflerden birinin diğerine göre daha az/fazla vergi ödemesi rekabet ortamını bozabilmektedir. Bu da dürüst mükelleflerin cezalandırılması anlamına gelmektedir. Bu noktada devletin yaptığı denetimler ile bu denetimlerin sonuçlarının kamuoyuyla paylaşılması vergi uyumu bağlamında önem taşımaktadır. Devlet yapmış olduğu denetimler ile vergi kaçırın mükellefleri tespit etmesi ve cezalandırması ve bu denetim ve uygulanan cezalar hakkında toplumu bilgilendirmesi mükelleflerin vergiye uyumunu arttırabilir.

Vergi uyumu üzerinde etkili olan politik kurumlardan birisi de yolsuzluktur. Çalışma kapsamında yolsuzluğun vergi uyumu üzerine etkisi iki değişken ile incelenmiştir. Yolsuzluğun kontrolü verisi, *Dünya Yönetişim Göstergeleri Endeksinden* ve yolsuzluk verisi

ICRG veri setinden elde edilmiştir. Çalışmanın bulgularına göre yolsuzlukta meydana gelen bir iyileşme vergi uyumunu arttırmaktadır. Başka bir ifadeyle iki değişken de vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir. Çalışmanın bulguları Mas'ud vd. (2019), Baum vd. (2017), Cheng ve Zeng (2017), Alon ve Hageman (2013), Alabede vd. (2011b), Cummings vd. (2009), Torgler vd. (2007), Wu ve Teng (2005), Rashid vd. (2022b) gibi çalışmaların bulgularıyla da uyumludur. Yolsuzluğun azaltılabilmesi için aşağıdaki adımlar atılabilir:

- İktisadi ve kurumsal reformlar hayata geçirilmelidir. İktisadi reformlar kapsamında vergi politikası, para politikası, özelleştirme politikası, sektörel politikalar gözden geçirilmeli ve Dünya Bankası, OECD, Uluslararası Şeffaflık Örgütü ve Avrupa Birliği gibi kuruluşlar tarafından yayınlanan raporlar ve ülkelerin kendi iç dinamikleri (informel kurumları) dikkate alınarak gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bu düzenlemeler hem ekonomik kurumların kalitesinin artırılmasına hem de yolsuzluğun azaltılmasına katkı sağlayabilir. İktisadi reformların yanı sıra gelişmekte olan ülkeler kurumsal reformlara da önem vermelidir. Bu bağlamda kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve bürokratik kalitenin artırılmasına, hukukun üstünlüğünün tesis edilmesine yönelik reformlar yolsuzluğun azaltılmasına katkı sağlayabilir. Başka bir ifadeyle kurumsal kalitenin artırılması yolsuzlukla mücadelede etkili olabilir.
- Sivil toplum kuruluşları kamu kesimi politikalarının belirlenmesi ve izlenmesi sürecine dahil edilmelidir. Sivil toplum kuruluşlarının karar alma sürecine katılımı, kamu kesiminin daha etkin çalışmasına katkı sağlayabilir. Özellikle politika belirleme sürecine sivil toplumun katılımıyla birlikte tekrar seçilmek isteyen siyasiler ile atanmak isteyen bürokratlar kamu kaynaklarını daha verimli kullanabilir.
- Bürokratik etkinlik artırılmalıdır. Yolsuzluğun ve rüşvetin sebeplerinden birisi de bürokrasinin hantal olmasıdır. Hantal bir bürokrasi mükellefler açısından hem zaman hem de parasal maliyet yaratabilmektedir. Kamu kesiminde teknoloji kullanımının yaygınlaştırılması bürokrasideki işlem maliyetlerini düşürerek, yolsuzluğun ve rüşvetin azalmasına katkı sağlayabilir.

- Yolsuzluk ve rüşvet ile mücadele konusunda yasal mevzuat güçlendirilmeli ve cezalar arttırılmalıdır. Caydırıcı nitelikteki cezalar yolsuzluğu azaltabilir.
- Beşerî sermaye arttırılmalıdır. Yasal ve idari tedbirler yolsuzluğu azaltma konusunda etkili bir faktördür. Fakat bu tedbirler, insanlar tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Bu nedenle yolsuzlukla mücadele için ahlaklı bireylere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada eğitim kalitesinin arttırılması ve mesleki etik/ahlak kurallarının belirlenmesi yolsuzluğun azaltılmasında etkili olabilir.

Bunların dışında, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin iyileştirilmesi, yolsuzlukla mücadele komisyonlarının kurulması, kamuya işe alımda liyakatin kriter olarak benimsenmesi ve denetimlerin güçlendirilmesi de yolsuzluğu azaltabilir.

Ekonomik kurumlar da vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir. Ekonomik kurumlar bağlamında analize dahil edilen tüm değişkenler vergi uyumunu pozitif etkilemektedir. Başka bir ifadeyle devletin ekonomik hayata yönelik yapmış olduğu düzenlemelerin kalitesi de mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyebilmektedir.

Kapsayıcı ve kısıtlayıcı ekonomik kurumlar, mükelleflerin tüm ekonomik kararları üzerinde olduğu gibi vergi uyum kararları üzerinde de etkili olmaktadır. Kapsayıcı ekonomik vergi uyumunu arttırırken, kısıtlayıcı ise vergi uyumunu azaltmaktadır. Bu nedenle vergi uyumunu arttırmak isteyen gelişmekte olan ülkeler kapsayıcı ekonomik kurumlara yönelmelidirler. Bu konuda aşağıdaki adımlar atılabilir:

- Ekonomik teşvikler, eşit fırsatlar sağlayacak şekilde uygulanmalıdır. Ekonomik teşvikler, gerçek ve tüzel kişilerin yatırım kararları üzerinde etkili olmaktadır. Kısıtlayıcı ekonomik kurumlara sahip olan ülkelerde vergi teşvikleri de dahil olmak üzere tüm ekonomik teşvikler, toplumun küçük bir zümresine ayrıcalık sağlayacak şekilde uygulanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ekonomik kurumların kalitesi genellikle düşük seyretmektedir. Bu durum bahsi geçen ülkelerde ekonomik büyüme ve kalkınmanın yavaşlaması, kaynakların israfı gibi

ekonomik sorunların yanı sıra vergi uyumsuzluğuna da yol açmaktadır. Sadece belirli mükelleflere sağlanan avantajlar, adaletsiz bir vergi iklimi yaratmaktadır. Bu adaletsizlik vergi uyumsuzluğunu arttırabilir. Kapsayıcı ekonomik kurumlarda ise tüm teşvikler mükelleflere fırsat eşitliği sağlayacak şekilde uygulanmaktadır. Ekonomik teşviklerde yaratılan fırsat adil bir vergi iklimi yaratmak suretiyle vergi uyumunun artmasında katkı sağlayabilir.

- Ekonomi politikalarında istikrar ve tutarlılık sağlanmalıdır. Gelişmekte olan ülkelerde yaşanan yapısal sorunlardan bir tanesi de birbirini takip eden dönemler itibariyle farklı ekonomi politikalarının uygulanmasıdır. Bu ülkelerde ekonomi politikaları genellikle seçim ile iktidara gelen siyasi partilerin tercihlerine göre değişebilmektedir. Bu da birbirini takip eden dönemler itibariyle istikrarsız ekonomi politikalarının uygulanmasına ve toplumun ekonomik yapısının bozulmasına yol açmaktadır. Bunun neticesinde mükelleflerin kurumlara olan güveni ve vergi ödeme istekliliği azalmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde kurumlara güvenin ve vergi uyumunun arttırılabilmesi için ekonomi politikaları siyasi faktörlerden arındırılıp uzun vadeli belirlenmeli ve sadece ekonominin gerektirdiği durumlarda (kriz gibi) değişiklikler yapılmalıdır.
- Kurumların bağımsızlığı teminat altına alınmalıdır. Kurumların bağımsızlığı kurumlara yönelik güvenin oluşmasında önemli bir faktördür. Özellikle merkez bankası gibi ülkelerin para politikaları üzerinde etkili olan kurumların siyasi baskılardan uzak ve bağımsız karar almaları kurumlara yönelik güvenin inşasında önemli rol oynamaktadır.

Analiz sonuçlarına göre gelişmekte olan ülkelerde mükelleflerin vergiye uyumunu belirleyen faktörlerden bir tanesi de hukuki kurumlardır. Çalışma kapsamında hukuki kurumların vergi uyumu üzerine etkisi mülkiyet haklarının tesisi ve güvence altına alınması, yasal sistem ve mülkiyet hakları, hukukun üstünlüğü ve bu üç değişkenin ortalaması alınarak oluşturulan hukuki kurumlar olmak üzere dört değişken ile incelenmiştir. Analiz bulgularına göre tüm değişkenler vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir. Bu sonuçlar; Rashid vd. (2022b), Wijaya ve Prayer (2022), Abu Bakar vd. (2021), Günay ve Topal (2021), Surugiu vd. (2021), Erul (2020), Hussain vd. (2016), Lien (2015), Phuong (2015), Sadullah ve Wibowo (2015), Hossain (2014), Alabede vd. (2011b), Cummings vd. (2009) gibi

çalışmaların sonuçlarıyla da uyumludur. HK2 değişkeni tüm modeller içerisinde vergi uyumunu en fazla etkileyen değişkendir. Bu değişken Fraser enstitüsü'nden alınmıştır ve yargının bağımsızlığı, mahkemelerin bağımsızlığı, sözleşmelerin uygulanabilirliği gibi çok sayıda alt bileşeni kapsamaktadır. Dolayısıyla gelişmekte olan ülkelerde bu alt bileşenler itibariyle yaşanacak iyileşmeler vergi uyumunu artıracaktır. Bu noktada aşağıdaki adımların atılması hukuki kurumların kalitesini ve vergi uyumunu arttırabilir:

- Mükellefler, herhangi bir yatırım faaliyetine girişmeden önce fayda-maliyet analizi yapmaktadır. Fayda-maliyet analizi kapsamında mükellefler, ekonomik faktörlerin yanı sıra vergi hukuku, ticaret hukuku, iş hukuku ve borçlar hukuku gibi ekonomik hukuk kurallarını da dikkate almaktadır. Bu kuralların belirli, açık, anlaşılabilir ve geleceğe ilişkin öngörülebilir olması mükelleflerin yatırım kararlarını etkilemektedir. Başka bir ifadeyle mükellefler, kararlarını hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğe göre vermektedir. Bu ilkelerin yokluğu ya da uygulanmaması durumunda mükellefler kayıtdışı ekonomiye yönelebilmektedir. Bu yönelim de vergi uyumunu azaltabilmektedir. Dolayısıyla vergi uyumunu arttırmak isteyen devletler, yukarıda bahsi geçen ekonomik hukuk kurallarını önceden açık ve anlaşılabilir bir biçimde belirlemeli ve mükellefler aleyhine sonuç doğurabilecek şekilde geriye yürütmemelidir.
- Güçler ayrılığı ilkesi temel prensip olarak kabul edilmeli ve uygulanmalıdır. Güçler ayrılığı ilkesi yargının bağımsızlığı için temel ilkelerden bir tanesidir. Bu ilke yargı, yürütme ve yasama organlarını birbirinden ayırmakta ve özellikle yürütmenin yapmış olduğu işlemlerin yargı mercileri tarafından bağımsız bir biçimde hukuka uygunluğunun denetlenmesini sağlamaktadır. Böylece idarenin keyfi düzenlemelerinin ve uygulamalarının önüne geçilebilmektedir.
- Vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasında zaman zaman uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümü noktasında mahkemeler etkin bir rol üstlenmektedir. Bu noktada hakimlerin ve mahkemelerin bağımsızlığının teminat altına alınması hukukun üstünlüğünün tesisi edilebilmesi ve yargıya güven sağlanabilmesi için oldukça önemlidir. Başka bir ifadeyle hukuka uygun davranmak kaydıyla hâkimlerin/mahkemelerin vermiş oldukları kararlardan dolayı herhangi bir baskı altına alınmaması ve hakimlerin cezai bir yaptırıma

maruz bırakılmaması yargıya güvenin inşasında önemli bir yere sahiptir. Bu noktada, hakimlerin haklarının anayasal düzeyde güvence altına alınması ve uygulamada bu güvenceye riayet edilmesi mahkemelerin bağımsızlığını ve hukuki kurumların kalitesini ve vergi uyumunu arttırabilir.

- Mülkiyetin tesis edilmesi de vergi uyumu bağlamında önemli hukuki kurumlardan bir tanesidir. Mülkiyetin tesisi, kişilerin temel hak ve özgürlükleri arasında yer almaktadır. Bu bağlamda gerçek ya da tüzel kişiler yasal sınırlar dahilinde mülk edinebilirler ve bu mülkler üzerinde istedikleri gibi tasarrufta bulunabilirler. Hukuk devletinin ve hukukun üstünlüğünün bir gereği olarak hükümetler, mevcut hukuk kurallarını olması gerekenden daha geniş bir şekilde yorumlayarak ya da kıyas yoluyla hükümleri genişleterek mülkiyet hakkına müdahale edemez. Mülkiyet haklarına yapılan müdahaleler daha önce ifade edildiği üzere hem ülkelerin ekonomik kalkınmaları hem de mükelleflerin hukuk sistemine güveni üzerinde olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Mükellefler mal varlıklarının tehlikede olduklarını düşünmeleri (tüzel kişiler adına onların temsilcileri) faaliyetlerini kayıt dışı alana taşıyabilirler. Bu da hem ekonomik kalkınmanın yavaşlamasına hem de vergi uyumunun azalmasına yol açabilir. Bu noktada vergi uyumunu arttırmak isteyen hükümetler, mülkiyet haklarını güvence altına almalı ve olağanüstü bir durum olmadığı sürece ancak yasaların izin verdiği sınırlar dahilinde bu hakka müdahale etmelidir.
- Mükelleflere tanınan haklar ve tabi olacakları vergi mevzuatı, şüpheye mahal vermeyecek şekilde açık ve herkesin anlayabileceği bir biçimde belirtilmelidir.
- Devletin icra organı olan yürütme, mükellefler nezdinde değişiklik doğuracak çok sayıda işlem gerçekleştirmektedir. Başka bir ifadeyle yürütme organı (ya da onun bir parçası olan vergi idaresi) gerçekleştirmiş oldukları düzenlemeler ile mükelleflerin mülkiyet haklarına müdahale edebilmektedir. İdarenin keyfi uygulamalarının önün geçilebilmesi için bu müdahalenin yasal sınırlarının açık ve net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.
- Yargıya güven arttırılmalıdır. Yargıya güvenin arttırılması konusunda bazı faktörler etkili olmaktadır. Bunlardan ilki hesap verilebilirliktir. İdarenin yaptığı eylemlerden dolayı yargıya hesap vermesi, yargı sistemine güveni arttırabilir. İkincisi, vergi kanunlarının mükellef aleyhine geriye yürütülmesinin

engellenmesidir. Üçüncüsü ise vergileme ilkeleri anayasal düzeyde güvence altına alınmalıdır.

- Yargının iş yükü azaltılmalıdır. Yargının iş yükünün artması vergi davalarının sonuçlanma süresini etkilemektedir. İş yükü arttıkça vergi davalarının çözüme kavuşturulması da uzun sürmektedir. Davalar uzadıkça hem idare açısından hem de mükellef açısından zaman ve parasal maliyetler ortaya çıkmaktadır. Bu maliyetlerin artması mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmaktadır. İş yükünün azaltılması zaman ve parasal işlem maliyetlerini azaltarak vergi uyumunu arttırabilir.

Gelişmekte olan ülkelerde özellikle gelir düzeyi çok yüksek olan vergi mükellefleri baskı ve çıkar grupları oluşturmak suretiyle vergi politikalarını kendi çıkarlarına uygun bir şekilde belirleyebilmektedir. Bu durum hem iktisadi etkinliğin bozulmasına hem de vergi uyumunun azalmasına yol açabilmektedir. Baskı ve çıkar gruplarına avantaj sağlayacak şekilde uygulanan vergi politikaları, adaletsiz bir vergi yükünün oluşmasına ve vergi sistemine güvenin azalmasına yol açabilir. Kurumsal kalite bu noktada oldukça önemli bir yere sahiptir. Gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kalitenin iyileştirilmesi baskı ve çıkar gruplarının vergi politikaları üzerindeki etkinliğini azaltabilir, adil bir vergi sisteminin oluşmasına katkı sağlayabilir ve vergi sistemine güveni arttırabilir.

Bu çalışmanın sonuçları göstermektedir ki gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kalitenin iyileştirilmesi vergi uyumunu arttırmaktadır. Katsayıların etkisi ele alındığında politik kurumsal kalitedeki iyileşmenin diğerlerine göre vergi uyumu üzerindeki etkisi daha yüksektir. Bunu ekonomik ve hukuki kurumsal kalitedeki iyileşmeler takip etmektedir. Buna göre gelişmekte olan ülkelerde tüm kurumsal kalite göstergelerinde iyileştirmeye dönük adımların atılmasının vergi uyumunu artıracığı ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

- Abbas, A., Khwaja, A. I., Khan, A. Q. ve Singhal, M. (2017). *Pilot Study on effect of Political Influence on Tax Payment Compliance*. International Growth Centre (IGC).<https://www.theigc.org/sites/default/files/2017/06/Abbas-et-al-2017Finalreport.pdf> Erişim Tarihi: 10.08.2023.
- Abu Bakar, M. A. A., Palil, M. R., ve Maelah, R. (2021). "Governance Quality and Tax Compliance Behaviour in East Malaysia". *Asian Journal of Accounting & Governance*, 15., 77-89. <http://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2021-15-07>. Erişim Tarihi: 16.06.2023.
- Acheampong, J. O., Dzordzormenyoh, M. K., Bawole, J. N., Ahenkan, A. ve Sakyi, E. K. (2023). "Vertical Accountability among Ministries of State in an Emerging Economy: A case study of Ghana". *Cogent Business & Management*, 10(2), 2199488., 1-18. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2199488>.
- Acemoğlu, D. ve Robinson, J. A. (2021). *Dar Koridor Devletler, Toplumlar ve Özgürlüğün Geleceği*. (Çev. Yüksel Taşkın). 23. Baskı, Doğan Egmont Yayıncılık.
- Acemoğlu, D. ve Robinson, J. A. (2013). *Ulusların Düşüşü: Güç, Zenginlik ve Yoksulluğun Kökenleri*. (Çev. Faruk Rasim Veliöğlu). İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık.
- Acemoğlu, D. ve Robinson, J.A. (2008). *The Role of Institutions in Growth and Development* (Vol. 10). Washington DC: World Bank.
- Acemoğlu, D. ve Robinson, J. A. (2006). *Economic Origins of Dictatorship and Democracy*. England: Cambridge University Press.
- Acemoğlu, D., Johnson, S. ve Robinson, J. A. (2005). "Institutions as a Fundamental Cause of Long-Run Growth". *Handbook of Economic Growth I*: 385-472.
- Acemoğlu, D., Johnson, S., Robinson, J., ve Thaicharoen, Y. (2003). "Institutional Causes, Macroeconomic Symptoms: Volatility, Crises and Growth". *Journal Of Monetary Economics*, 50(1), 49-123. [https://doi.org/10.1016/S0304-3932\(02\)00208-8](https://doi.org/10.1016/S0304-3932(02)00208-8). Erişim Tarihi: 21.11.2022.

- Adalıoğlu, S. (2019). Kurumsal İktisat Perspektifinden Türkiye’de Vergi Gayreti ve Kurumsal Kalite İlişkisi: Teori ve Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi. T.C Doğuş Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Finansal İktisat Anabilim Dalı.
- Adhikari, A., Derashid, C. ve Zhang, H. (2006). “Public Policy, Political Connections, and Effective Tax Rates: Longitudinal Evidence from Malaysia”. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25(5), 574-595. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2006.07.001>.
- Advani, A., Elming, W. ve Shaw, J. (2023). “The Dynamic Effects of Tax Audits”. *The Review of Economics and Statistics*, May 2023, 105(3): 545–561. https://doi.org/10.1162/rest_a_01101.
- Aitalieva, N. R. (2018). *Bureaucracy and Public Trust*. A. Farazmand (ed) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Switzerland: Springer. <https://library.oapen.org/bitstream/handle/20.500.12657/29974/650831.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Erişim Tarihi: 22.05.2022.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. 16. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akerlof, George (1970). “The Market for Lemons: Quality, Uncertainty and the Market Mechanism”, *The Quarterly Journal of Economics*, Vol.84, No.13, 488-500.
- Aktan, C. C. (2017). “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 101-116.
- Aktan, C.C. (2012). *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*. C.C. Aktan, A. Kesik ve D. Dileyici (Ed). *Yeni Maliye. Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2012/420.
- Aktan, C. C. ve Aktan, S. C. (2019). “Organizasyonlar ve Kurumlar Kuralları ve Kurumların Rolü, Fonksiyonları ve Önemi”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 11(1), 65-82.
- Aktan, C.C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö. (2012). *Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlakı ve Psikoloji Sınırları*. C.C. Aktan, A. Kesik ve D. Dileyici (Ed). *Yeni Maliye. Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar Yeni Öğretiler,*

Yeni Perspektifler. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2012/420.

Aktan, C. C. ve Vural, T. (2006a). *Kurallar ve Kurumların Sosyolojik Temelleri Üzerine Bir İnceleme: Terminoloji ve Tipoloji*. Coşkun Can Aktan (ed). *Kurallar, Kurumlar ve Düzen: Kurallar ve Kurumların Sosyolojik Temelleri*, 1-15.

Aktan, C. C. ve Vural T. (2006b). *Kural ve Kurumların Oluşumu*. Coşkun Can Aktan (ed). *Kurallar, Kurumlar ve Düzen: Kurallar ve Kurumların Sosyolojik Temelleri*

Alabede, J. O., Ariffin, Z. Z. ve Idris, K. M. (2011a). “Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria”. *International Research Journal of Finance and Economics*, 78(1), 121-136.

Alabede, J.O., Ariffin, Z.B.Z. ve Idris, K.M. (2011b). “Public Governance Quality and Tax Compliance Behavior in Nigeria: The Moderating Role of Financial Condition and Risk Preference”. *Issues in Social and Environmental Accounting*, Vol. 5 No. 1, pp. 3-24.

Alasfour, F., Samy, M. ve Bampton, R. (2016), "The Determinants of Tax Moral and Tax Compliance: Evidence from Jordan", *Advances in Taxation (Advances in Taxation, Cilt 23*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, s. 125-171. <https://doi.org/10.1108/S1058-749720160000023005>.

Albanese, R. ve Van Fleet, D. D. (1985). “Rational Behavior in Groups: The Free-Riding Tendency”. *Academy of Management Review*, 10(2), 244-255.

Alchian, A. A. ve Demsetz, H. (1973). “The Property Right Paradigm”. *The Journal of Economic History*, 33(1), 16-27.

Alesina, A. ve Rodrik, D. (1994). “Distributive Politics and Economic Growth”. *The Quarterly Journal of Economics*, 109(2), 465-490.

Allers, M. A. (1994). *Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands*. Groningen (Netherlands): Wolters-Noordhoff.

Allingham, M.G. ve Sandmo, A. (1972). “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”. *Journal of Public Economics* 1. 323-338.

- Alm, J. (2019). "What Motivates Tax Compliance?". *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 353-388.
- Alm, J. (2014a). "Expanding the Theory of Tax Compliance from Individual to Group Motivations". F. Forte, R. Mudambi ve P. Navorra (Ed.). içinde *A Handbook of Alternative Theories of Public Economics* (pp. 260-277). UK and USA: Edward Elgar Publishing.
- Alm, J. (2014b). "Does an Uncertain Tax System Encourage "Aggressive Tax Planning"?. *Economic Analysis and Policy*, 44(1), 30-38.
- Alm, J. (2012). "Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies". *International Tax and Public Finance*, 19(1), 54-77.
- Alm, J. (1999). *Tax Compliance and Administration*. in W. B. Hildreth and J. A. Richardson (eds.), *Handbook on Taxation* (Marcel Dekker, Inc., New York, NY), pp. 741-768.
- Alm, J. (1996). "What is an "Optimal" Tax System?". *National Tax Journal*, 49(1), 117-133.
- Alm, J. ve Gomez, J. L. (2008). "Social Capital and Tax Morale in Spain". *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 73-87.
- Alm, J. ve Kasper, M. (2022). "Using Behavioral Economics to Understand Tax Compliance". *Economic and Political Studies*, 1-16.
- Alm, J., Schulze, W.D., Von Bose, C. ve Yan, J. (2019). "Appeals to Social Norms and Taxpayer Compliance". *Southern Economic Journal*, 86(2), 638-666.
- Alm, J., Bloomquist, K. M. ve Mckee, M. (2017). "When You Know Your Neighbour Pays Taxes: Information, Peer Effects and Tax Compliance". *Fiscal Studies*, 38(4), 587-613.
- Alm, J. ve McClellan, C. (2012). "Tax Morale and Tax Compliance from The Firm's Perspective". *Kyklos*, 65(1), 1-17.
- Alm, J., Kirchler, E. ve Muehlbacher, S. (2012). "Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation". *Economic analysis and Policy*, 42(2), 133-151.

- Alm, J. ve Torgler, B. (2012). “Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality”. *Journal of Business Ethics*, 101(4): 635–651.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2006). “Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe”. *Journal of Economic Psychology*, 27 (2), 224-246.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2004). Estimating the Determinants of Tax Morale. *In Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*. National Tax Association. 97TM Annual Conference on Taxation. November 11-13, Washington DC. Vol. 97, pp. 269-274).
- Alm, J., McClelland, G. H. ve Schulze, W. D. (1999). “Changing the Social Norm of Tax Compliance by Voting”. *KYKLOS*, 48, 141-171.
- Alm, J., Sanchez, I. ve Juan, A. D. (1995). “Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance”. *KYKLOS-BERNE*, 48, 1-18.
- Alm, J., Jackson, B.R. ve McKee, M. (1993). “Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions, and Tax Compliance”. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 22(4): 285–303.
- Alm, J., Jackson, B.R. ve McKee, M. (1992a). “Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance”. *The American Economic Review* 82(4): 1018–1026.
- Alm, J., McClelland, G. H. ve Schulze, W. D. (1992b). “Why do People Pay Taxes?”. *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-38.
- Alm, J., Bahl, R. ve Murray, M. N. (1990a). “Tax Structure and Tax Compliance”. *The Review of Economics and Statistics*, 603-613.
- Alm, J., McKee, M. ve Beck, W. (1990b). “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Alon, A. ve Hageman, A. M. (2013). “The Impact of Corruption on Firm Tax Compliance in Transition Economies: Whom Do You Trust?”. *Journal of Business Ethics*, 116, 479-494.
- Alonso, J. A. ve Garcimartín, C. (2013). “The Determinants of Institutional Quality. More on the Debate”. *Journal of International Development*, 25(2), 206-226.

- Altay, A. (1999). "The Efficiency of Bureaucracy on the Public Sector". *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 35-51.
- Altunç, Ö. F., ve Yıldırım, A. G. A. (2017). "Yolsuzluğun Ekonomik Büyümeyi Etkileme Kanalları: Ülkeler Arası Bir Çalışma", *The Journal of Academic Social Science*,5(63), 15-27.
- Anand, S. ve Sen, A. (1994). Human Development Index: Methodology and Measurement. New York. <https://hdr.undp.org/system/files/documents/oc12pdf.pdf> Erişim Tarihi: 27.05.2023.
- Anderson, C. ve Tverdova Y. (2003). "Corruption, Political Allegiances, and Attitudes Toward Government in Contemporary Democracies". *American Journal of Political Science*, No. 47(1), pp. 91-109.
- Andriani, L. (2016). "Tax Morale and Prosocial Behaviour: Evidence from a Palestinian Survey". *Cambridge Journal of Economics*, 40(3), 821-841.
- Andreoni, J. (1991). "The Desirability of a Permanent Tax Amnesty". *Journal of Public Economics*, 45(2), 143-159.
- Andreoni, J., Erard, B. ve Feinstein, J. (1998). "Tax Compliance". *Journal of economic literature*, 36(2), 818-860.
- Aoki, M. (2001). *Towards a Comparative Institutional Analysis*. Cambridge: MIT Press.
- Arinaitwe, P., Eton, M., Moses, A., Abanis, T., Benard, P. O. ve Fabian, M. (2021). "Financial Accountability Mechanisms in Local Governments in Uganda: A Case of Kabale District Local Government". *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 13(2), pp. 99-109, DOI: 10.5897/JAT2021.0453.
- Arrow, K. J. (1969). "The Organization of Economic Activity: Issues Pertinent to the Choice of Market versus Non-Market Allocations". *Joint Economic Committee of Congress*, Washington DC. pp. 1-16.
- Arvin, M. B., Pradhan, R. P. ve Nair, M. S. (2021). "Are There Links between Institutional Quality, Government Expenditure, Tax Revenue and Economic Growth? Evidence From Low-Income and Lower Middle-Income Countries". *Economic Analysis and Policy*, 70, 468-489.

- Augustine, A. A. ve Enyi, E. P. (2020). "Control of Corruption, Trust in Government, and Voluntary Tax Compliance in South-West, Nigeria". *Management Studies*, 8(1), 84-97.
- Augustine, A. A. ve Rufus, A. I. (2019). "Government Transparency Moderated by Trust in Government and Voluntary Tax Compliance Behaviour in Nigeria". *International Journal of Economics, Commerce and Management*, VII, 8, 624-644.
- Augustine, Adekoya A., Enyi; P. Enyi ve Akintoye I. Rufus (2019a). "Government Accountability and Voluntary Tax Compliance Behaviour in Selected States in South-West, Nigeria". *International Journal of Advanced Studies in Business Strategies and Management IJASBSM* p-ISSN: 2354-4236 | e-ISSN: 2354-4244 7(1), 114-135.
- Augustine, Adekoya A., Adewale, Oyebamiji T. ve Akeem, Lawal B. (2019b). "Rule of Law, Moderated by Trust in Government and Voluntary Tax Compliance Behaviour Among Individual Taxpayers in Nigeria". *International Journal of Economics, Commerce and Management, United Kingdom* ISSN 2348 0386 Vol. VII, Issue 10, October 2019. 1-24.
- Avcı, M., Taşdemir, Y. ve Kılıç, Ö. (2022). "İslam'da Vergi Uyumu". *İslam Ekonomisi ve Finansı Dergisi (İEFD)*, 8 (1), 33-72.
- AVİ (2019). Compliance Model. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Managing-the-tax-and-super-system/Strategic-direction/How-we-help-and-influencetaxpayers/Compliance-model/> Erişim Tarihi: 12.10.2022.
- Baccini, L. (2014). "Cheap Talk: Transaction Costs, Quality of Institutions, and Trade Agreements". *European Journal of International Relations*, 20(1), 80-117.
- Bahşi, S. (2019). "Vergi Kaçakçılığının Nedenleri". *İzmir YMMO Dergisi*, 1(2), 89-95.
- Baker, W. E. (1990). "Market Networks and Corporate Behavior". *American Journal of Sociology*, 96(3), 589-625.
- Bakırtaş, D. (2016). "Kurumlar, Vergi Kültürü ve Ekonomik Büyüme". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 67-87.
- Baltagi, B. H. (2005). *Econometric Analysis of Panel Data*. 3rd Edition, New York: John Wiley & Sons Inc.

- Baltagi, B. H. (2002). *Recent Developments in The Econometrics of Panel Data*. Volumes I and II, Cheltenham (Birleşik Krallık): Edward Elgar Publishing.
- Bates, R. H. (1981). *Markets and States in Tropical Africa: The Political Basis of Agricultural Policies*. University of California Press, Berkeley, California.
- Baum, A., S. Gupta, E. Kimani ve S. J. Tapsoba. (2017). *Corruption, Taxes and Compliance*. USA: IMF Working Papers, WP/17/255.
- Barone, G. ve Mocetti, S. (2011). "Tax Morale and Public Spending Inefficiency". *International Tax and Public Finance*, 18, 724-749.
- Becker, G. S. (1968). "Crime and Punishment: An Economic Approach". *Journal of Political Economy*, 76(2), 169-217.
- Beer, S., Kasper, M., Kirchler, E. ve Erard, B. (2019). *Do Audits Deter or Provoke Future Tax Noncompliance? Evidence on Self-Employed Taxpayers*. USA: International Monetary Fund.
- Benk, S ve Karayılmazlar, E. (2010). "Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme". *Maliye Dergisi*, (159), 137-154.
- Bertinelli, L., Bourgain, A. ve Léon, F. (2020). "Corruption and Tax Compliance: Evidence From Small Retailers In Bamako, Mali". *Applied Economics Letters*, 27(5), 366-370.
- Benston, G. J. (1982). "Accounting and Corporate Accountability". *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), 87-105.
- Bergman, M. ve Nevarez, A. (2006). "Do Audits Enhance Compliance? An Empirical Assessment of VAT Enforcement". *National Tax Journal*, 59(4), 817-832.
- Bertocchi, G.ve Dimico, A. (2017). "De Jure and De Facto Determinants of Power: Evidence from Mississippi". *Constitutional Political Economy*, 28(4), 321-345.
- Beşkaya, A. ve Ursavaş, U. (2014). "Eski ve Yeni Kurumsal İktisat: Karşılaştırmalı Bir Analiz". *Journal of Business Economics and Political Science*, 3(5), 1-16.
- Beesley, C. ve Hawkins, D. (2022). "Corruption, Institutional Trust and Political Engagement in Peru". *World Development*, 151, 105743. 1-12.

- Beu, D. ve Buckley, M. R. (2001). "The Hypothesized Relationship Between Accountability and Ethical Behavior". *Journal of Business Ethics*, 34(1), 57-73.
- Bilici, N. ve Candan, T. (2015). "Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu". 30. *Maliye Sempozyumu*, Antalya: 871-908. http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_30_871_908.pdf
- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J. ve Torgler, B. (2008). "Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability". *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 55-71.
- Bird, R., J. Martinez-Vazquez ve B. Torgler (2006). *Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries*. in: J. Alm, J. Martinez-Vazquez and M. Rider (eds.), *The Challenges of Tax Reform in the Global Economy*. New York: Springer, pp. 283-338.
- Birškytė, L. (2014). "The Impact of Trust in Government on Tax Paying Behavior of Nonfarm Sole Proprietors". *Analele Științifice ale Universității «Alexandru Ioan Cuza» Iași. Științe Economice*, 61(1), 1-15.
- Blaufus, K., Eichfelder, S. ve Hundsdorfer, J. (2014). "Income Tax Compliance Costs of Working Individuals: Empirical Evidence from Germany". *Public Finance Review*, 42(6), 800-829.
- Blumenthal, V. K. ve Nerre, B. (2003). "Tax Culture in Nineteenth-Century Austria". In *96th Annual Conference on Taxation, National Tax Association, Proceedings*, Vol. 96, 54-62.
- Braithwaite, V. ve Ahmed, E. (2005). "A Threat to Tax Morale: The Case of Australian Higher Education Policy". *Journal of Economic Psychology*, 25, 523-540.
- Bobek, D. D., Robin, R. W. ve Sweeney, J. T. (2007). "The Social Norms of Tax Compliance: Evidence from Australia, Singapore and The United States". *Journal of Business Ethics*, 74 (1), 49-64.
- Boettke, P. J., Coyne, C. J. ve Leeson, P. T. (2008) "Institutional Stickiness and the New Development Economics". *American Journal of Economics and Sociology*, 67(2), pp. 331–358.
- Bourdieu, P. (1986). *The Forms of Capital*, in J. G. Richardson (ed.) *Handbook for Theory and Research for the Sociology of Education*, pp. 241–258. New York: Greenwood.

- Bourlakis, C. ve Bourlakis, M. (2005). "Information Technology Safeguards, Logistics Asset Specificity and Fourth-Party Logistics Network Creation in the Food Retail Chain". *Journal of Business & Industrial Marketing*, Volume 20 · Number 2. Ss. 88–98.
- Bovens, M. (2007). "Analyzing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework". 1. *European law journal*, 13(4), 447-468.
- Bozdoğan, D.ve İlk, E. (2016). "Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi". *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 4(2), 28-38.
- Brandsma, G. J. ve Schillemans, T. (2013). "The Accountability Cube: Measuring Accountability". *Journal of Public Administration Research and Theory*, 23(4), 953-975.
- Bratić, V. ve Bronić, M. (2004). "The Administrative Costs of Taxation and Customs Clearing in Croatia 1999-2001". *Occasional Paper Series*, 8(24), 1-26.
- Brinkerhoff, D. W. (2004). "Accountability and Health Systems: toward Conceptual Clarity and Policy Relevance". *Health Policy and Planning*, 19(6), 371-379.
- Brondolo, J, Bosch, F., Le Borgne, E. ve Silvani, C. (2008). *Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001-07)*. International Monetary Fund (IMF), USA: IMF Working Paper, Working Paper No: WP/08/129.
- Buchanan, J. M. ve Tullock, G. (1965). *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy* (Vol. 100). University of Michigan Press.
- Budak, T. ve James, S. (2018). "The Level of Tax Complexity: A Comparative Analysis Between the UK and Turkey Based on the OTS Index". *Int'l Tax J.*, 44, 23. ss.26-40.
- Bussiere, M. ve Mulder, C. (1999). *Political Instability and Economic Vulnerability*. IMF Working Paper. No. WP/99/46.
- Calvo, G. ve Mishkin, F. (2003). "The Mirage of Exchange Rate Regimes for Emerging Market Countries". *Journal of Economic Perspectives*. v17 (4,Fall), 99-118.
- Canbay, T. ve Çetin, G. (2007). "Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü". *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(1), 52-64.

- Camdessus, M. (1997). *Address by Michel Camdessus, Managing Director of the International Monetary Fund, at the Moscow Institute of International Affairs*, Moscow, April 2, 1997. <https://www.imf.org/en/News/Articles/2015/09/28/04/53/spm9705> Erişim Tarihi: 29.05.2023.
- Casal, S., Kogler, C., Mittone, L. ve Kirchler, E. (2016). "Tax Compliance Depends on Voice of Taxpayers". *Journal of Economic Psychology*, 56, 141-150.
- Chan, Ho Fai, Supriyadi, M. W. ve Torgler, B. (2017). *Trust and Tax Morale*. in Eric M. Uslaner (ed.), *The Oxford Handbook of Social and Political Trust*. UK: Oxford Handbooks (2018; online edn, Oxford Academic, 10 Jan. 2017), <https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780190274801.013.23>, accessed 23 July 2023.
- Chang, E. C. ve Chu, Y. H. (2006). "Corruption and Trust: Exceptionalism in Asian Democracies?". *The Journal of Politics*, 68(2), 259-271.
- Chavance, B. (2009). *Institutional Economics*. UK: Routledge.
- Cheema, U. (2012). Taxation by Misrepresentation. 2012. "A Comparative Study of Public Representatives 'Income & Tax Declarations for 2012", Sustainable Development Policy Institute (SDPI) and Center for Investigative Reporting in Pakistan (CIRP).
- Cheng, D. ve Zeng, Q. (2017). "The Correlation Between Corruption, Tax Compliance and Tax Loss". *Journal of Chinese Tax and Policy*, 7, 1-13. <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/9-Cheng-and-Zeng-ATTA2018.pdf>. Erişim Tarihi: 23.07.2023.
- Cheung, Y. L., Rau, P. R. ve Stouraitis, A. (2010). "Helping Hand or Grabbing Hand? Central vs. Local Government Shareholders in Chinese Listed Firms". *Review of Finance*, 14(4), 669-694.
- Cho, W. ve M.F. Kirwin (2007). *A Vicious Circle of Corruption and Mistrust in Institutions in SubSaharan Africa: a Micro-Level Analysis*. Afrobarometer Working Paper No. 71, September. <https://www.afrobarometer.org/wp-content/uploads/2022/02/AfrobarometerNo71.pdf> Erişim Tarihi: 23.07.2023.
- Clague, C. (1994). "Bureaucracy and Economic Development". *Structural Change and Economic Dynamics*, 5(2), 273-291.

- Coase, R. H. (1998). "The New Institutional Economics". *The American economic review* 88.2: 72-74.
- Coase, R. H. (1988). *The Firm, the Market and the Law*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Coase, R. H. (1960). "Problem of Social Cost". In *Classic Papers in Natural Resource Economics* (pp. 87-137). London: Palgrave Macmillan.
- Coase, R. H. (1937). "The Nature of the Firm". *Economica*, 4(16), 386-405.
- Coleman, J. S. (1988). "Social Capital in the Creation of Human Capital". *American Journal of Sociology*, 94, 95-120.
- Commons, J. R. (1936). "Institutional Economics". *The American Economic Review*, 26(1), 237-249.
- Commons, J. R. (1934). "Institutional Economics. Its Place In Political Economy". 1 vols, *New Brunswick and London: Transactions Publishers (1990)*.
- Cullis, J., Jones, P. ve Savoia, A. (2012). "Social Norms and Tax Compliance: Framing the Decision to Pay Tax". *The Journal of Socioeconomics*, 41(2), 159-168.
- Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., Mckee, M., ve Torgler, B. (2009). "Tax Morale Affects Tax Compliance: Evidence from Surveys and an Artefactual Field Experiment". *Journal of Economic Behavior & Organization*, 70(3), 447-457.
- Cyan, M.R., Koumpias, A.M. ve Martinez-Vazquez, J. (2017). "The Effects of Mass Media Campaigns on Individual Attitudes Towards Tax Compliance; Quasi-Experimental Evidence from Survey Data in Pakistan". *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 70, 10-22.
- Cyan, M.R., Koumpias, A.M. ve Martinez-Vazquez, J. (2016). "The Determinants of Tax Morale in Pakistan". *Journal of Asian Economics*, 47, 23-34.
- Çağın, N. (1982), *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağdaş, Y. (2020). "Türkiye'de Toplam Vergi Yükünün OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması". *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(1), 81-96.

- Çetin, T. (2016). “Kurumsal ve Organizasyonel İktisat Üzerine”. *İktisat ve Toplum Dergisi*, 64, 10-19.
- Çevik, S. (2016). *Tax Morale and Tax Compliance in Socio-Political Context*. In: M. Aydın, S.S. Tan, Editors, *Political Economy of Taxation*. IJOPEC Publication.
- Çınar, M. (2021). *Panel Veri Ekonometrisi – Stata ve EViews Uygulamalı*. 1. Basım, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Çiçen, Y. B. (2020). “Kurumsal ve Organizasyonel İktisat”. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 12(1), 78-94.
- D’Attoma, J. (2019). “What Explains the North–South Divide in Italian Tax Compliance? an Experimental Analysis”. *Acta Politica*, 54(1), 104-123.
- Darwanto, D. (2016). The External Transaction Cost of Tax Compliance on Institutional Change of Tax Regulation. *In Internasional Conference on Economics, Business, and Accounting*. Faculty of Economics and Business, Diponegoro University. Indonesia. pp. 584-592.
- Daude, C. ve Stein, E. (2007). “The Quality of Institutions and Foreign Direct Investment”. *Economics & Politics*, 19(3), 317-344.
- Davidescu, A. A., Manta, E. M., Stoica-Ungureanu, A. T. ve Anton, M. (2022). “Could Religiosity and Religion Influence the Tax Morale of Individuals? An Empirical Analysis Based on Variable Selection Methods”. *Mathematics*, 10(23), 4497. 1-32.
- Dawson, M. ve Maricut-Akbik, A. (2021). “Procedural vs Substantive Accountability in EMU Governance: Between Payoffs and Trade-Offs”. *Journal of European Public Policy*, 28(11), 1707-1726.
- Dayıoğlu, M. R. (2018). Mali Sosyolojide Vergi Uyumu Çerçevesinde Vergi Sistemlerinde Yapısal Unsurların Etkisinin Analizi. Yayınlanmamış Doktora Tezi. T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- Del Monte, A. ve Papagni, E. (2001). “Public Expenditure, Corruption, and Economic Growth: the case of Italy”. *European journal of political economy*, 17(1), 1-16.
- Della Porta, D. (2000). *Social Capital, Beliefs in Government, and Political Corruption*. in Susan Pharr and Robert Putnam (Eds), *Disaffected Democracies: What’s Troubling the Trilateral Countries?* Princeton, USA: Princeton University Press.

- De Soysa, I. ve Jütting, J. (2006). Informel Institutions and Development—What Do We Know and What Can We Do. In *International Seminar on Informal Institutions and Development*. Paris: OECD Development Center.
- DeBacker, J., Heim, B. T., Tran, A. ve Yuskavage, A. (2018). “Once Bitten, Twice Shy? The Lasting Impact of Enforcement on Tax Compliance”. *The Journal of Law and Economics*, 61(1), 1-35.
- Demir, Ö. (1996). *Kurumcu İktisat*. Vadi Yayınları/Ankara.
- Demsetz, H. (1997). “The Firm in Economic Theory: A Quiet Revolution”. *The American Economic Review*, 87(2), 426-429.
- Demsetz, H. (1967). “Toward a Theory of Property Rights”. *The American Economic Review*, May 1967, Vol. 57, No. 2, Papers and Proceedings of the Seventy-ninth Annual Meeting of the American Economic Association (May 1967), pp. 347-359
- Devos, K. (2014). *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*. Dordrecht: Springer
- Dioda, L. (2012). Structural Determinants of Tax Revenue In Latin America And The Caribbean, 1990-2009. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/26103/LCmexL1087_en.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- Dobler, C. (2011). *The Impact of Formel and Informel Institutions on Economic Growth: a Case Study on The MENA Region* (P. 250). Switzerland: Peter Lang International Academic Publishers.
- Doğan, B. S. ve Seçilmiş, İ. E. (2020). “The Evolution of Tax Morale in Turkey”. *Journal of Economy Culture and Society*, (62), 145-166.
- Dolbun, M. (2019). Vergi Uyumu Kapsamında Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Davranışları. Yayınlanmamış Doktora Tezi. T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Dökmen, G. (2012). “Yolsuzlukların Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi”. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 13(1), 41-51.
- Dumnică, R. (2020). “The Principle of Non-Retroactivity of the Law in the Romanian Civil Code”. *Studia Prawnicze: Rozprawy i Materiały*, 26(1), 61-70.

- Dura, Y. C., Yenilmez, F. ve Meçik, O. (2018). "Kurumsal İktisadin Tarihsel, Kavramsal ve Metodolojik Bir Değerlendirmesi". *Türk İdare Dergisi*. 487. 585-628.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2020). *Kamu Maliyesi* (11. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ehrhart, H. (2012). "Assessing the Relationship Between Democracy and Domestic Taxes in Developing Countries". *Economics Bulletin*. 32(1), 551-566.
- Eichfelder, S. ve Hechtner, F. (2018). "Tax Compliance Costs: Cost Burden and Cost Reliability". *Public Finance Review*, 46(5), 764-792.
- Eichfelder, S. ve Schorn, M. (2009). "Tax Compliance Costs: A Business-Administration Perspective". *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin Betriebswirtschaftliche Reihe 2009/03. 1-35.
- Elffers, H., Weigel, R. H. ve Hessing, D. J. (1987). "The Consequences of Different Strategies for Measuring Tax Evasion Behavior". *Journal of Economic Psychology*, 8(3), 311-337.
- Elgin, C. ve Öztunalı, O. (2014). "Institutions, Informel Economy, and Economic Development". *Emerging Markets Finance and Trade*, 50(4), 145-162.
- Enachescu, J. ve E. Kirchler. (2019). *The Slippery Slope Framework of Tax Behavior: Reviewed and Revised*. S. Goslinga, L. van der Hel-van Dijk, P. Mascini ve A. Van Steenberghe (Ed.). *Tax and Trust: Institutions, Interactions and Instruments* içinde. The Hague(Netherlands): Eleven International Publishing, 87-120.
- Erard, B., Kirchler, E. ve Olsen, J. (2019). "Audit Impact Study: The Specific Deterrence Implications of Increased Reliance on Correspondence Audits". In *Taxpayer Advocate Service: Annual Report to Congress*. 257-268.
- Erginay, A. (2008). *İktisadi Teoriler ve Düşünceler Tarihi*. Üçüncü Baskı, Ankara: Nobel Yayınevi.
- Erkoç, T. E. (2017). *Bureaucracy and Efficiency*. Farazmand A. (Ed.) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. (Cham: Springer, 2017), 1-7.

- Eroğlu, O. ve K. Mecit. (2015). “Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi”. *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*. 34 (2). 55-93.
- Erul, R. D. (2020). “Socio-Economic Variables and Tax Compliance in the Scope of Fiscal Sociology: A Research on the European Union and OECD”. *The Journal of Social Science*, 4(7), 1-17.
- Evans, C. (2008). *Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview*. Michael Lang, Christine Obermair, Josef Schuch, Claus Staringer and Patrick Weninge (Ed.) *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Linde Verlag, Vienna and Kluwer Law International, London, 447-468.
- Evans P. ve Rauch, J. E. (1999). “Bureaucracy and Growth: A Cross-National Analysis of the Effects of “Weberian” State Structures on Economic Growth”. *American Sociological Review*, 64:5, 748-765.
- Everest-Phillips, M. ve Sandall, R. (2009). Linking Business Tax Reform with Governance: How to Measure Success. <https://documents1.worldbank.org/curated/en/909271468154467122/pdf/483140BRI0link10Box338894B01PUBLIC1.pdf>. Erişim Tarihi: 16.07.2022.
- Everhart, S.S., J. Martinez-Vazquez ve R.M. McNab. (2007). “Corruption, Governance, Investment and Growth in Emerging Markets”. *Applied Economics*, 1-16.
- Eyer, K. R. (2008). “Administrative Adjudication and the Rule of Law”. *Admin. L. Rev.*, 60, 647-706.
- Fard, H. D. ve Rostamy, A. A. (2007). “Promoting Public Trust in Public Organizations: Explaining the Role of Public Accountability”. *Public Organization Review*. 7: 331–344.
- Feld, L. P. ve Frey, B.S. (2007). "Tax Compliance as The Result of A Psychological Tax Contract: The Role Of Incentives and Responsive Regulation." *Law & Policy* 29.1: 102-120.
- Feld, L. P. ve Frey, B. S. (2003). *Deterrence and Tax Morale: How tax administrations and taxpayers interact*. OECD. <https://www.oecd.org/tax/administration/2789923.pdf> Erişim Tarihi: 30.05.2023.

- Feld, L. P. ve Frey, B. S. (2002). "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated". *Economics of Governance*, 3(2), 87-99.
- Feld, L.P. ve Torgler, B. (2007). Tax Morale After the Reunification of Germany: Results from a Quasinatural Experiment. *CESifo Working Paper No. 1921*, CESifo Group, Munich.
- Feld L. P. ve Tyran, J.-R. (2002). "Tax Evasion and Voting: An Experimental Analysis". *KYKLOS* 55, 197- 222.
- Feldman, J. ve Kay, John A. (1981), *Tax Avoidance*. in Burrows, Paul and Veljanovski, Cento G. (ed). *The Economic Approach to Law*, London: Butterworths, 320-333.
- Felix, O ve Rufus, O. S. (2021). "Good Governance and Personal Income Tax Compliance in Nigeria". *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 9(5), 16-35.
- Ferrini, L. (2012). "The Importance of Institutions to Economic Development". *E-International Relations* 30.8: 142.
- Fichtner, J. J. ve Feldman, J. M. (2013). The Hidden Costs of Tax Compliance. *Mercatus Published Research, Forthcoming*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2267971 erişim Tarihi 16.11.2022.
- Fraser Institute (2023). Appendix Explanatory Notes and Data Sources. <https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/uploaded/2022/economic-freedom-of-the-world-2022-appendix.pdf> Erişim Tarihi: 12.02.2023.
- Fredriksson, A. (2009). "Bureaucracy, Informality and Taxation: Essays in Development Economics and Public Finance" Doctoral dissertation, Department of Economics, Stockholm University. Sweden.
- Freedom House (2022). Freedom in the World Research Methodology. <https://freedomhouse.org/reports/freedom-world/freedom-world-researchmethodology> Erişim Tarihi: 08.06.2022.
- Frey, B. S. (2003). *The Role of Deterrence and Tax Morale in Taxation in the European Union*, Jelle Zijlstra Lecture, Netherlands Institute for Advanced Study in the Humanities and Social Sciences (NIAS).

- Frey, B. S. (1999). *Economics as a Science of Human Behaviour*. Kluwer Academic Publishers, Boston/Dordrecht/London.
- Frey, B.S. (1998). *Institutions and Morale: the Crowding-Out. Economics*. In: Avner Ben-Ner and Louis Putterman (eds). *Economics, Values and Organizations*. Cambridge: Cambridge University Press, 437-460.
- Frey, B. S. (1997). *Not Just for the Money. An Economic Theory of Personal Motivation*. Edward Elgar Publishing, Cheltenham, UK.
- Frey, B. S. (1992). "Tertium Datur: Pricing, Regulating and Intrinsic Motivation". *Kyklos*, 45(2), 161-184.
- Frey, B. S. ve Feld, L. P. (2001). "The Tax Authority and the Taxpayer; An Exploratory" Analysis. *the 2nd International Conference on Taxation, Canberra*.
- Frey, B. S. ve Torgler, B. (2007). "Tax Morale and Conditional Cooperation". *Journal of Comparative Economics*, 35(1), 136-159.
- Friedland, N., Maital, S. ve Rutenberg, A. (1978). "A Simulation Study of Income Tax Evasion". *Journal of public economics*, 10(1), 107-116.
- Frye T. ve Shleifer, A. (1997). "The Invisible Hand and Grabbing Hand". *The American Economic Review*. 87:2, 1997, 354-358.
- Fu, JR., Farn, C. K. ve Chao, W. P (2006). "Acceptance of Electronic Tax Filing: A Study of Taxpayer Intentions". *Information & Management*, 43, (1), 109 – 126.
- Fukuyama, F. (2000). "Social Capital and Civil Society". *IMF Working Paper*, 1-18.
- Gaaliche, M. (2013). "Local Regulation between Formel and Informel Institutions: Analysis by Application to the case of the Town of Ksar-Hellal (Tunisia)". *Atlantic Review of Economics: Revista Atlántica de Economía*, 1(1), 1-11.
- Gaber, S. ve Gruevski, I. (2018). "The Influence of Tax Culture in Improving the Tax Compliance". *Journal of Economics*, 3(2), 80-88.
- Galbraith, J. K. (1993). *American Capitalism: The Concept of Countervailing Power*. New Jersey, New Jersey/Routledge.

- Gambo, E. M. J, Mas' ud, A., Nasidi, M. ve Oyewole, O. S. (2014). Tax Complexity and Tax Compliance in African Self-Assessment Environment. *International Journal of Management Research and Reviews*, 4(5), 575-582.
- Garcia, M. M. ve Von Haldenwang, C. (2016). “Do Democracies Tax More? Political Regime Type and Taxation”. *Journal of International Development*, 28(4), 485-506.
- Gemmell, N. ve Ratto, M. (2012). “Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries”. *National Tax Journal*, 65(1), 33-57.
- Gerni, M. (2013). *İlişkilerin Maddi Yönü Sosyal Sermaye ve Örgütsel Boyutu*. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık: IV.
- Gök, M., Biyan, Ö., ve Sevda, A. K. A. R. (2013). “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(1), 269-292.
- Grabova, O. N., Suglobov, A. E. ve Karpovich, O. G. (2018). Evolutionary Institutional Analysis and Prospects of Developing Tax Systems. *Revista Espacios*, 39(16). <https://www.revistaespacios.com/a18v39n16/a18v39n16p40.pdf>. Erişim Tarihi: 10.09.2023.
- Grant, Ruth W. ve Keohane, Robert O. (2005). “Accountability and Abuses of Power in World Politics”. *American Political Science Review*, 99(1): 29-43.
- Greene, W. (2000). *Econometric Analysis*. 4nd Edition, New Jersey, Prentice-Hall.
- Greif, A. (2006). *Institutions and the Path to the Modern Economy. Lessons from Medieval Trade*. UK: Cambridge University Press.
- Greiling, D (2014). *Accountability and Trust*. In Bovens, M, Goodin, R, and Schillemans, T.(eds). *The Oxford Handbook of Public Accountability*. UK: Oxford University Press. 617-631.
- Gruchy, A. G. (1984). “Neo Institutionalism, Neo-Marxism, and Neo-Keynesianism: An Evaluation”. *Journal of Economic Issues*, 18(2), 547-556.
- Gupta, S. (2007). "Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries. IMF Working Paper 07/184. Washington: International Monetary Fund.

- Gupta, S., Davoodi, H. ve Alonso-Terme, R. (2002). "Does Corruption Affect Income Inequality and Poverty?". *Economics of Governance*, 3(1), 23-45.
- Gül, S. K. (2008). "Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verebilirlik". *Polis Bilimleri Dergisi*, 10(4), 71-94.
- Günay, H. F. ve Topal, M. H. (2021). "Does Quality of Governance Affect Tax Effort in Sub-Saharan Africa?". *JOEEP: Journal of Emerging Economies and Policy*, 6(2), 414-434.
- Günday, M. (2011). *İdare Hukuku*. 10. Baskı. Ankara: İmaj Yayınları.
- Gürdal, T. ve Ekeryılmaz, Ş. (2018). "Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi". *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(2), 205-226.
- Gygli, S., Haelg, F., Potrafke, N. ve Sturm, J. E. (2019). The KOF Globalisation Index—Revisited. *The Review of International Organizations*, 14, 543-574.
- Halevy, E.E. (1983). *Bureaucracy and Democracy*. UK: Roudledge and Kegan Paul.
- Hamilton, W. H. (1934). "Consumers Interest in Price Fixing". *Survey Graphic*, 23(2), 76-80.
- Hamilton, W. H. (1932). "The Control of Big Business." *The Nation* 134 (May 25): 591-593.
- Hamilton, W. H. (1919). "The Institutional Approach to Economic Theory". *The American Economic Review*, 9(1), 309-318.
- Hamilton, W. H. ve Tucker, R.S. (1938). *Price and Price Policies*. New York: McGraw Hill.
- Hamilton, W. H. ve May, S. (1923) *The Control of Wages*. New York: Augustus M. Kelley.
- Haning, M. T. H. T., Hamzah, H. ve Tahili, M. H. (2019). "Investigating the Effect of Public Trust on Tax Compliance". *BISNIS & BIROKRASI: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, 26(2), 96-105.
- Hassan, Ibn e, Naeem, A. ve Gulzar, S. (2021a). "Voluntary Tax Compliance Behavior of Individual Taxpayers in Pakistan". *Financial Innovation*, 7(1), 1-23.

- Hassan, M. S., Mahmood, H., Tahir, M. N., Yousef Alkhateeb, T. T. ve Wajid, A. (2021b). "Governance: A Source To Increase Tax Revenue In Pakistan". *Complexity*, 2021, 1-11.
- Hayrulloğlu, B. (2016). *Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi*. İzmir: Vergi Müfettişleri Derneği.
- Hazman, G.G. ve Aksu, Y. (2013). "Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı Örneği". *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (11), 109-125.
- Heritage Foundation (2023). Methodology. https://www.heritage.org/index/pdf/2023/book/02_2023_IndexOfEconomicFreedom_METHODODOLOGY.pdf Erişim Tarihi: 27.04.2023.
- Hodge, S.A. (2022). The Tax Compliance Costs of IRS Regulations. *Tax Foundation*. <https://taxfoundation.org/tax-compliance-costs-irs-regulations/> Erişim Tarihi: 15.12.2022.
- Hodge, S. A. (2016). The Compliance Costs of IRS Regulations. *Tax Foundation: Fiscal Fact*, (512). https://ehlaipoint.com/wp-content/uploads/2020/02/TaxFoundation_FF_512.pdf Erişim Tarihi: 15.12.2022.
- Hodgson, G. M. (2009). "Institutional Economics into the Twenty-First Century". *Studi e Note di Economia*, 14(1), 3-26.
- Hodgson, G.M. (2007). *The Evolution of Economic Institutions A Critical Reader*. Cheltenham (UK): Edward Elgar.
- Hodgson, G. M. (2005). "Institution 'by Walton H. Hamilton". *Journal of Institutional Economics*, 1(2), 233-244.
- Hodgson, G. M. (2003). "The Hidden Persuaders: Institutions and Individuals İn Economic Theory". *Cambridge Journal of Economics*, 27(2), 159-175.
- Hodgson G. M. (1998). "The Approach of Institutional Economics". *Journal of Economic Literature*, 36(1). 166-192.

- Horodnic, I. A. (2018). "Tax Morale and Institutional Theory: a Systematic Review". *International Journal of Sociology and Social Policy*. Vol. 38 No. 9/10, pp. 868-886.
- Hossain, M.I. (2014). The Quality of Governance and Tax Effort: Evidence from Development and Developing Countries. Graduate School of Public Policy (GraSSP) The University of Tokyo 113-0033, Japan July 2014. <http://www.pp.u-tokyo.ac.jp/graspp-old/courses/2014/documents/graspp2014-5140143-5a.pdf>. Erişim Tarihi: 16.06.2022.
- Hulten, S. (2005). "Historical School and Institutionalism". *Journal of Economic Studies*, 32(2), 169-178.
- Hunnt, N. ve Iyer, G. (2018). "The Effect of Tax Position and Personal Norms: an Analysis of Taxpayer Compliance Decisions Using Paper and Software". *Advances in Accounting*, 41, 1-6.
- Hutchison, T. W. (1984). "Institutionalist Economics Old and New". *Zeitschrift für die Gesamte Staatswissenschaft/Journal of Institutional and Theoretical Economics*, (H. 1), 20-29.
- Hussain, S. ve Ilahi, N. (2016). "Impact of Institutional Quality and Governance on Tax-GDP Ratio: A Cross Country Analysis". *Journal of Managerial Sciences*, 10(2).
- Ibrahim, M. H. ve Law, S. H. (2016). "Institutional Quality and CO2 Emission-Trade Relations: Evidence from Sub-Saharan Africa". *South African Journal of Economics*, 84(2), 323-340.
- İnce, M. (2006). "Türkiye’de Yargı Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı". *Kök Araştırmalar Dergisi*. Cilt VIII Sayı:1, 61-81.
- Islam, A., Rashid, M. H. U., Hossain, S. Z. ve Hashmi, R. (2020). "Policies and Tax Evasion: Evidence from SAARC Countries". *Heliyon*, 6(11), e05449.
- Işık, M. (2021). "Yolsuzluğun İdari ve Toplumsal Yapılar Üzerinde Etkileri". *Econharran*, 5(8), 148-174.
- Jahnke, B. (2017). "How Does Petty Corruption Affect Tax Morale in Sub-Saharan Africa?". *European Journal of Political Economy*, 60, 101751.
- Jahnke, B. ve Weisser, R. A. (2019). "How Does Petty Corruption Affect Tax Morale In Sub-Saharan Africa?". *European Journal of Political Economy*, 60, 101751.

- Jalles, J. T. (2011). "The Impact of Democracy and Corruption on The Debt-Growth Relationship in Developing Countries". *Journal of Economic Development*, 36(4), 41.
- James, S ve Alley, C. (2002). "Tax Compliance, Self-assessment and Tax Administration". *Journal of Finance and Management in Public Services*. 2(2). 27-42.
- James, S., ve Alley, C. (1999). "Tax Compliance, Self-Assessment, and Tax Administration in New Zealand: Is the Carrot or the Stick More Appropriate to Encourage Compliance?"(1999)". *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 1, 3-14.
- Jarvis, M. D. (2014). "Hierarchical Accountability". *The Oxford Handbook of Public Accountability*, 405-420.
- Jayakumar, S. (2009). "Applying the Rule of Law". *Int'l Law.*, 43, 82-90.
- Jimenez, P. ve Iyer, G. S. (2016). "Tax Compliance in a Social Setting: The Influence of Social Norms, Trust in Government, and Perceived Fairness on Taxpayer Compliance". *Advances in Accounting*, 34, 17-26.
- Jimoh, L. A., Adekunle, S. K., Abdulrasaq, M., Ayoola, T. J., Agbogun, S. A. ve Tunde, S. A. (2022). "Influence of Interaction Between Institutional Quality and Taxpayers' behaviours on Tax Fraud Management in Southwest Nigeria". *European Journal of Social Sciences Studies*, 8(1).
- Jones, R. (1859). *Literary Remains*. W. Whewell (ed.). London akt. Hutchison, T. W. (1984). Institutional Economics Old and New. *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft/Journal of Institutional and Theoretical Economics*, (H. 1), 20-29.
- Kahneman, D. (2013). *Thinking, Fast and Slow*. New York: Farrar, Straus and Giroux.
- Kahneman, D. (2011). *Thinking, Fast and Slow*. New York: Farrar, Straus and Giroux.
- Kahneman, D. ve Tversky, A. (1979). "Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk". *Econometrica*, 47(2), 263-292.
- Kala, A. (2010). *İktisadi Düşünce Tarihi*. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi İktisat (Uzaktan Eğitim) Lisans Programı Ders Notu. http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/iktisat_ue/iktisadidustarihi.pdf Erişim Tarihi: 12.12.2021.

- Kaplan, A. (2023). "Mükellef Haklarının Vergi Uyumuna Etkisinin Analizi: Batı Akdeniz Örneği". Yayınlanmamış Doktora Tezi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Manisa
- Kama, Ö. (2011). "Yeni Kurumsal İktisat Okulunun Temelleri". *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 183-204.
- Karaca, C., Oktay, S. ve Yemez, İ. (2020). "Vergi Uyumunun ve Sosyo-Kültürel Ekonomik Belirleyicileri: Sivas İli Örneği". *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, (2020 Sonbahar Özel Sayı I/Iı), 62-73.
- Karakoç, U. ve Kaya, A. Y. (Eds.). (2021). *İktisat Tarihinin Dönüşü: Yeni Yaklaşımlar ve Tartışmalar*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010). "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri". *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 23-44.
- Kasper, W. (2007). *Ekonomik Özgürlük ve Gelişme, Mülkiyet Hakları, Rekabet ve Refah Üzerine Bir İnceleme*. (B. Akın, Çev.) Ankara: Liberte Yayınları.
- Kastlunger, B., E. Kirchler, L. Mittone ve J. Pitters (2009). "Sequences of Audits, Tax Compliance, and Taxpaying Strategies". *Journal of Economic Psychology*, 30, 405–418.
- Kaufmann, W., Hooghiemstra, R. ve Feeney, M. K. (2018). "Formal Institutions, Informal Institutions, and Red Tape: A Comparative Study". *Public Administration*, 96(2), 386-403.
- Kaufmann, D., Kraay, A. ve Mastruzzi, M. (2010). "The Worldwide Governance Indicators: Methodology and Analytical Issues". <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/3913/WPS5430.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Erişim Tarihi: 27.04.20 22.
- Kenny, L. W. ve Winer, S. L. (2006). "Tax Systems in the World: an Empirical Investigation into the Importance of Tax Bases. Administration Costs, Scale and Political Regime". *International Tax and Public Finance*, 13(2), 181-215.

- Khaerunnisa, I., Wiratno, A. ve Luthan, E. (2016). "The Effect of Tax Morality, Tax Culture, and Good Governance to Taxpayers Compliance". *The Accounting Journal of Binaniaga*, 1(01), 59-68.
- Kherallah, M., ve Kirsten, J. F. (2002). The New Institutional Economics: Applications for Agricultural Policy Research In Developing Countries: "New Institutional Economists Are The Blue-Collar Guys With A Hearty Appetite For Reality." Oliver Williamson, 2000a. *Agrekon*, 41(2), 110-133.
- Kherallah, M. ve Kirsten, J. (2001). *The New Institutional Economics: Application for Agricultural Policy Research in Developing Countries*. International Food Policy Research Institute (IFPRI), MSSD Discussion Paper No. 41, Washington.
- Khelif, H. ve Amara, I. (2019). Political Connections, Corruption and Tax Evasion: A Cross-Country Investigation. *Journal of Financial Crime*. 26(2), 401-411.
- Kim, S. E. (2005). "The Role of Trust in the Modern Administrative State: An Integrative Model". *Administration & Society*. 37: 611-635.
- Kim, O. ve Walker, M. (1984). "The Free Rider Problem: Experimental Evidence". *Public choice*, 43(1), 3-24.
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, UK: Cambridge University Press.
- Kirchler, E. (1998). "Differential Representations of Taxes: Analysis of Free Associations and Judgments of Five Employment Groups". *The Journal of Socioeconomics*, 27(1), 117-131.
- Kirchler, E. ve Wahl, I. (2010). "Tax Compliance Inventory: TAX-I Voluntary Tax Compliance, Enforced Tax Compliance, Tax Avoidance, and Tax Evasion". *Journal of Economic Psychology*, 31(3), 331.
- Kirchler, E., Hoelzl E. ve Wahl, I. (2008). "Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope Framework"". *Journal of Economic Psychology*, 29:210-225.
- Kitapçı, İ. (2014). *Vergi Etiği ve Vergi Psikolojisi*. Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Klein, P. G. (1998). New Institutional Economics. Available At SSRN 115811. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=115811 Erişim Tarihi: 16.12.2022.
- Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S. ve Saez, E. (2011). “Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark”. *Econometrica*, 79(3), 651-692.
- Knoedler, J. T., Prasch, R. E., Champlin, D. P. (2007). *Thorstein Veblen and the Revival of Free Market Capitalism*. Cheltenham, UK: Edward Elgar, 11-111.
- Kochanova, A., Hasnain, Z. ve Larson, B. (2016). “Does e-Government Improve Government Capacity? Evidence from Tax Administration and Public Procurement”. *Evidence from Tax Administration and Public Procurement (April 28, 2016)*. World Bank Policy Research Working Paper, 7657, 1-20.
- Kornhauser, M. E. (2007). “Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers”. *Florida Tax Review*, 138-180. https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Kornhauser.pdf Erişim Tarihi: 20.12.2022.
- Kotsogiannis, C., Salvadori, L., Karangwa, J. ve Mukamana, T. (2022). Do Tax Audits Have A Dynamic Impact? Evidence From Corporate Income Tax Administrative Data. TARC Discussion Paper 035-21, University of Exeter, Exeter, UK. https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/129794/Do_Tax_Audits_have_a_Dynamic_Impact.pdf?sequence=1&isAllowed=y Erişim Tarihi: 13.01.2023.
- Kramer, R. M. (1999). “Trust and Distrust in Organizations: Emerging Perspectives, Enduring Questions”. *Annual review of psychology*, 50, 569-598.
- Kreps, D. M. (1990). *A Course in Microeconomic Theory*. USA: Princeton University Press.
- Kubbe, I. (2013). “Corruption and Trust: A Model Design”. *Zeitschrift für Vergleichende Politikwissenschaft*, 7(1), 117-135.
- Lago-Peñas, I., ve Lago-Peñas. S. (2010). “The Determinants of Tax Morale in Comparative Perspective: Evidence from European Countries”. *European Journal of Political Economy*, 26 (4): 441–453.

- Lederman, L. (2003). "The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance". *Ohio State Law Journal*, Volume 64, Number 6. 1452-1514.
- Lewis, A. (1982). *The Psychology of Taxation*. UK: Martin Robertson, Oxford.
- Libman, A. (2012). "Democracy, Size of Bureaucracy, and Economic Growth: Evidence from Russian Regions". *Empirical economics*, 43(3), 1321-1352.
- Lien, N. P. (2015). "Impact of Institutional Quality on Tax Revenue in Developing Countries". *Asia Journal of Empirical Research*, 5(10), 181-195.
- Lindberg, S. I., Lührmann, A. ve Mechkova, V. (2017). *Mapping Dimensions and Sequences of Accountability* (No. 112920, pp. 1-73). The World Bank.
- Long, S. ve Swingen, J. (1991). *The Conduct of Tax-Evasion Experiments: Validation, Analytical Methods, and Experimental Realism*. In: Webley, P., Robben, H., Elffers, H., Hessing, D.(Eds), *Tax Evasion: An Experimental Approach*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, pp. 128-138.
- Luoga, F. D. A. M. (2002). Taxpayers 'Rights in the Context of Democratic Governance: Tanzania.https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/8644/IDSB_33_3_10.1111-j.1759-5436.2002.tb00031.x.pdf?sequence=1 Erişim Tarihi: 20.02.2022.
- Luttmer, E. F. ve Singhal, M. (2014). "Tax Morale". *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149-168.
- Lührmann, A., Marquardt, K. L. ve Mechkova, V. (2020). "Constraining Governments: New Indices of Vertical, Horizontal, and Diagonal Accountability". *American Political Science Review*, 114(3), 811-820.
- Martin, I. W., Mehrotra, A. K. ve Prasad, M., (2009). *The Thunder of History: The Origins and Development of The New Fiscal Sociology*. Ed. I. W. Martin vd., *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective* in, Cambridge: Cambridge University Press, 1-27.
- Martinez-Vazquez, J. ve Torgler, B. (2009). "The Evolution of Tax Morale in Modern Spain". *Journal of Economic Issues*. Vol. 43 No. 1, pp. 1-28.

- Mas'ud, A., Manaf, N. A. A., ve Saad, N. (2019). "Trust and Power as Determinants of Tax Compliance in Asia: a Cross-Country Analysis". *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 12(2), 49-66.
- Mas'ud, A., Abd Manaf, N. A., ve Saad, N. (2014). "Do Trust and Power Moderate Each Other in Relation to Tax Compliance?". *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 49-54.
- Mayhew, A. (1987). "The Beginnings of Institutionalism". *Journal of Economic Issues*, 21(3), 971-998.
- Mberere, F. (2011). Taxation and Accountability. Africa Tax Spotlight Quarterly Newsletter of the 2011, Third Quarter, Volume 2. https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Africa_Tax_Spotlight_1202.pdf Erişim Tarihi: 22.10.2022.
- McBarnet, D. (2001). *When compliance is Not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude*. Canberra: Australian National University, Centre for Tax System Integrity.
- McBarnet, D (1992), *The Construction of Compliance and the Challenge for Control: The Limits of Noncompliance Research*. in Slemrod, Joel (ed.), *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*. Ann Arbor, University of Michigan Press, 333-345.
- McEwen, C. A. ve Maiman, R. J. (1986). "In Search of Legitimacy: Toward an Empirical Analysis". *Law & Policy*, 8(3), 257-273.
- McKerchar, M. ve Evans, C. (2009). "Sustaining Growth in Developing Economies through Improved Taxpayer Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities". *eJTR*, 7, 171-201.
- Ménard, C. (2018). "Research Frontiers of New Institutional Economics". *RAUSP Management Journal*, 53, 3-10.
- Mendoza, J. P., Wielhouwer, J. L. ve Kirchler, E. (2017). "The Backfiring Effect of Auditing on Tax Compliance". *Journal of Economic Psychology*, 62, 284-294.
- Menger, Carl (1963). *Problems of Economics and Sociology*. USA: University of Illinois Press, Urbana.

- Mitchell, W.C. (1935), "Commons on Institutional Economics", *The American Economic Review*, 25(4), 635-652.
- Michie, J. ve Lobao, L. (2012). "Ownership, Control and Economic Outcomes". *Cambridge Journal of Regions, Economy and Society*, 5(3), 307-324.
- Misiura, G. ve Rozkwitalska, M. (2019). "Institutions, Trust and the High Level of Innovativeness in the Scandinavian Countries". *WSB Journal of Business and Finance*, 53(1), 44-54.
- Mo, P.H. (2001). "Corruption and Economic Growth". *Journal of Comparative Economics*, 29(1), 66-79.
- Mohammed, F. ve Sanusi, S. (2020). "Quality of Governance and Tax Revenue Generation in West Africa: A Political Process Theory Perspective". *Management & Accounting Review (MAR)*, 19(1), 213-232.
- Mohdali, R., Benk, S., Budak, T., MohdIsa, K. ve Yussof, S. H. (2017). "A Cross-Cultural Study of Religiosity and Tax Compliance Attitudes in Malaysia and Turkey". *eJTR*, 15(3), 490-505.
- Mohdali, R. ve Pope, J. (2014). "The Influence of Religiosity on Taxpayers' Compliance Attitudes: Empirical Evidence from a Mixed-Methods Study in Malaysia". *Accounting Research Journal*, 27(1), 71-91.
- Monissen, H. G. (1999). *Explorations of the Laffer Curve* (No. 9). WEP-Würzburg Economic Papers.
- Morris, S. D. ve Klesner, J. L. (2010). "Corruption and Trust: Theoretical Considerations and Evidence from Mexico". *Comparative political studies*, 43(10), 1258-1285.
- Mulgan, R. (2003). *Holding Power to Account. Accountability in Modern Democracies*. New York: MacMillan Palgrave.
- Mulgan, R. (2000). "Accountability: An Ever-Expanding Concept?". *Public Administration*, 78 (3), 555-573.
- Murphy, K. (2009). "Procedural Justice and Affect Intensity: Understanding Reactions to Regulatory Authorities". *Social Justice Research*, 22(1), 1-30.

- Murphy, K. (2004). "The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders". *Law and Human Behavior*, Vol: 28, No: 2, ss. 187-209.
- Murphy, K. ve Tyler, T. (2008). "Procedural Justice and Compliance Behaviour: The Mediating Role of Emotions". *European Journal of Social Psychology*, 38(4), 652-668.
- Musimenta, D. (2020). "Knowledge Requirements, Tax Complexity, Compliance Costs and Tax Compliance in Uganda". *Cogent Business & Management*, 7(1), 1812220.
- Mustapha, L. O. ve Yahaya, O. A. (2015). "Institutional Factors and Personal Income Tax Compliance in Kaduna State-Nigeria". *Research on Humanities and Social Sciences*, 5(24), 146-157.
- Naitili, S. L., Hambali, A. J. H. ve Nurofik, N. (2022). "Tax Incentives and Taxpayer Compliance of Micro, Small and Medium Enterprises: The Moderating Role of Tax Literacy". *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 24(3), 420-430.
- Narayan, D. (1997). *Voices of the Poor: Poverty and Social Capital in Tanzania*. Environmentally and Socially Sustainable Development Network, Studies and Monographs Series no. 20. Washington, DC: World Bank.
- Nerre, B. (2008). "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics". *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 153-167.
- Nerre, Birger (2004). Modeling Tax Culture. *European Public Choice Society Annual Meeting*, Berlin, Germany, April 15-18.
- Nerre, B. (2002). "Modeling Tax Culture-A First Approach". In *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association* (Vol. 95, pp. 34-41). National Tax Association.
- Nerre, B. (2001a). "The Concept of Tax Culture". In *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association* (Vol. 94, pp. 288-295). National Tax Association.
- Nerre, B(2001b). The Role of Tax Culture in Transformation Processes - The Case of Russia. ASPE (Association for Studies In Public Economics) Working Paper Series, No: 3/2001. <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=d3e3555e879b331c5bcf5549180df5d3dd092132> Erişim Tarihi:17.01.2023.

- North, D. C. (2005). *Understanding the Process of Economic Change*. Princeton, NY: Princeton University Press.
- North, D.C. (2002). *Kurum, Kurumsal Değişim ve Ekonomik Performans*. (Çev. Gül Çağalı Güven). İstanbul: Sabancı Üniversitesi Yayınları, Eylül 2002.
- North, D.C. (1992). Institution and Economic Theory. *The American Economist*, 2-7
- North, D. C. (1990). *Institutions, Institutional Change, and Economic Performance* (New York: Cambridge University Press).
- North, D. ve Thomas, R.P. (1973). *The Rise of the Western World: A New Economic History*. USA: Cambridge University Press.
- Nurwanah, A; Sutrisno, T.; Rosidi, R. ve Roekhudin, R (2018). “Determinants of Tax Compliance: Theory of Planned Behavior and Stakeholder Theory Perspective”. *Problems and Perspectives in Management*, 16(4),395-407.
- Odabaşı, Y., ve Yarıkan, K. İ. (2019). “Yolsuzluğun Aktarım Kanalları Yoluyla Ekonomik Büyümeye Etkisinin KEİ Ülkeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Ekev Akademi Dergisi*, 23(80), 537.
- OECD (2022a). Trust in Government. <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/7c8e6ca7-en/index.html?itemId=/content/component/7c8e6ca7-en> Erişim Tarihi: 27.05.2022.
- OECD (2022b). Glossary of Tax Terms. <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. Erişim Tarihi: 02.11.2022.
- OECD (2022d). OECD Tax Work with Developing Countries: Boosting the Partnership and Increasing the Benefits. <https://www.oecd.org/development/oecd-tax-work-with-developing-countries-boosting-the-partnership-and-increasing-the-benefits.htm> Erişim Tarihi: 02.11.2022.
- OECD (2010). Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour. *In Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise Compliance Subgroup* pp. 1- 40. <https://www.oecd.org/ctp/administration/46274793.pdf> Erişim Tarihi: 30.11.2022.

- OECD (2006). *Fundamental Reform of Personal Income Tax, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris*. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/fundamental-reform-of-personal-income-tax_9789264025783-en#page135
- OECD (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>. Erişim Tarihi: 28.10.2022.
- OECD (1998). Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf> Erişim Tarihi: 03.10.2022.
- Oliver, T. ve Bartley, S. (2005). “Tax System Complexity and Compliance Costs-Some Theoretical Considerations”. *Economic Round-up*, (Winter 2005), 53-68.
- Olson, M. (1971). *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups*. New York: Shocken Books.
- Olsson, O. (1999). *A Microeconomic Analysis of Institutions*. Goteborg University Working Papers in Economics, (25).
- Onyx, J. ve Bullen, P. (2000). “Measuring Social Capital in Five Communities”. *The Journal of Applied Behavioral Science*. 36(1), 23-42.
- Öz, E. ve Bozdoğan, D. (2012). “Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”. *Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 17(2), 67-92.
- Özçelik, E. (2007). *Kurumlar, Kurumsal İktisat ve Avusturya Okulu. Kurumsal İktisat*, (Der.:Eyüp Özveren). Ankara: İmge Kitabevi.
- Özçelik, E. ve Özveren, E. (2015). “Kurumsal İktisat’ın Dünü Bugünü Yarını”. *Ekonomik Yaklaşım*, 26(96), 17-57.
- Palil, M. R. (2010). Tax Knowledge and Tax Compliance Determinants in Self Assessment System in Malaysia. Unpublished Doctoral Thesis. Department of Accounting and Finance Birmingham Business School The University of Birmingham. UK.
- Pamuk, Ş. (2012). *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

- Parada, J. J. (2002). "Original Institutional Economics and New Institutional Economics: Revisiting the Bridges (or the divide)". *Revista de Economía Institucional*, 5(8), 43-61.
- Parada, J. J. (2001). "Original Institutional Economics: A Theory for the 21st Century?". *Oeconomicus*, 5(3), 46-60.
- Pellizzari, P. ve Rizzi, D. (2014). "Citizenship and Power in an Agent-Based Model of Tax Compliance with Public Expenditure". *Journal of Economic Psychology*, 40, 35-48.
- Picur, R. D. ve Riahi-Belkaoui, A. (2006). "The Impact of Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance". *Review of Accounting and Finance*, 5(2), 174-180.
- Perry, J. (2021). Trust in Public Institutions: Trends and Implications for Economic Security. <https://www.un.org/development/desa/dspd/2021/07/trust-public-institutions/> Erişim Tarihi: 27.05.2021.
- Petrou, A. P. ve Thanos, I. C. (2014). "The "Grabbing Hand" or the "Helping Hand" View of Corruption: Evidence from Bank Foreign Market Entries". *Journal of World Business*, 49(3), 444-454.
- Phuong, L. N. (2015). "The Impact of Institutional Quality on Tax Revenue in Developing Countries". *Asian Journal of Empirical Research*, 5(10), 181-195.
- Pope, J. (2002). *Administrative and Compliance Costs of International Taxation*. In *The International Taxation System* (pp. 273-289). Boston, MA.: Springer,
- Portes, A. ve Landolt, P. (2000). "Social Capital: Promise and Pitfalls of its Role in Development". *Journal of Latin American Studies*, 32(2), 529-547.
- Posner, R. (1998). *Economic Analysis of Law (5th edition)*. Aspen Publishers Inc. New York.
- Posner, R. (1984). "Wealth Maximization and Judicial Decision-Making". *International Review of Law and Economics*. Vol 4, pp 131-135.
- Posner, R. (1974). "Theories of Economic Regulation". *Bell Journal of Economics and Management Science*. Vol. 5, pp. 335-358.
- Posner, R. (1971). "Taxation by Regulation". *Bell Journal of Economics and Management Science*. Vol. 2 (1): 22-50.

- Prasad, B. C. (2003). “Institutional Economics and Economic Development: the Theory of Property Rights, Economic Development, Good Governance and the Environment”. *International Journal of Social Economics*. 30(6), 741-762.
- PricewaterhouseCoopers (PwC) and The World Bank (2015). Paying Taxes 2015. <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-highresolution.pdf> Erişim Tarihi: 25.05.2023.
- PRS (2022). The ICRG Methodology. <https://www.prsgroup.com/wp-content/uploads/2014/08/icrgmethodology.pdf>. Erişim Tarihi: 25.05.2023.
- Putnam, R. D. (1993). *Making Democracy Work: Civic Traditions in Modern Italy*. USA: Princeton University Press.
- Putra, P.F.D. ve Firmansyah, A. (2018). The Effect of Tax Knowledge, Reward, and Enforcement Strategies on SMEs Tax Compliance Behavior. in *7th International Conference on Advances in Social Science, Management and Human Behaviour, Kuala Lumpur Malaysia*. <https://doi.org/10.15224/978-1-63248-160-3-22>.
- Randlane, K. (2015). “Tax Compliance as a System: Mapping the Field.” *International Journal of Public Administration*, 39(7), 515-525.
- Rao, P. (2002). *The Economics of Transaction Costs: Theory, Methods and Application*. Germany: Springer.
- Rashid, M. H. U., Uddin, N., Haque, M. S. ve Hossain, S. Z. (2022a). “Good Governance and Tax Evasion: Mediating Effect of Socioeconomic Conditions”. *Asia-Pacific Journal Of Regional Science*, 6(2), 759-776.
- Rashid, M. H. U., Ahmad, A., Abdullah, M. S., Ahmmed, M., ve Islam, S. (2022b). “Doing Business and Tax Evasion: Evidence from Asian Countries”. *SAGE Open*, 12(4), 21582440221131280.
- Reckers, P. M., Sanders, D. L., ve Roark, S. J. (1994). “The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance”. *National Tax Journal*, 47(4), 825-836.
- Reynolds, N. B. (1989). Grounding the Rule of Law. *Ratio Juris*, 2(1), 1-16.
- Rianti, R. ve Hidayat, N. (2021). “The Influence of Tax Knowledge, Tax Justice, and Tax Sanctions on The Tax Compliance in Msme Taxpayers in West Bandung

- District”. *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, 24(1), 27-32.
- Richardson, G. (2006). “Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation”. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 15 (2): 150–169.
- Robson, A. (2005). *The Costs of Taxation*. St Leonards: Centre for Independent Studies. https://library.bsl.org.au/jspui/bitstream/1/611/1/Costs_of_taxation.pdf Erişim Tarihi: 16.04.2022.
- Rodrik, D. (2007). *One Economics, Many Recipes: Globalization, Institutions, And Economic Growth*. USA: Princeton University Press.
- Rodrik, D. (2000). “Institutions for High Quality Growth: What They Are and How to Acquire Them?” *Studies in Comparative International Development*, Vol. 35, No:3, 3-31.
- Rodrik, D., Subramanian, A. ve Trebbi, F. (2004). “Institutions Rule: The Primacy of Institutions Over Geography and Integration in Economic Development”. *Journal of Economic Growth*, 9(2), 131-165.
- Rothstein, B. ve Eek, D. (2009). “Political Corruption and Social Trust: An Experimental Approach”. *Rationality and Society*, 21(1), 81-112.
- Romzek, B. S. (2000). “Dynamics of Public Sector Accountability in an Era of Reform”. *International Review of Administrative Sciences*, 66(1), 21-44.
- Roth J. A. Scholz, John T ve Witte A., D. (1989). *Taxpayer Compliance*, Volume: 1, An Agenda for Research, (Philadelphia: University of Pennsylvania Press). Printed in USA.
- Rutherford, M. (2015). “Institutionalism and the Social Control of Business”. *History of Political Economy*, 47(suppl_1), 77-98.
- Rutherford, M. (2010). “The Judicial Control of Business: Walton Hamilton, Antitrust, and Chicago”. *Seattle UL Rev.*, 34, 1385-1407
- Rutherford, M. (1994). *Institutions in Economics: The Old and the New Institutionalism*. UK: Cambridge University Press.

- Saad, N. (2014). "Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View". *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069-1075.
- Saad, N., (2011). Fairness Perceptions and Compliance Behavior: Taxpayers' Judgments in Self Assessment Environments". Ph. D. Thesis. University of Canterbury. New Zealand.
- Sağbaşı, İ. (2008). *Vergi Teorisi*. Ankara: Ece Matbaası.
- Saldanha, D. M. F., Dias, C. N. ve Guillaumon, S. (2022). "Transparency and Accountability in Digital Public Services: Learning from the Brazilian Cases". *Government Information Quarterly*, 39(2), 101680.
- Salisu, M. (2000). Corruption in Nigeria. Lancaster University Management School. WorkingPaper 2000/006, Department of Economics, Lancaster
- Samuels, W. J. (1998). *Founding of Institutional Economics*. London, UK: Routledge.
- Samuels, W. J. (1995). "The Present State of Institutional Economics". *Cambridge Journal of Economics*, 19(4), 569-590.
- Savaş, V. (1989). *Anayasal İktisat*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Savaşan, F. (2015). *Kamu Ekonomisi*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Savaşan, F. (2011). "Türkiye'de Kayıtdışı ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı". *Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı*, 35, 3-38.
- Saygın, Ö. (2013). Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Eskişehir.
- Schisler, D. L. (1995). "Equity, Aggressiveness, Consensus: A Comparison of Taxpayers and Tax Preparers". *Accounting Horizons*, 9(4), 76-87.
- Schneider, F. Maciejovsky, B. ve Kirchler, E. (2001). *Social Representations on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?*, Department of Economics of Johannes Kepler University, Working Paper No. 0104, 1-27.
- Schwartz, R. ve Orleans, S. (1967). "On Legal Sanctions". *University of Chicago Law Review* 34, 282-300.

- Sert, M. (2015). "Eski"den "Yeni"ye Mali Sosyoloji". 30. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya/Turkey. 439-454.
- Seligson, M. (2002). "The Impact of Corruption on Regime Legitimacy: A Comparative Study of Four Latin American Countries". *Journal of Politics*, No. 64 (2), pp. 408-433.
- Senn, P. R. (2005). "The German Historical Schools in the History of Economic Thought". *Journal of Economic Studies*, 32/3: 185-255.
- Shah, S. (2018). Transaction Cost of Justice in Pakistan: A Case Study of Peshawar High Court. MPhil, Scholar at school of public policy PIDE Islamabad. https://www.researchgate.net/publication/331385664_TRANSACTION_COST_OF_JUSTICE_IN_PAKISTAN_A_CASE_STUDY_OF_PESHAWAR_HIGH_COURT#fullTextFileContent Erişim Tarihi: 22.04.2022.
- Shimpalee, P. ve Breuer, J. (2006). "Currency Crises and Institutions". *Journal of International Money and Finance*. 2006, vol. 25, issue 1, 125-145.
- Shleifer, A. ve Vishny, R.W. (1998). *The Grabbing Hand, Government Pathologies and Their Cures*. USA: Harvard University Press.
- Silvani, C. ve Katherina B. (2000). Vergi İdaresi Reform Stratejisinin Planlanması: Tecrübe ve İlkeler" (Çev: Özgür Saraç) *Türk İdare Dergisi*, Yıl: 72, Sayı: 426, 189-220.
- Šinkūnienė, K. (2005). "Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects". *Organizacija vadyba: Sisteminiai Tyrimai*, (35), 177-192.
- Šinkūnienė, K., ve Levišauskaitė, K. (2010). "Analyzing Macroeconomic Indicators of the Tax System from a Tax-Cultural Perspective." *Taikomoji Ekonomika: Sisteminiai Tyrimai= Applied Economics: Systematic Research*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, T. 4, nr. 1, (29-51).
- Slemrod, J. ve Yitzhaki, S. (2002). "Tax Avoidance, Evasion, and Administration. In *Handbook of Public Economics* (Vol. 3, pp. 1423-1470). Elsevier.
- Slemrod J, Blumenthal M. ve Christian C. (2001). "Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota". *Journal of Public Economics*;79(3):455–483.

- Slemrod, J., Yitzhaki, S. ve Tanzi, V. (1995). "The Costs of Taxation and the Marginal Cost of Funds". *IMF Staff Papers* 43(1):172-198.
- Sobhkhiz, M. R., Ashrafi, A. M., Mojibi, T. ve Otadi, M. (2020). "Impact of Accountability on Voluntary Tax Compliance Through Influencing Taxpayers' Public Trust: a Case Study". *Revista Gestão & Tecnologia*, 20, 166-186.
- Song, Y. D. ve Yarbrough, T. E. (1978). "Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey". *Public Administration Review*, 442-452.
- Sour, L. (2004). "An Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity". *Economia Mexicana, Nueva Epoca* XIII(1):43-61.
- Sudibyo, Y. A. ve Jianfu, S. (2016). "Political Connections, State Owned Enterprises and Tax Avoidance: An Evidence from Indonesia". *Corporate Ownership and Control*, 13(3), 279-283.
- Surugiu, M. R., Mazilescu, C. R., ve Surugiu, C. (2021). "Analysis of the Tax Compliance in the EU: VECM and SEM". *Mathematics*, 9(17), 2170.
- Sweeney, John W. (1974). "Altruism, The Free-Rider Problem and Group Size". *Theory and Decision*, 4 (3-4), 259-275.
- Szirmai, A. (2012). Proximate, Intermediate and Ultimate Causality: Theories and Experiences of Growth and Development. <http://collections.unu.edu/eserv/UNU:43/wp2012-032.pdf>.
- Şaşmaz, M. Ü. (2019). "OECD Ülkelerinde Demokratikleşme ve Vergi Gelirleri İlişkisi: Bootstrap Panel Nedensellik Analizi". *İzmir İktisat Dergisi*, 34(2), 265-277.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2020). *Vergi Hukuku: Genel Hükümler*. 11. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Tamanaha, B. Z. (2007). A Concise Guide to the Rule of Law. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1012051 Erişim Tarihi: 19.04.2023.
- Tatoğlu, F. Y. (2020). *Panel Veri Ekonometrisi: Stata Uygulamalı*. Beta Yayınları, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, İstanbul
- Tatoğlu, F. Y. (2012). *Panel Veri Ekonometrisi: Stata Uygulamalı*, Beta Yayınları, İstanbul.

- Tekin, B. (2016). “Beklenen Fayda ve Beklenti Teorileri Bağlamında Geleneksel Finans-Davranışsal Finans Ayrımı/Traditional Finance-Behavioral Finance Distinction in the Context of Expected Utility and Prospect Theories”. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(4), 75-107.
- Tversky, A. ve Kahneman, D. (1992). “Advances in Prospect Theory: Cumulative Representation of Uncertainty”. *Journal of Risk and Uncertainty*, 5(4): 297-323
- Tversky, A. ve Kahneman, D. (1991). “Loss Aversion in Riskless Choice: A Reference-Dependent Model”. *Quarterly Journal of Economics*, 106(4): 1039-1061.
- Thaler, R. H., Tversky, A., Kahneman, D. ve Schwartz, A. (1997). “The Effect of Myopia and Loss Aversion on Risk Taking: An Experimental Test”. *The Quarterly Journal of Economics*, 112(2): 647-661.
- Torgler, B. (2012). “Tax Morale, Eastern Europe and European Enlargement”. *Communist and Post-Communist Studies*. Vol. 45 Nos 1-2, pp. 11-25.
- Torgler, B. (2011). “Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Studies for Europe”. *World Bank Policy Research Working Paper*, (5922).
- Torgler, B. (2008). “Introduction to the Special Issue on Tax Compliance and Tax Policy”. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 31-33.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Edward Elgar Publishing.
- Torgler, B. (2006). “The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity”. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 61(1), 81-109.
- Torgler, B. (2005a). “A Knight Without a Sword? The Effects of Audit Courts on Tax Morale”. *Journal of Institutional and Theoretical Economics (JITE)*, Vol. 161 No. 4, pp. 735-760.
- Torgler, B. (2005b). “Tax Morale and Direct Democracy”. *European Journal of Political economy*, 21(2), 525-531.
- Torgler, B. (2005c). “Tax Morale in Latin America”. *Public Choice* 122: 133–157. doi:10.1007/s11127-005-5790-4.

- Torgler, B. (2004a). *Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries*. Working Paper No. 2004-05, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Basel.
- Torgler, B. (2004b). “Cross-Culture Comparison of Tax Morale and Tax Compliance: Evidence from Costa Rica and Switzerland”. *International Journal of Comparative Sociology*, Vol: 45, February, 17-43.
- Torgler, B. (2003a). *Tax Morale and Institutions*. Working Paper No. 2003-09, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Basel.
- Torgler, B. (2003b). “Tax Morale in Transition Countries”. *Post-Communist Economies*, Vol. 15 No. 3, pp. 357-381.
- Torgler, B. (2003c). “Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust”. *Constitutional Political Economy*, Vol. 14 No. 2, pp. 119-140.
- Torgler, B. (2003d). “To Evade Taxes or Not to Evade: That is the Question”. *The Journal of Socio-Economics*, 32(3), 283-302.
- Torgler, B. (2003e) “Beyond Punishment: A Tax Compliance Experiment With Taxpayers in Costa Rica”. *Revista de Análisis Económico*, Vol. 18, No, 1, pp. 27-56.
- Torgler, B. (2002) “Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Compliance in Experiments”. *Journal of Economic Surveys*, 16(5): 657–683.
- Torgler, B., Schaffner, M., ve Macintyre, A. (2007). *Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality* (No. 2007-17). CREMA Working Paper.
- Torgler, B. ve Schaltegger, C. A. (2005a). *Tax Morale and Fiscal Policy* (No. 2005-30). CREMA Working Paper.
- Torgler, B. ve Schaltegger, C.A. (2005b). “Tax Amnesties and Political Participation”. *Public Finance Review*, 33(3), 403-431.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2009). “The Impact of Tax Morale and Institutional Quality on the Shadow Economy”. *Journal of Economic Psychology*, 30(2), 228-245.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2007). *Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: A Panel Analysis* IZA Discussion Paper No. 2563 CESifo Working Paper Series No. 1923.

- Torgler, B. ve Schneider, F. (2004). *Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries*. Working Paper No. 2004-17, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Basel.
- Torgler, B. ve Murphy, K. (2004). "Tax Morale in Australia: What Shapes it and Has it Changed Over Time?". *Journal of Australian Taxation*, Vol. 7 No. 2, pp. 298-335.
- Torgler, B. ve Werner, J. (2005). *Fiscal Autonomy and Tax Morale: Evidence from Germany*. CREMA Working Paper, No. 2005-07, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Basel.
- Touchton, M. R., Wampler, B. ve Peixoto, T. C. (2019). *Of Governance and Revenue: Participatory Institutions and Tax Compliance in Brazil*. World Bank Policy Research Working Paper, (8797).
- Transparency International (2023). The ABCS of The CPI: How The Corruption Perceptions Index is Calculated. <https://www.transparency.org/en/news/how-cpi-scores-are-calculated> Erişim Tarihi: 17.04.2023.
- Trepel, C., Fox, C. R. ve Poldrack, R., A., (2005). "Prospect theory on the brain? Toward a Cognitive Neuroscience of Decision Under Risk". *Cognitive Brain Research*, 23, 34-50.
- Tunçer, M. (2003). Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye. *Vergi Sorunları Dergisi*, 181, 92-114.
- Tutgun, S. (2022). Kurumsal Kalite ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Brics-T Ülkeleri Üzerine Bir İnceleme. Yayınlanmamış Doktora Tezi. T.C. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı. Malatya.
- Türedi, S. ve Topal, M. H. (2016). "Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik Analizi". *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Nisan, 11(1), 63-86.
- Uğurlu, E. (2015). *Panel Veri Ekonometrisi Üzerine Genel Bakış*. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi.
- Uluatam, Ö. (1997). *Kamu Maliyesi*, 5. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi.

- UNDP (1990). United Nations Development Programme. Human Development Report (New York, Oxford University Press). <https://www.berjournal.com/wp-content/plugins/downloads-manager/upload/BERJ12221Article4p.307-318.pdf>
Erişim Tarihi:12.10.2022.
- UNDP (2010). Fostering Social Accountability: From Principle to Practice Guidance Note
Agust.
- United Nations; Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT) (2014). Measuring Tax Transaction Costs in Small and Medium Enterprises. http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/TTC_Eng.pdf Erişim Tarihi: 26.03.2022.
- Uslaner, E. M. (2012). “Trust and Corruption Revisited: How and Why Trust And Corruption Shape Each Other”. *Quality & Quantity*, 47, 3603-3608.
- Ün, T. (2018). *Panel Veri Modellerinin Varsayımlarının Testi*. S. Güriş (ed.). içinde *Uygulamalı Panel Veri Ekonometrisi*. İstanbul: Der Yayınları. 75-101.
- Valeriani, E. ve Peluso, S. (2011). “The Impact of Institutional Quality on Economic Growth and Development: an Empirical Study”. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, 1(6), 1-25.
- Vanberg, V. (1989). “Carl Menger’s Evolutionary and John R. Commons’ Collective Action Approach to Institutions: A Comparison”. *Review of Political Economy*, 1 (3), 334-360.
- Vanistendael, F. (1996). *Legal Framework for Taxation. Tax Law Design and Drafting*. V. Thuronyi. Washington DC: International Monetary Fund. 1.
- Veblen, T. (1898a). “The Beginnings of Ownership”. *American Journal of Sociology*, 4(3), 352-365.
- Veblen, T. (1898b). “Why is Economics Not an Evolutionary Science?”. *The Quarterly Journal of Economics*, 12(4), 373-397.
- Veblen, T.B. (1898c). *The Theory of Leisure Class. New*. New York: Oxford University Press.

- Veblen, T. (1909). "The Limitations of Marginal Utility". *Journal of political Economy*, 17(9), 620-636.
- Veblen, T. B. (1921/2001). *The Engineers and the Price System*. Ontario: Batoche Books. 6-40.
- Vincent, R. C. (2023). "Vertical Taxing Rights and Tax Compliance Norms". *Journal of Economic Behavior & Organization*, 205, 443-467.
- Vogel, J. (1974). "Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data". *National Tax Journal*, 27(4), 499-513.
- Vu, T. V. (2021). Does Institutional Quality Foster Economic Complexity?. Available at SSRN 3509939.
- Vythelingum, P., Soondram, H. ve Jugurnath, B. (2017). "An Assessment of Tax Morale among Mauritian Taxpayers". *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 9 No. 1, pp. 1-10.
- Widuri, R. ve Irawan, W. (2019, November). "Tax Justice Perception and Trust In Government on Tax Compliance". In *International Conference on Tourism, Economics, Accounting, Management, and Social Science (TEAMS 19)* (Pp. 105-110). Netherlands: Atlantis Press.
- Wijaya, S. ve Prayer, J. (2022). "Tax Revenues Determinants: Empirical Study Based on World, Regional, and Income Levels of Data". *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*, 5(2).
- Williams, C. C. ve Horodnic, I. A. (2016). "Cross-Country Variations in The Participation of Small Businesses in The Informal Economy: an Institutional Asymmetry Explanation". *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 23(1), 3-24.
- Williamson, C.R. ve Kerekes, B.C. (2011). "Securing Private Property: Formal Versus Informal Institutions". *The Journal of Law and Economics*, Vol. 54, No:3, 537 – 572.
- Williamson, O. E. (2002). "The Theory of the Firm as Governance Structure: from Choice to Contract". *Journal of Economic Perspectives*, 16(3), 171-195.
- Williamson, O. E. (2000). "The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead". *Journal of Economic Literature*, 38(3), 595-613.

- Williamson, O. E. (1998). "Transaction Cost Economics: How It Works; Where It Is Headed". *De Economist*, 146, 23-58.
- Williamson, O. E. (1990). "A Comparison of Alternative Approaches to Economic Organization". *Journal of Institutional and Theoretical Economics (JITE)/Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, 61-71.
- Williamson, O. E. (1989). *Transaction Cost Economics*, in Schmalensee, R. and Willig, R. D. (eds), *Handbook of Industrial Organization* (New York: Elsevier Science), pp. 136±182
- Williamson, O. E. (1985a). *The Economic Institutions of Capitalism Firms, Markets, Relational Contracting*. China: China Social Sciences Publishing House Chengcheng Books Lill.
- Williamson, O.E. (1985b). *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting*. New York: The Free Press. 4-387.
- Williamson, O. E. (1979). "Transaction-Cost Economics: the Governance of Contractual Relations". *The journal of Law and Economics*, 22(2), 233-261.
- World Bank (2023). *New World Bank Country Classifications by Income Level: 2022-2023*. <https://blogs.worldbank.org/opendata/new-world-bank-country-classificationsincome-level-2022-2023>.
- World Bank (2022). *Doing Business*. <https://databank.worldbank.org/source/doing-business#> Erişim Tarihi: 08.05.2022.
- World Bank (2015). *Paying Taxes 2015*. <chrome-extension://efaidnbmninnibpcapjcgclcl efindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fopenknowledge.worldbank.org%2Fbitstream%2Fhandle%2F10986%2F21794%2F952190WP0Box380C00Paying0Taxes02015.pdf%3Fsequence%3D1%26isAllowed%3Dy&cliclen=6223923> Erişim Tarihi: 26.02.2022.
- World Bank (1997). *Helping Countries Combat Corruption. Poverty Reduction and Economic Management* The World Bank.
- World Economic Forum (2022). *Global Competitiveness Report Special Edition 2020: How Countries are Performing on the Road to Recovery*.

- Wu, S. Y. ve Teng, M. J. (2005). “Determinants of Tax Compliance—a Cross-Country Analysis”. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 393-417.
- Yavuz, R. A. (2016). Coğrafya ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Panel Veri Analizi. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- Yılmaz, S., Beris, Y. ve Serrano-Berthet, R. (2010). “Linking Local Government Discretion and Accountability in Decentralisation”. *Development Policy Review*, 28(3), 259-293.
- Yöney, E. (2019). Türkiye’de Vergi Kültürü: Değerler ve Vergi Davranışı Açısından Bir Modelleme. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. İstanbul.
- Yöney, E. ve Altuğ, F. (2019). The Structure of Tax Culture And Taxpayers’ Perceptions in Turkey. *34.International Public Finance Conference / Turkey April 24-27, 2019, Antalya – Turkey*. 198-208.

EKLER

EK 1 TABLO 1

FRASER ENSTİTÜSÜ EKONOMİK ÖZGÜRLÜKLER ENDEKSİ BİLEŞENLERİ

Dizin	Ana ve Alt Bileşenler	Bileşenlerin Açıklamaları	Alınabilecek Maksimum Puan
1	Hükümetin Büyüklüğü		$=(1a+1b+1c+1d+1e)/5=10$
1a	Kamu Harcamaları.	Toplam tüketim harcamaları içinde kamu harcamalarının payını ifade etmektedir. Kamu harcamalarının payı arttıkça bileşen değeri 0'a yaklaşmaktadır.	10
1b	Transfer Harcamaları ve Sübvansiyonlar	Devlet tüketim harcamaları ve sübvansiyonların Gayri Safi Yurtiçi Hâsılaya oranını ifade etmektedir. Oran arttıkça endeks değeri 0'a yaklaşmaktadır.	10
1c	Kamu İktisadi Girişimleri ve Kamu Yatırımları	Devlet yatırım harcamalarının toplam yatırım harcamaları içerisindeki payını ifade etmektedir. Oran %15'in altındaysa ülke 10 puan almaktadır. Oran arttıkça puan düşmektedir. Oran %50'yi aştığında ülke 0 puan almaktadır.	10
1d	En Yüksek Marjinal Vergi Oranı (Normal Gelir Vergisi ve Ücretler Üzerinden Kesilen Vergi Ortalaması)	Düşük gelir dilimi için en yüksek vergi oranına sahip ülke/ülkeler 0 puan almaktadır. Oran düştükçe puan artmaktadır.	10
1e	Devlet Mülkiyeti	Devletin sanayi, tarım ve hizmet sektörlerinde sermayeye (toprak dahil) sahip olma ve kontrol etme derecesini ölçmektedir. Devlet mülkiyeti arttıkça ülke puanı 0'a yaklaşmaktadır.	10
2	Hukuk Sistemi ve Mülkiyet Haklarının Güvenliği		$=(2a+2b+2c+2d+2e+2f+2g+2h+2j)/9=10$
2a	Yargı Bağımsızlığı	Ülkedeki yargı organlarının siyasiler, baskı ve çıkar gruplarının etkisinde olup olmadığını ölçmektedir. Bu gösterge Dünya Ekonomik Forumu'nun yargı bağımsızlığı göstergesinden yararlanılarak oluşturulmuştur. Eğer yargı organları bağımsız ise ülkeler 10' puanını almakta ve bağımsız derecesi azaldıkça alınan puan 0'a yaklaşmaktadır.	10
2b	Tarafsız Mahkemeler	Bu gösterge Dünya Ekonomik Forumu'ndan alınmıştır. Özel sektörde meydana gelen anlaşmazlıkları ve hükümetin eylemlerinin yasalara aykırılığı gerekçesiyle yapılan itirazları değerlendirme ve çözüme mahkemelerin tarafsız davranıp davranmadığını ölçmektedir. Mahkemelerin tarafsız davrandığı ülkeler 10, belirli bir güç tarafından yönlendirildiği ülkeler 0 puan almaktadır.	10
2c	Mülkiyet Haklarının Korunması	Bu gösterge Dünya Ekonomik Forumu'ndan alınmıştır. Mülkiyet haklarının tanımlanıp tanımlanmadığını ve kanunlarla korunup korunmadığını ifade etmektedir. Mülkiyet haklarının yeterince tanımlandığı ve kanunlarla güvence altına alındığı ülkeler 10, hiç tanımlanmadığı ve kanunlarla güvence altına alınmadığı ülkeler ise 0 puan almaktadır.	10
2d	Hukukun Üstünlüğüne ve Siyasete Askeri Müdahale	Bu gösterge PRS Grup tarafından yayınlanan International Country Risk Guide (Uluslararası Ülke Riski Rehberi (ICRG)) veri setinden elde edilmiştir. Askeri müdahaleler ya da askeri hükümet sistemi; hukukun üstünlüğü, demokratik hesap verebilirlik ve hükümetin etkinliği gibi kurumsal faktörleri ortadan kaldırmak suretiyle yozlaşmayı arttırmakta ve yatırımcılar için güvensiz bir ortam yaratmaktadır. Bu nedenle askeri hükümet sisteminin ya da askerinin siyasete sıklıkla müdahale ettiği ülkeler 0 puan almaktadır. Askerin siyasete müdahalesi azaldıkça puan artmaktadır.	10
2e	Hukuk Sisteminin Bütünlüğü	Bu gösterge PRS Grup tarafından yayınlanan ICRG veri setinde yer alan hukuk ve düzen göstergesinden elde edilmiştir. Hukuk alt bileşeni, hukuk sisteminin gücünü ve tarafsızlığını ve düzen alt bileşeni, yasaların halk tarafından gözetilmesini ifade etmektedir.	10
2f	Sözleşmelerin Yasal Yapıtrımı	Bu gösterge Dünya Bankasının Doing Business (İş Yapma Kolaylığı) raporundan elde edilmiştir. Bir borcu tahsil etmek için katlanılan para ve zaman maliyetini ölçmektedir. Maliyet arttıkça ülkeler 0'a yaklaşmaktadır.	10
2g	Gayrimenkul Satışının Düzenleyici Maliyetleri	Bu gösterge Dünya Bankasının İş Yapma Kolaylığı raporundan elde edilmiştir. Bir gayri menkulün satılması için gereken para ve zaman maliyetini ölçmektedir. Maliyet arttıkça ülkeler 0'a yaklaşmaktadır.	10

EK TABLO1'İN DEVAMI

2h	Polisin Güvenilirliği	Bu bileşen, Küresel Rekabet Edebilirlik Raporunda yer alan “Ülkenizde kanun ve düzeni uygulamak için polis hizmetlerine ne ölçüde güvenilebilir?” sorusuna verilen yanıtlardan elde edilmiştir.	10
2j	Suçun Ticari Maliyetleri	Bu bileşen, Küresel Rekabet Edebilirlik Raporunda yer alan “Suç ve şiddet vakaları ülkenizdeki işletmelere ne ölçüde maliyet getiriyor?” sorusuna verilen yanıtlardan elde edilmiştir.	10
3	Parasal Sağlık		$=(3a+3b+3c+3d)/4=10$
3a	Para büyümesi	Son beş yıldaki para arzının ortalama yıllık büyüme oranından son on yıldaki GSYİH büyüme oranının çıkartılmasıyla bulunur. Bu oran arttıkça endeks değeri 0'a yaklaşır.	10
3b	Enflasyonun standart sapması	Son beş yıldaki enflasyon oranının standart sapmasını ifade etmektedir. Endekste maksimum sapma düzeyi %25 olarak belirlenmiştir. Eğer beş yıllık sürede enflasyon oranında hiç sapma olmazsa 10 puan verilir. Sapma düzeyi %25'e doğru gittikçe puan azalır.	10
3c	Enflasyon: en son yıl	%0 ve %50 alt ve üst sınırlar olarak belirlenmiştir. Son yıl enflasyon oran %0 olan ülkeler 10 puan alırken % 50'nin üzerinde olan ülkeler 0 puan almaktadır.	10
3d	Yabancı Para Cinsinden Banka Hesaplarına Sahip Olma Özgürlüğü	Yurtiçinde ya da yurtdışında faaliyet gösteren bankalarda yabancı para cinsinden hesap açmakta herhangi bir kısıtlama yoksa 10 puan verilir. Sadece yurtiçindeki bankalarda hesap açılmasına izin verilip yurtdışındaki bankalara yönelik bir kısıtlama varsa 5 puan, her ikisinde de kısıtlama varsa 0 puan verilir.	10
4.	Uluslararası Ticaret Özgürlüğü		$=(4a+4b+4c+4d)/4=10$
4a	Tarifeler Ticaret vergilerinden elde edilen gelirler (ticaret sektörünün yüzdesi)	Ticaret vergilerinden elde edilen gelirler, tarifeler oranlarının değişikliği ve ortalama tarife oranı alt bileşenlerinin ortalamasıdır. Eğer vergi gelirlerinin uluslararası ticaret hacmine oranı % 0 10 puan verilir. Bu oran 15'i aştığında 0 puan verilir. Uluslararası ticarete herhangi bir tarife uygulamayan ülkeler 10 puan alır. Tarife oranı %50'ya yaklaştıkça verilen puan da 0'a yaklaşmaktadır. Tarife oranları en az değişiklik gösteren ülkeler 10 puan alırken, en fazla daha fazla değişiklik gösteren ülkeler 0 puan alırlar.	10
4b	Ticareti engelleyici diğer düzenlemeler	Vergi uyum maliyetleri ve tarife dışı ticareti kısıtlayıcı düzenlemeler alt bileşenlerden oluşmaktadır. Ticareti kısıtlayıcı düzenlemelerin en yoğun olduğu ülkeler 0 puan alırken, teşvik edici en iyi uygulamalara sahip ülkeler ise 10 puan almaktadır.	10
4c	Karaborsa Döviz Kurları	Resmi ve paralel (karaborsa) döviz kuru arasındaki yüzde farkına dayanmaktadır. %0 ve %50 alt ve üst sınırlardır. Oran 0'a yaklaştıkça puan 10'a yükselirken, oran %50'ye yaklaştıkça puan 0'a düşmektedir.	10
4d	Yabancı Sermaye ve Mülkiyet Hareketlerinin Kontrolü	Yabancıların sermaye (beşeri sermaye dahil) hareketliliğini en ağır şekilde kısıtlayan ya da hiç kısıtlamayan ülkeler 10 puan almaktadır.	10
5	Regülasyonlar		$=(5a+5b+5c)/3=10$
5a	Kredi piyasası regülasyonları	Bankaların mülkiyeti, faiz oranlarının kontrolü ve özel sektör kredileri alt bileşenlerinden oluşmaktadır. Üç kriter açısından en kötü düzenlemelere sahip ülkeler 0 puan almakta, düzenlemelerin kalitesi arttıkça puan da artmaktadır. En iyi düzenlemelere sahip ülkeler 10 puan almaktadır.	10
5b	Emek piyasası regülasyonları	Asgari ücrete, asgari ücret pazarlığına, çalışma saatlerine ve işe alma ve işten çıkarmaya ilişkin düzenlemeler ile zorunlu askerlik gibi çalışmayı etkileyen düzenlemelerin ortalamasını ifade etmektedir. En kötü şartlara sahip ülkeler 0 puan alırken, şartlar iyileştikçe puan artmaktadır.	10
5c.	İş Piyasası regülasyonları	İdari gereksinimleri, bürokrasi maliyetleri, iş kurmak, ekstra ödemeler / rüşvet / kayırmacılık, lisans kısıtlamaları vergi uyum maliyeti En kötü şartlara sahip ülkeler 0 puan alırken, şartlar iyileştikçe puan artmaktadır.	10
Genel Ortalama (1+2+3+4+5)/5			10

Kaynak: Fraser Institute (2022).

EK TABLO 2

HERİTAGE VAKFI EKONOMİK ÖZGÜRLÜK ENDEKSİ

Dizin	Bileşen Adı		Maksimum Puan
1	Hukukun Üstünlüğü	Üç alt bileşenin toplamının ortalamasını ifade etmektedir. Değer 100'e yaklaştıkça hukukun üstünlüğü artmaktadır.	$=(1a+1b+1c)/100=100$
1a	Mülkiyet Hakları	Mülkiyet hakları bileşeni, bir ülkenin yasal çerçevesinin bireylerin özel mülk edinmelerine, elinde bulundurmalarına ve kullanmalarına ne ölçüde izin verdiğini ve bu hakların hükümetin etkin bir şekilde uyguladığı açık yasalarla ne ölçüde güvence altına alındığını değerlendirir. Ayrıca, özel mülkiyetin devlet tarafından kamulaştırılma düzeyini de değerlendirir. Mülkiyetin yasal olarak korunması ne kadar etkili olursa, bir ülkenin puanı o kadar yüksek olur. Benzer şekilde, hükümetin mülkü kamulaştırma şansı ne kadar yüksekse, bir ülkenin geliri o kadar düşük olur. Bu bileşen, eşit ağırlığa sahip "kamulaştırma riski", "fikri mülkiyet haklarına saygı; ve kanunların" ve "sözleşmelerin uygulanma düzeyi" alt göstergelerinin toplamının ortalaması alınarak bulunmaktadır.	100
1b	Hükümetin Bütünlüğü	Yolsuzluk, ekonomik ilişkilere güvensizlik ve zorlama getirerek ekonomik özgürlüğü aşındırır. En büyük endişe kaynağı, rüşvet, haraç, adam kayırma, kayırmacılık, patronaj, zimmete para geçirme ve rüşvet gibi uygulamalarla hükümet kurumlarının ve karar almanın sistemik yozlaşmasıdır. Bu tür uygulamaların neden olduğu devlet bütünlüğünün olmaması, ekonomik faaliyetin maliyetlerini artırarak halkın güvenini ve ekonomik canlılığı azaltmaktadır. Bu bileşenin puanı, tümü eşit ağırlıkta olan yolsuzluk algıları, rüşvet riski ve yolsuzluğun kontrolü alt göstergelerinin toplamının ortalaması alınarak bulunmaktadır.	100
1c	Yargının Etkinliği	Yargı etkinliği, yasalara tam olarak uyulmasını ve ihlallere karşı uygun yasal işlemlerin yapılmasını sağlamak için verimli ve adil yargı sistemleri gerektirmektedir. Yargısal etkililik bileşeni puanı, tümü eşit ağırlıkta olan "yargı bağımsızlığı" "yargı sürecinin kalitesi" ve "Kamu hizmetlerinin kalitesine ve kamu hizmetinin bağımsızlığına ilişkin algıların" alt göstergelerinin toplamının ortalaması alınarak bulunmaktadır.	100
2	Devletin Büyükülüğü	Üç alt bileşenin toplamının basit ortalaması alınarak bulunmaktadır.	$=(2a+2b+2c)/100=100$
2a	Devlet Harcamaları	Devlet harcama bileşeni, devlet tarafından yapılan tüketimi ve çeşitli yetkilendirme programlarıyla ilgili tüm transfer ödemelerini içeren devlet harcamalarının/GSYİH'ya oranını ifade etmektedir.	100
2b	Vergi Yüğü	Vergi yükü, hem kişisel hem de kurumsal gelir üzerindeki marjinal vergi oranlarını ve gayri safi yurtiçi hasılanın (GSYİH) bir yüzdesi olarak (hükümetin tüm düzeyleri tarafından uygulanan doğrudan ve dolaylı vergiler dahil) genel vergilendirme düzeyini yansıtan bileşik bir ölçüdür. Bileşen puanı; "bireysel gelir üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranı", "kurum kazancı üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranı" ve "GSYİH'nın yüzdesi olarak toplam vergi yükü" alt göstergelerinin toplamının ortalaması alınarak bulunmaktadır.	100
2c	Mali Sağlık	Ülkelerdeki bütçe açığı sebebiyle oluşan borç yükünün ekonomik büyüme üzerindeki etkisini ifade etmektedir. Mali sağlık iki alt göstergedan gelen puan ile hesaplanmaktadır. Bunlardan ilki, son üç yılın bütçe açığının GSYİH'ya oranıdır. Bu gösterge alınacak puanın %80'ini oluşturmaktadır. Geri kalan %20'si ise borcun GSYİH'ya oranından gelmektedir.	100
3	Düzenleyici Kalite	Üç alt bileşenin toplamının basit ortalaması alınarak bulunmaktadır.	$=(3a+3b+3c)/100=100$
3a	İş Özgürlüğü	Bir ülkenin alt yapısının ve iş hayatına ilişkin düzenlemelerinin işletmelerin verimli çalışmasını ne ölçüde kısıtladığını ölçmektedir. Skor, tümü eşit ağırlıkta olan "elektriğe erişim", iş ortamı riski, "düzenleyici kalite" ve "kadınların ekonomik katılımı" alt göstergelerinin toplamının ortalaması alınarak bulunmaktadır.	100

EK TABLO 2'NİN DEVAMI

3b	Çalışma Özgürlüğü	Çalışma özgürlüğü bileşeni, asgari ücretler, örgütlenme hakları, işten çıkarmaları engelleyen yasalar, kıdem tazminatı gereklilikleri ve işe alma ve çalışılan saatlerle ilgili ölçülebilir düzenleyici kısıtlamalar da dahil olmak üzere bir ülkenin işgücü piyasasının yasal ve düzenleyici çerçevesinin çeşitli yönlerini dikkate alan nicel bir ölçüdür. Bu bileşenin puanı “ <i>asgari ücret</i> ”, “ <i>dernek hakkı</i> ”, “ <i>yıllık ücretli izin</i> ”, “ <i>işten çıkarılma ihbar süresi</i> ”, “ <i>işten çıkarılma için kıdem tazminatı</i> ”, “ <i>işgücü verimliliği</i> ”, “ <i>iş gücüne katılım oranı</i> ”, “ <i>fazla mesaiyle ilgili kısıtlamalar</i> ” ve “ <i>yasanın izin verdiği fazlalık nedeniyle işten çıkarma</i> ” alt göstergelerinin toplamının ortalaması alınarak bulunmaktadır.	100
3c	Parasal Özgürlük	Enflasyonda dahil olmak üzere devletin piyasaya müdahalesinin fiyatlar üzerindeki etkisini ölçmektedir.	100
4	Piyasa Açıklığı	Üç alt bileşenin toplamının basit ortalaması alınarak bulunmaktadır	$=(4a+4b+4c)/100=100$
4a	Ticaret Özgürlüğü	Mal ve hizmetlerin ithalat ve ihracatını etkileyen tarife ve tarife dışı engellerin kapsamının bileşik bir ölçüsüdür. Bu bileşenin skoru “ <i>ticaret ağırlıklı ortalama tarife oranı</i> ” ve “ <i>tarife dışı engellerin (NTB'ler) niteliksel bir değerlendirmesi</i> ” alt göstergelerinin toplamının ortalaması alınarak bulunmaktadır.	100
4b	Yatırım Özgürlüğü	Sermayenin ülke içinde ve dışında hareketinin kısıtlanmamasını ifade etmektedir.	100
4c	Finansal Özgürlük	Merkez bankası dahil finans kuruluşlarının kararlarını alırken herhangi bir baskıya maruz kalmamasını ifade etmektedir.	100

Kaynak: <https://www.heritage.org/index/about>

EK TABLO 3

ULUSLARARASI ÜLKE RİSK BİLEŞENLERİ REHBERİ

Dizin	Bileşen Adı	Açıklama	Maksimum Puan
1	Hükümet İstikrar	Hükümetin beyan ettiği programları yürütme ve görevde kalma süresini ifade etmektedir. Bu gösterge 0 ile 12 arasında puan almaktadır.	12
2	Sosyoekonomik Koşullar	Hükümetin eylemlerini kısıtlayabilecek ve sosyal memnuniyetsizliği arttırabilecek baskıları ifade etmektedir. Bu gösterge 0 ile 12 arasında puan almaktadır.	12
3	Yatırım Profili	Bir ülkeye yatırımı etkileyen risk faktörlerinin değerlendirilmesidir. Bu gösterge 0 ile 12 arasında puan almaktadır.	12
4	İç Çatışma	Bu, ülkedeki siyasi şiddetin ve bunun yönetim üzerindeki fiili veya potansiyel etkisinin bir değerlendirmesidir. En yüksek not, hükümete silahlı veya sivil muhalefetin olmadığı ve hükümetin kendi halkına karşı doğrudan veya dolaylı keyfi şiddet uygulamadığı ülkelere verilir. Bu gösterge 0 ile 12 arasında puan almaktadır.	12
5	Dış Çatışma	Bir ülkenin maruz kaldığı şiddet içeren ya da içermeyen dış baskıları ölçmektedir. Bu gösterge 0 ile 12 arasında puan almaktadır.	12
6	Yolsuzluk	Siyasi sistem içindeki yolsuzluğun bir değerlendirmesidir. Bu gösterge 0 ile 12 arasında puan almaktadır.	12
7	Siyasete Askeri Müdahale	Bir ülkede, askerin siyasete müdahalesinin derecesini göstermektedir. Bu gösterge 0 ile 6 arasında puan almaktadır.	6
8	Dini Gerilimler	Belirli bir dine ait kişilerin, diğer kişiler üzerindeki baskısını ifade etmektedir. Bu gösterge 0 ile 6 arasında puan almaktadır.	6
9	Hukuk ve Düzen	Hukuk ve Düzen, tek bir bileşenden oluşmakta, ancak iki unsuru ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Her bir unsur sıfırdan üç puana kadar puanlanır. "Hukuk" unsurunu değerlendirmek için, hukuk sisteminin gücü ve tarafsızlığı göz önünde bulundurulurken, "Düzen" unsuru, halkın yasaya uygunluğunun bir değerlendirmesidir.	6
10	Etnik Gerilimler	Bir ülkedeki ırk, milliyet veya dil farklılıklarına bağlı olarak ortaya çıkan gerilimin bir değerlendirmesidir. Bu gösterge 0 ile 6 arasında puan almaktadır.	6
11	Demokratik Hesap Verebilirlik	Hükümetin halkına karşı ne kadar duyarlı olduğunun bir ölçüsüdür. Bu gösterge 0 ile 6 arasında puan almaktadır.	6
12	Bürokratik Kalite	Hükümetler değiştiğinde politikalarda ve devlet hizmetlerinde köklü değişiklikler yapıp yapılmadığının bir ölçüsünü ifade etmektedir. Hükümetler değiştiğinde politikalarda ve hizmet sunumunda en az değişikliğin yaşandığı ülkeler en yüksek puanı almaktadır. Bu gösterge 0 ile 6 arasında puan almaktadır.	6

Kaynak: PRS, (2022).

EK TABLO 4

POLİTİK HAKLAR VE SİVİL ÖZGÜRLÜKLER ENDEKSİ

Dizin	Bileşen Adı	Açıklama	Maksimum Puan
1	Politik Haklar	Dört alt göstergenin basit ortalaması alınarak hesaplanmaktadır.	1a+1b+1c+1d=40
1a	Seçim Süreci		12
1b	Siyasi Çeşitlilik ve Katılım	Bireylerin istedikleri partiye oy verme olmadığını ve muhalefet partilerinin iktidara gelmesinin önünde engellerin olup olmadığını ölçmektedir.	12
1c	Devletin İşlevi		12
1d	Politik Baskı	Ülkeyi yönetenlerin kendi çıkarları doğrultusunda toplumun bir kesimi üzerindeki baskısını ifade etmektedir.	4
2	Sivil Özgürlükler	Dört alt göstergenin basit ortalaması alınarak hesaplanmaktadır.	2a+2b+2c+2d=60
2a	İfade Özgürlüğü	Bir ülkede; inanç, medya, akademik özgürlüğün olup olmadığını ölçmektedir.	15
2b	Örgütlenme Hakkı	Bireylerin örgüt kurma ve çeşitli örgütlere katılımlarının önünde engel olup olmadığını ölçmektedir.	15
2c	Hukukun Üstünlüğü	Bireylerin haksızlığa maruz kaldığında onları koruyacak hukuk düzenlemelerinin ve bağımsız mahkemelerin olup olmadığını ölçmektedir.	15
2d	Bireysel Haklar	Bireylerin is ya da özel hayatı ile ilgili karar alırken özgür olup olmadığını ölçmektedir.	15

Kaynak: Freedom House, (2022).

EK TABLO 5
KÜRESEL REKABET EDEBİLİRLİK RAPORLARI

Dizin	Bileşen Adı	Açıklama	Maksimum Puan
1	Güvenlik	Bu gösterge, bir ülkedeki terör dahil suç oranlarını ve bu suçların engellenmesinde polisin rolünü ölçmektedir.	100
2	Sosyal Sermaye	Bu gösterge, bireylerin sosyal ağlara katılımı, siyasilere ve kamu kurumlarına güveni ve topluluk ve aile bağlarını ölçmektedir.	100
3	Kontrol ve Denge	Bu gösterge, bütçenin şeffaflığı, basın özgürlüğü ve yargının bağımsızlığına ilişkin algıları ölçmektedir.	100
4	Kamu ve Özel Sektör Performansı	Bu gösterge, devlet düzenlemelerinin özel sektör üzerinde oluşturduğu yük ve anlaşmazlıkların çözümünde yasal çerçevenin etkinliğine ilişkin algıları ölçmektedir.	100
5	Yolsuzluk	Bu gösterge, toplumdaki yolsuzluk algısını ölçmektedir.	100
6	Mülkiyet Hakları	Bu gösterge, mülkiyet haklarına ilişkin düzenlemelerin etkinliğini ölçmektedir.	100
7	Kurumsal Yönetişim	Bu gösterge, denetim ve muhasebe standartlarının gücü ve çıkar çatışmalarına ilişkin algıyı ölçmektedir.	100
8	Hükümetin Gelecek Yönelimi	Bu gösterge, bir hükümetin gelecekte toplumun refahını artırıcı politikalara sahip olmadığına ilişkin algıları ölçmektedir. Bu noktada; yürürlükte olan çevre ile ilgili anlaşmalar, yenilenebilir enerji yönetmeliği, enerjiye ilişkin düzenlemeler ve hükümetin uzun vadeli vizyonu bu gösterge altında ön plana çıkan konu başlıklarıdır.	100

Kaynak: World Economic Form (2022).

EK TABLO 6

KURUMSAL KALİTE VE VERGİ UYUMU İLİŞKİSİ: AMPİRİK LİTERATÜR

Yazar/lar	T	N	Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Yöntem	Bulgu
Vincent (2023)	2020	49 Latin Amerika ve Afrika Ülkesi	Vergi uyumu	Demokrasi, siyasi katılım ve kurumlara güven	Genelleştirilmiş doğrusal karma model (GLMM-probit)	Vergi uyumunu; demokrasi ve kurumlara güven pozitif siyasi katılım ise negatif yönde etkilemektedir.
Jimoh vd. (2022)	2022	Güney Batı Nijerya	Vergi uyumu	Kurumsal kalite	Kısmi en küçük kareler yapısal eşitlik modeli	Kurumsal kalite ve vergi uyumu arasında doğrusal bir korelasyon söz konusudur.
Abu Bakar vd. (2021)	2018	Malezya	Vergi uyumu	Politik istikrar, hukukun üstünlüğü, ifade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik ve hükümetin etkinliği	Yapısal eşitlik modeli	Politik istikrar ve hukukun üstünlüğü değişkenleri vergi uyumunu önemli ölçüde arttırmaktadır. İfade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik ile hükümetin etkinliği değişkenlerinin vergi uyumu üzerine etkisinin pozitifdir.
Türedi ve Topal (2016)	2006-2012	60 ülke	Vergi uyumu (Ödenen vergi/GSYİH)	Politik haklar ve sivil özgürlükler, demokrasi endeksi ve Polity IV	Panel nedensellik testi	Demokratikleşme düzeyi arttıkça vergi uyumu artmaktadır.
Surugiu vd. (2021)	2007-2017	AB üyesi ülkeler	Vergi uyumu (ödenen vergilerin/GSYİH)	Hukukun üstünlüğü ve politikacılara güven	Vektör hata düzeltme modeli ve yapısal eşitlik modeli	Hukukun üstünlüğü ve politikacılara güven vergi uyumunu olumlu yönde etkilemektedir.
Erul (2020)	2008-2016	AB ve OECD üyesi ülkeler	Vergi uyumu (ödenen vergilerin sayısı, vergiyi ödemek için ihtiyaç duyulan zaman ve toplam vergi ve katkı oranı)	Denetim ve muhasebe standartlarının gücü, uluslararası ticaret özgürlüğü, hukukun üstünlüğü, sosyal sermaye.	Panel veri analizi (sabit ve tesadüfi etkiler)	Bu değişkenlerden denetim ve muhasebe standartlarının gücü haricindeki tüm değişkenler her iki ülke grubu için de vergi uyumu üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkiye sahiptir. Denetim ve muhasebe standartlarının gücünün vergi uyumu üzerine etkisi, AB ülkelerinde olumsuz ve istatistiksel olarak anlamsızken, OECD üyesi ülkelerde ise olumlu ve istatistiksel olarak anlamlıdır.
Mas'ud vd. (2019)	2016	41 Asya ülkesi	Vergi uyumu (ödenen vergilerin/GSYİH)	Güven (yolsuzluk algılama endeksi), iyi yönetim (dünya yönetim göstergeleri)	Regresyon analizi (en küçük kareler)	Güven ve iyi yönetim vergi uyumunu olumlu etkilemektedir.
Dayıoğlu (2018)	2008-2016	Gelişmiş ve gelişmekte olan 120 ülke	Vergi uyumu (ödenen vergilerin sayısı, vergiyi ödemek için ihtiyaç duyulan zaman ve toplam vergi ve katkı oranı)	Denetim ve muhasebe standartlarının gücü, insani kalkınma endeksi, yönetim, ekonomik gelişmişlik endeksi, politik istikrar, regülasyonların etkinliğini, sosyal sermaye ve devletin etkinliği	Panel veri analizi (sabit ve tesadüfi etkiler)	Politik istikrar, denetim ve muhasebe standartlarının gücü, yönetim endeksinin vergi uyumu üzerindeki etkisi tüm ülke grupları için anlamlıdır. Sosyal sermayenin vergi uyumu üzerine etkisi düşük ve orta gelirli ülkelerde, ekonomik gelişmişlik düzeyi orta gelirli ülkeler haricindeki diğer ülke gruplarında pozitif, kalan ülke gruplarında ise negatiftir. İnsani kalkınmanın vergi uyumu üzerine etkisi ise yüksek gelirli ülkelerde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı, diğer ülkelerde ise anlamsızdır.
Baum vd. (2017)	1994-2015	Gelişmiş ve gelişmekte olan 147 ülke	Vergi geliri/GSYİH	Yolsuzluk algılama endeksi, yolsuzluğun kontrolü	Dinamik panel veri analizi	Yolsuzlukta meydana gelen bir iyileşme, vergi uyumunu artırmaktadır.

Ek Tablo 6'nın Devamı

Cheng ve Zeng (2017)	2000-2014	Çin	Kayıtdışı ekonomi/GSYİH (Vergi uyumu)	Yolsuzluk algılama endeksi	Regresyon analizi	Yolsuzluk kayıt dışı ekonomiyi teşvik ederken, vergi uyumunu ise azaltmaktadır.
Alon ve Hageman (2013)	2005	Geçiş ekonomileri	Vergi uyumu	Yolsuzluk, kurumlara güven	Panel veri analizi (sabit etkiler)	Yolsuzluk ile vergi uyumu arasında negatif, kurumlara güven ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki söz konusudur.
Alabede vd. (2011b)	2011	Nijerya	Vergi uyumu	Demokratik hesap verilebilirlik, yolsuzluğun kontrolü, hukukun üstünlüğü, hükümetin etkinliği ve politik istikrar	Regresyon analizi	Kurumsal kalite vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.
Cummings vd. (2009) ²²	2000	Botswana ve G. Afrika ülkeleri	Vergi uyumu	Yolsuzluğun kontrolü, hukukun üstünlüğü, politik istikrar, hükümet düzenlemelerinin kalitesi, regülasyonların kalitesi, ifade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik, yolsuzluk, hukuk ve düzen, içsel ve dışsal çatışmalar, hükümetin istikrarı, demokratik hesap verilebilirlik, etnik tansiyon, ekonomik özgürlük endeksi, mali yük, mülkiyet hakları, informel piyasalar, kurumsallaşmış demokrasi	Panel veri analizi (tesadüfi etkiler)	Kurumsal faktörler mükelleflerin vergi uyum davranışı üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir.
Torgler vd. (2007)	1990-2000	İsviçre	Vergi uyumu/Vergi ahlakı	Politik Kurumlar (hesap verilebilirlik yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, hükümet düzenlemelerinin kalitesi ve politik istikrar)	Tesadüfi etkiler, sabit etkiler, en küçük kareler, iki aşamalı en küçük kareler, ağırlıklı sıralı probit	Politik kurumların kalitesi arttıkça hem vergi ahlakı hem de vergi uyumu artmaktadır.
Wu ve Teng (2005)	1996-2020	58 ülke	Vergi uyumu	Vergi oranı, kişi başı GSYİH, enflasyon oranı, yolsuzluk, politik haklar ve hükümet harcamaları	Regresyon analizi (en küçük kareler)	Hükümet harcamalarının etkinliği, yolsuzluk ve politik haklar vergi uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Belirtilen değişkenlerde meydana gelen bir iyileşme vergi uyumunu arttırmaktadır.
Rashid vd. (2022a)	2011-2015	Asya ülkeleri	Vergi kaçakçılığı	Yolsuzluk, vergi regülasyonları ve hükümetin istikrarı	Panel veri analizi	Kurumsal faktörler vergi kaçakçılığını etkilemektedir. Daha kaliteli ve kapsamlı ekonomik politikalar vergiden kaçınmayı azaltmaktadır.

²² Bazı değişkenlerin iki kez yazılmış olmasının sebebi, ilgili çalışmada verilerin farklı endekslerden elde edilmiş olmasıdır. Örneğin yolsuzluğun kontrolü verisi Dünya Bankasından, Yolsuzluk verisi ise PRS gruptan elde edilmiştir.

Ek Tablo 6'nın Devamı

Rashid vd. (2022b)	2002-2015	Gelişmiş ve gelişmekte olan 37 ülke	Vergi kaçakçılığı	Hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenlemelerin kalitesi, politik istikrar	Regresyon analizi (en küçük kareler)	Kurumsal kalite arttıkça vergi kaçakçılığı azalmakta ve vergi uyumu artmaktadır.
Wijaya ve Prayer (2022)	2002-2018	Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler	Vergi geliri/GSYİH	Hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenlemelerin kalitesi, politik istikrar	Panel veri analizi (tesadüfi etkiler ve sabit etkiler)	Yolsuzluğun kontrolü haricindeki tüm değişkenlerde meydana gelen bir iyileşme vergi gelirini arttırmaktadır.
Günay ve Topal (2021)	2002-2015	Sahra Altı Afrika ülkeleri	Vergi gayreti	Hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenlemelerin kalitesi, politik istikrar	En küçük kareler, sabit etkiler ve iki aşamalı sistem geliştirilmiş momentler	Tüm göstergeler ile vergi gayreti arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur. Kurumsal kalitenin her bir göstergesinde meydana gelen bir artış vergi gayretini arttırmaktadır.
Islam vd. (2020)	1998-2015	7 SAARC ülkesi	Vergi kaçırma	Mülkiyet hakları, parasal özgürlük, yatırım özgürlüğü, finansal özgürlük, hükümetin büyüklüğü	Genelleştirilmiş en küçük kareler, sabit ve rassal etkiler yöntemleri	Kurumsal kalite arttıkça mükelleflerin vergi kaçırma davranışı azalmaktadır.
Mohammed ve Sanusi (2020)	2009-2018	15 Batı Afrika ülkesi	Vergi geliri/GSYİH	Politik istikrar, regülasyonların kalitesi ve yolsuzluğun kontrolü	Panel veri analizi	Politik istikrar ve yolsuzluğun kontrolü vergi gelirlerini artırırken, regülasyonların kalitesi azalmaktadır.
Hussain vd. (2016)	2009-2013	Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler	Vergi geliri/GSYİH	Hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenlemelerin kalitesi, politik istikrar	Çoklu regresyon analizi	Kurumsal kalite ve vergi gelirleri arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur.
Lien (2015)	1996- 2013	Gelişmekte olan ülkeler	Vergi geliri/GSYİH	Hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenlemelerin kalitesi, politik istikrar	Dinamik panel veri analizi	Yüksek kurumsal kalite vergi gelirlerini arttırmaktadır.
Phuong (2015)	1996-2014		Vergi geliri/GSYİH	Hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenlemelerin kalitesi, politik istikrar	Dinamik panel veri analizi	Kurumsal kalite ve vergi gelirleri arasında doğrusal korelasyon söz konusudur.
Sadullah ve Wibowo (2015)	2003-2012	Asya ülkeleri	Vergi geliri/GSYİH	Hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenlemelerin kalitesi, politik istikrar	Panel regresyon analizi	Kurumsal kalite arttıkça vergi uyum düzeyi de artmaktadır.
Hossain (2014)	2002-2012	Gelişmiş ve gelişmekte olan 55 ülke	Vergi geliri/GSYİH	Hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü, yolsuzluğun kontrolü, hükümetin etkinliği, düzenlemelerin kalitesi, politik istikrar	Panel veri analizi (sabit ve rassal etkiler)	Yüksek kurumsal kalite mükelleflerin vergi ödeme istekliliğini arttırmak suretiyle vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlamaktadır.