

Istanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
52. Seri / Yıl 2009
Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan

MALİ YOLSUZLUĞUN YANSIMALARI: TÜRKİYE İÇİN EŞBÜTÜNLEŞME ANALİZİ

Araş. Gör. Burcu GEDİZ ORAL*
&

Araş. Gör. Ferhan SAYIN**

* Celal Bayar Üniversitesi
Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu
Maliye Bölümü

&

** Celal Bayar Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İktisat Bölümü

ÖZET

Bu çalışmada, yolsuzluk, vergi sistemi gibi çok geniş ve önemli konuların birbirleriyle ilişkileri ile sınırlı kalınarak, bu ilişkiler teorik ve ampirik temelde irdelendikten sonra, çalışmanın temel amaçlarından hareketle araştırma yöntemi kısaca anlatılarak, Türkiye’de yolsuzluk ve vergi sistemi ilişkisini kapsayan bir model denemesi yapılmakta, analitik bulgular tartışılmaktadır. Türkiye’de 1985-2007 dönemine ait veriler kullanılarak yolsuzluk, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, dolaysız ve dolaylı vergilerin GSYİH’deki payı ve denetim oranı değişkenleri arasında kısa ve uzun dönemli bir ilişkinin var olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi de test edilmiş, bulunan ampirik sonuçlar, Genel Bütçe Vergi Gelirleri- Yolsuzluk hariç tüm değişkenler arasında en az bir yönde nedensellik ilişkisi olduğunu ortaya koymuştur.

Anahtar Kelimeler: Yolsuzluk, Vergi Sistemi, Eşbütünlüşme Analizi

REFLECTIONS OF FISCAL CORRUPTION: COINTEGRATION ANALYSIS FOR TURKEY

ABSTRACT

In this study, with respect to the relationship of corruption and tax systems being widespread and important subjects; this relationship was investigated theoretically and empirically, and the investigation method was explained according to the aspects of the study, then a proposed model including this relationship in Turkey are suggested. Indeed, analytical results were investigated. Long and short term relationship between corruption, tax burden, tax income of general budget, the ratio of direct and indirect taxes in GDP and tax audit ratios was determined by using data between 1985 and 2007. In the study, causality relationship between variables was examined; determined empiric results indicate that there is causality relationship at least on one direction, between all variables except tax income of general budget –Corruption

Keywords: Corruption, Tax System, Cointegration Analysis

GİRİŞ

Kamu maliyesi alanında yolsuzluğa karşı hassasiyetin sebebi, yolsuzluk yapan birey ya da kurumların elde edeceği fevkalade büyük faydalardır. Bu alanda hem doğrudan hem de dolaylı finansal faydalar elde edilebilir. Bireyler vergi ödemelerini az yaparak veya vergi kaçırarak doğrudan, ülkedeki yabancı yatırımcılara nazaran rekabetçi avantajlar elde ederek dolaylı olarak kazanç elde edebilirler. Öte yandan, kamu görevlileri arasında yolsuzluğun yaygınlaşması vergi sistemlerinin kötüleşmesine,

karmaşıklılaşmasına ve daha fazla yolsuzluk fırsatları oluşturacak özel uygulamaların yerleşmesine neden olabilecektir.

Çalışmamızda Türkiye’de 1985- 2007 yıllarını kapsayan dönemde yolsuzluk ve vergi sistemi ilişkisi eşbütünleşme analizi ile incelenecektir. Çalışmanın birinci kısmında, mali yolsuzluğun oluşma zeminlerine yer verilmektedir. İkinci kısımda, mali yolsuzluğun vergi sisteminden kaynaklanan nedenleri açıklanmaktadır. Üçüncü kısımda, yolsuzlukların vergi sistemi ile olan ilişkisi teorik ve ampirik çalışmalar esas alınarak irdelenmektedir. Dördüncü kısımda ise Türkiye’de yaşanan yolsuzlukların vergi sistemi üzerine olan etkisi ampirik olarak analiz edilmektedir. Çalışmanın sonucunda elde ettiğimiz ampirik bulgular özetlenmektedir.

I. MALİ YOLSUZLUĞUN GÖSTERGELERİ

Yolsuzluk nedeniyle hem fiskal (gelir elde etme) hem de ekstra fiskal (gelirin yeniden dağıtımı, çevre koruma vb) vergilendirme amaçlarından uzaklaşmakta vergi gelirleri azalmaktadır. Yolsuzluk sonucu oluşan vergi kaybının sebep olduğu gelir kayıpları, alt yapı hizmetlerinin azaltılması, transfer ödemeleri, daha yüksek borçlanma veya vergilendirmeyle telafi edilebilir. Bu seçenekler gitgide büyüyen bütçe açıklarının yanı sıra, istihdam ve ekonomik büyüme üzerinde negatif etkilerle birleşen önemli ödenek değişikliklerine yol açmaktadır (Edling, 2007: 12- 13).

Yapılan çalışmalar göstermektedir ki, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde yolsuzluğun en yaygın olduğu alanların başında vergi idareleri gelmektedir. Örneğin Tayvan’da yapılan bir araştırmaya katılan vergi idaresi görevlilerinin % 94’ü rüşvet aldıklarını kabul ederken, Hindistan’da tüm vergi müfettişlerinin % 76’sının rüşvet aldığı rapor edilmiştir (Hindrinks, 1999: 396).

Yolsuzluk vergi gelirlerini azalttığı gibi, borçlanma dahil hükümetin diğer finansman imkanlarını sınırlamaktadır. Çünkü borç servisi harcamaları diğer harcamaların önceliğini değiştirerek, ilerideki mali esnekliği düşürmektedir. Bu bir kısır döngü oluşturmakta ve mali sürdürülebilirliği tehlikeye atmaktadır.

Yolsuzluk daha fazla yolsuzluk oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Dürüst olan vergi mükellefleri (özellikle küçük işletmeler) vergi kaçırmadıkları takdirde kar marjlarının düşüşüyle karşı karşıya kalmaktadır. Yolsuzluğun vergi yetkililerinin üzerindeki etkisi de önemlidir. Dürüst vergi yetkililerinin iradesini zayıflatarak, rüşvetçi memur sayısını arttırmakta ve suçluluk duygusu azalmaktadır.

Yolsuzluk, yönetimin kalitesini de etkilemektedir. Çünkü yetkililer kamu yararı için değil kendi çıkarları için hareket etmektedirler. Yönetimde verimlilik düşüktür, çünkü patronaj ve nepotizmle yetensiz kişilerin işe alınması teşvik edilmektedir (Purohit, 2007: 290- 291).

Vergi ve yolsuzluk ilişkisi vergi kaçakçılığında, kayıt dışı ekonomide ortaya çıkabilmektedir. Aynı zamanda vergi yapısı da yolsuzluğu teşvik edici nitelikte olabilmektedir.

A. VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Vergi alanındaki yolsuzluğun ilk olarak vergi kaçakçılığı ile ilişkisi ön plana çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı yolsuzluk kadar eski bir problemdir. Verginin olduğu her yerde, vergiden kaçınan ya da vergi kaçırın kişiler muhakkak olacaktır.

İlk bakışta yolsuzluk sadece hükümetin vergi kaçırma ise bireylerin sorunu olarak görülebilir. Aslında ekonomi literatüründe bu iki sorun ayrı ayrı ve derinlemesine ele alınmıştır. Eksiklik bu kavramların deneysel ve kuramsal anlamda birlikte analiz edilebilmesinde yatmaktadır.

Vergi kaçırma ile ilgili olarak bir dizi model geliştirilmiştir. Allingham ve Sandmo'nun geliştirdiği modele göre, yüksek ceza oranı ve ortaya çıkma ihtimalinin daha çok olduğu durumlarda vergi mükelleflerinin kaçakçılık ihtimali azalmakta, fakat vergi oranları yükseldikçe kaçakçılığa eğilim artmaktadır (Allingham, Sandmo, 1972: 338).

Vergi beyanı, yanlış beyan durumunda otomatik cezalar yoksa belirsiz bir karardır. Mükellef gerçek gelirini beyan etmek veya düşük gelir bildirmek arasında karar verecektir. İkinci stratejiyi seçmesi vergi makamlarının inceleme yapıp yapmamasına bağlı olacaktır. Vergi mükellefinin vergi kaçırmadan sağlayacağı beklenen fayda ve maliyet seçimi ön şarttır.

$$E[U] = (1 - P) U(W - \theta X) + P U[(W - \theta X) - \Pi(W - X)]$$

$E[U]$: Beklenen Fayda

W : Gerçek gelir (egzogen olduğu, vergi mükellefi tarafından bilindiği fakat idare tarafından bilinmediği varsayılmaktadır)

Π : Vergi oranı

X : Beyan edilen gelir

$(1 - P)$: Vergi inceleme olasılığı

θ : Ceza oranı

Eğer $E[W - X] < E[W - \theta X]$ ise mükellef vergi kaçırma yoluna gidilebilecektir. Aynı zamanda $(1 - P) > 0$ oldukça vergi kaçırma olasılığı zayıflayacaktır. Mükellefin $(W - X)$ 'i beyan edebilmesi için $(\theta > \Pi)$ olması gerekmektedir. Vergi kaçırın mükellef yakalanma olasılığı ve cezanın büyüklüğüne karşı beklenen faydasını maksimize etme amacındadır. Ödenmemiş vergi nedeniyle net gelirini arttırmaya çalışan mükellef, yakalandığı zaman vergi yükümlülükleri yanında bir de ceza ödeme riskini göze almaktadır (Allingham, Sandmo, 1972: 325). Benzer şekilde Erling, cezaların şiddeti, gelir ve vergi oranlarındaki değişikliğin vergi kaçırma üzerindeki etkisini incelediği çalışmasında, Allingham- Sandmo modelini destekler sonuçlara ulaşmıştır (Erling, 2002: 2).

Allingham- Sandmo modeline getirilebilecek en büyük eleştiri, modelin vergi kaçakçılığının psikolojik yönünü ele almamasıdır. Bazı vergi yükümlülerinin vergi

kaçırmalarının maliyeti beklenen faydaya oranla çok düşük olmasına rağmen, ahlaki açıdan uygun görmedikleri için vergi kaçırma eğiliminde olmadıkları görülmektedir (Tuay, Güvenç, 2007: 19- 20).

Yapılan çalışmalar, bireylerin vergi kaçırma kararlarındaki farklılıkların denetim olasılığı ve cezalarla bağlantılı beklenen fayda ve maliyetler tarafından tek başına açıklanamadığını ortaya koymuştur. Bu anlamda denetim olasılığı ve cezaların yanında vergi oranları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği ve vergi afları gibi bir dizi ekonomik ve sosyo-psikolojik faktör incelenmeye başlanmıştır (Tunçer, 2002: 113).

Vergi kaçakçılığı yolsuzluk faaliyeti olarak düşünülebilir ve yolsuzluk kavramsal olarak vergi kaçırma kapsayabilir (Flatters, Macleod, 1995: 397). Yolsuzluğun bireyleri vergi kaçırma teşvik edip etmediği önemli bir konudur. Elbette ki yolsuzluk ve vergi kaçakçılığı birbirinden bağımsız olarak var olabilir. Yani yolsuzluğun olmaması vergi kaçakçılığını ortadan kaldırmayacaktır. Mükellefler beklenen gelirlerini maksimum kılabilme için rüşvet vermeye eğilimli olabilmektedir. Gelirini maksimize etme amacıyla olan vergi memurları ise bireylerin vergilerine göre rüşvet talep etmektedirler (Akdede, 2006: 145). Ancak istenen rüşvet miktarı arttıkça vergi kaçakçılığı azalmaktadır (Akdede, 2006: 147).

Vergi kaçakçılığının bir sebebi de siyasilerin tavrı olabilmektedir. Siyasi iktidarlar, genellikle baskı gruplarının, oy temin ettikleri çevrelerin istekleri doğrultusunda kararlar alarak, oy uğruna vergilendirme ile ilgili yasal düzenlemeler yapabilmekte, bu sayede örneğin bazı kesimlerin vergi yükünü azaltırken, bazı kesimlerin vergi yükünü de artırabilmektedirler. Ayrıca siyasi partilerin vergileme konusunda değişik görüşleri, birbirinden zıt uygulama projeleri bulunduğundan, politik istikrarın bulunmadığı bir ülkede her seçim döneminde, ayrı siyasi partilere mensup mükelleflerin beklentileri başlamaktadır. Siyasi partilerce kendi programları çerçevesinde hazırlanan ve her şeye yeniden başlanacağı kanaati oluşturan vergi paketleri ve projelerinin çokluğu, kamuoyunda mevcut haliyle ciddi ve istikrarlı vergi politikası olmadığı izlenimini uyandırmakta, vergi mükellefleri kendi kararlarıyla şahsi menfaatlerini korumaya çalışmaktadırlar (Aydın, 2006: 77).

B. VERGİSEL AÇIDAN KAYIT DIŞI EKONOMİ

Bir ülkedeki piyasa ekonomisi kayıtlı ve kayıtsız ekonomik faaliyetlerden oluşmaktadır. Kayıt dışı ekonominin sınırları tam ve kesin olarak bilinmemektedir. Bu durum, ekonomik performans değerlendirmelerinde gösterge ve hedeflerin sapmasına neden olmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi; resmi GSMH'yi tahmin etmek için kullanılan geleneksel ölçüm teknikleri ile ölçülemeyen, resmi rakamlara yansımamış ve belli bir çıkar karşılığında mal ya da hizmet olarak sunulan faaliyetlerin tümünü kapsayan ekonomik değerler toplamıdır (Gümüşay, 2003: 2).

Kanunların oluşumuna katılmayan veya kanunların uygulanmasını denetleyemeyen vatandaşlar, tepkilerini kayıt dışı faaliyetlere kayarak ortaya

koyabilmektedirler. Devlete bağlılığın azalması, bir diğer deyişle devletin saygınlığını yitirmesi, ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında tutulmasının toplum tarafından hoşgörüle karşılanmasına neden olarak kayıt dışı ekonominin gelişmesine yol açmaktadır (Sarı, 2002: 42).

Çok boyutlu ve değişik faaliyetleri kapsayan bu olgu, yasalara aykırı olabileceği gibi yasal faaliyetleri de içerebilmektedir. Kayıt dışı ekonomi içinde yer alan ekonomik faaliyetler üç grupta toplanabilir;

- Beyan dışı ekonomik faaliyetler,
- Enformel ekonomik faaliyetler,
- Yasadışı ekonomik faaliyetler (Yılmaz, 2006: 28).

Yolsuzluk düzeyi ile kayıt dışı ekonomi arasında genelde eş yönlü ve güçlü bir ilişkinin var olduğu ifade edilmektedir. Bir ülkede kayıt dışılığın artması, yolsuzluk düzeyini yükseltebilmektedir (Schneider, Enste, 2000: 44). Benzer şekilde Johnson vd. ve Friedman vd. yaptıkları çalışmalarında, yolsuzluğun yaygın olduğu ülkelerde kayıt dışı ekonominin de yüksek olduğunu bulmuşlardır (Johnson vd, 1998: 387; Friedman vd, 1999: 1).

Vergi gelirlerinde ortaya çıkan gelir kaybını telafi edebilmek amacıyla vergi oranlarının artırılması durumunda beklenen gelir artışı sağlanamayacağı gibi kayıt dışı ekonomiye doğru bir kayma yaşanabilecektir. Yolsuzluğun yüksek olduğu ülkelerin daha geniş bir kayıt dışı ekonomiye sahip olma olasılıklarının daha fazla olduğunu destekleyen kanıtlar mevcuttur. Bu da daha yavaş ekonomik büyüme anlamına gelmektedir (Johnson vd, 1999: 1).

Dreher ve Schneider'e göre yolsuzluk ve kayıt dışı ekonomi, düşük gelirli ülkelerde birbirinin tamamlayıcı unsuru iken yüksek gelirli ülkelerde ikame unsuru olmaktadır. Yüksek gelirli ülkelerde kayıt dışı ekonominin yolsuzluğu azaltacağını, fakat düşük gelirli ülkelerde tam tersine kayıt dışılığın yolsuzluğu artırdığını iddia etmektedirler (Dreher, Schneider, 2006: 15).

Türk vergi sisteminin en önemli eksikliği sadece kayda giren vergisel olayları vergilendirmesi, bunun dışındaki olayların tespitini ve vergilendirmesini tam olarak yapamamasıdır. Getirilen her yasal düzenleme, vergi ödeyen kesimin vergi yükünün daha da artması sonucunu doğurmaktadır. Gerek idari uygulamalar ve gerekse denetim kayıtlı mükellefler üzerinde yoğunlaşmaktadır (İpek, 2005: 115).

Kayıtlı ekonomi giderek küçülmekte ve bu küçülmenin vergisizliğe, vergisizliğin borçlanmaya, borçlanmanın faize, faizin ise enflasyona neden olduğu belirtilmektedir (Gökbunar, 1997: 317). Kayıt dışı ekonominin en önemli iki nedeni kamunun getirdiği sıkı sınırlamalar ve vergi oranlarındaki yüksektir. Vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonominin bir unsuru olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomi bir vergi başkaldırısı niteliğindedir (Gökbunar, 1996: 110).

C. VERGİ YAPISI

Yolsuzluk ve vergilendirme konusunda yapılmış olan çalışmaların çoğu yolsuzluğun vergi bileşimi üzerine değil vergi düzeyi üzerine etkisini belirtmiştir. Bazı vergilerin ödemeleri müzakere edilebildiği için, farklı vergi çeşitlerinin yolsuzluğa farklı şekilde tepki vermesi beklenebilir. Bazı vergiler bazı ülkelerde kişisel olarak değerlendirilirken (örneğin gelir vergisi), bazıları vergi müfettişleri tarafından değerlendirmeye alınmakta, bu nedenle, fırsatçı davranışlar ortaya çıkabilmektedir (Tanzi, Davoodi, 2000: 16).

Farklı vergi türleri ile yolsuzluk arasındaki ilişki ayırım gösterebilmektedir. Bu bağlamda dolaylı ve dolaysız vergi ayırımından bahsedilebilir. Dolaylı vergiler tüketiciler tarafından mal fiyatının bir parçası olarak algılanmakta ve yolsuzluk yapmaya pek imkan tanımamaktadır. Buna karşılık gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler beyana dayalı olarak verilmekte, mükelleflerce kaçakçılık ve yolsuzluk yapmaya imkan tanımaktadır. Dolaysız vergi mükellefleri maliye müfettişleri tarafından yakalandığında ise, rüşvet ile bundan kurtulma yoluna gidebilmektedirler (Çelen, 2007: 108).

Vergi yönetimindeki başarısızlık, vergi politikasının amaçlarını ve eşitliği tehdit etmektedir. Bu hükümetin sadece toplanması kolay ve insanların ödemekten kaçınmayacağı vergilere ağırlık vermesine neden olmaktadır (Purohit, 2007: 288).

Ülkemizde en büyük kamu geliri kaynağını dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Bunun nedeni dolaysız vergi tahsilatının güçlüklerinin yanında dolaylı vergilerin idari açıdan basit vergiler olmasıdır. Gerçekten de kişi ve kurumların mal ve hizmet almak suretiyle ödemiş oldukları bu vergiyi tarh ve tahsil etmek kolaydır. 1980 yılında dolaysız vergi gelirlerinin konsolide bütçe vergi gelirlerine oranı % 52 iken, 2007 yılına geldiğinde % 34'e düşmüş; aynı süre içerisinde dolaylı vergilerin payı ise % 48'den % 66'ya yükselmiştir. Bu durum iki anlama gelmektedir: Birincisi, tersine artan oranlı olma özellikleri nedeniyle, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki ağırlığının artması, vergi sistemi ve politikasının "vergilemede adalet" ilkesinden giderek uzaklaştığını göstermektedir. İkincisi de vergi denetim süreçlerinin etkisiz olduğu, devletin vergi toplamakta yeterince etkin olmadığı ve bu yüzden de gelir-gider beyanında ister istemez bir otokontrol mekanizmasını içeren dolaylı vergilere yüklenildiğidir (TÜİK, 2007: 598).

Vergi yükünün adaletsiz olduğu yönündeki inanç, vergi kaçakçılığına yol açmaktadır. Bir ülkede, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken, dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplanan vergiler içindeki payının karşılaştırılması, çok sık kullanılan bir yöntemdir. Bunun nedeni, dolaysız vergilerin (gelir vergisi, kurumlar vergisi, taşıt vergisi) vergi adaletini sağlamada daha etkili olmasıdır. Çünkü dolaysız vergilerde; en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla, vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabilmektedir. Katma Değer Vergisi (KDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi dolaylı vergilerde ise bu vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin, düşük gelirli insanların bütçesindeki payı, yüksek gelirli

göre daha fazladır. Vergi yükü, asıl olarak düşük ve sabit gelirlilerin üzerinde kalmaktadır (Özfidan, 2005).

Doğrudan vergiler gelir dağılımının geniş kitleler aleyhine bozulmasında büyük pay sahibi olmaktadır. Çünkü bu yolla geniş kitlelerin satın alma gücünün önemli ölçüde daraltılmaktadır. Ücretli kesimin vergileri stopaj usulü ile kesilirken, diğer kesimlerin vergilerinin bir dönem sonra ve iki eşit taksitle tahsil edilmesi, enflasyonun yüksek düzeyde olduğu ülkemizde, izlenen vergi politikası ile gelir dağılımının geniş kitleler aleyhine bozulmasında rol sahibi olmuştur (Bilen, 1998: 381).

II. VERGİ SİSTEMİNDE MALİ YOLSUZLUĞA NEDEN OLABİLECEK KURUMLAR

Mali yolsuzluk adı da verilen vergilendirme alanında görülen yolsuzluklar vergi mevzuatı ve vergi yönetimi alanlarında ortaya çıkmaktadır. Mevzuat açısından ele alındığında, bunun etkisi kanunlarda yer alan ifadelerden (boşluklardan) kaynaklanmaktadır. Büyük yolsuzluk ya da siyasi yolsuzluk olarak sınıflandırılan bu tür faaliyetler içinde yer alan devletin ilk ve önde gelen üyeleri (bakan ve cumhurbaşkanı düzeyine kadar) ve parlamento üyeleridir.

Vergi idaresi açısından yolsuzluğun izleri vergi muafiyetleri ve vergi alınacak kalemlerin tanımında görülmektedir. Vergilendirme sürecindeki değişik adımlar yolsuzluktan farklı derecelerde etkilenebilmektedir. Bu adımlar; vergi mükelleflerinin saptanması ve kaydedilmesi, vadesi gelmiş verginin değerlendirilmesi ve toplanması, gelen ödemelerin denetlenmesi, vergi iadesi, vergi suçlarının vergi denetmenlerince araştırılması olarak belirtilebilir. Her ne kadar dereceleri değişse de tümü yolsuzluktan etkilenebilmektedir (Edling, 2007: 16).

A. VERGİ MEVZUATI

Vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi yetkilileri içerisindeki yolsuzluk için çok önemli bir faktör olabilmektedir. Vergi müfettişleri, zorla rüşvet almak için, açık olmayan mevzuat, kurallar ve prosedürleri suiistimal ederek, sahip oldukları takdir yetkisini kötüye kullanabilmektedir. Vergi kaçırıcı mükellefler de ortaya çıkarılmaları söz konusu olduğunda rüşvet verebilmektedir.

Vergi yasalarının anlaşılmasının çok zor olması, vergi mükelleflerinin yasaları uygulamak için vergi memurlarından yardım almalarını gerektirmekte, bu rüşvet için zemin hazırlamaktadır (Edling, 2007: 16- 17).

Türk Vergi Sistemi, uzmanların dahi izlemekte zorlandıkları karmakarışık bir görünüm arz etmektedir. Çok sayıda yasa, Bakanlar Kurulu kararı, genel tebliğler, genelgeler, mükerrer maddeler, geçici maddeler, sık sık yapılan değişiklikler, genel kabul görmüş ilkeler ve anayasal ilkelere uygun olmayan düzenlemeler ile sistem bir sistemsizliğe dönüşmüştür (Türkoğlu, 1997: 13). Tüzük ve yönetmeliklerin yorumu genellikle konuyla ilgili bürokratlara bırakılmıştır. Bu nedenle, karışıklık yaşanması ve

hatta konunun istismar edilmesi mümkün olabilmektedir. Bürokratların kişisel çıkar sağlamak amacıyla istismara yönelebilmeleri nedeniyle bu tür düzenlemeler, ilgili literatürde başlıca yolsuzluk araçları olarak sayılmaktadır (Tanzi, 2000).

1980 yılından önce yıllık yasa çıkarma sıklığı 84 iken, 1980 sonrası bu sayı 223'e ulaşmış ve 1984-1989 arasında sadece 16 vergi yasasında 69 kez değişiklik yapılmış; 1980 sonrası dönemde kanun çıkararak kural belirleme yerine Bakanlar Kurulu kararları ile keyfiliğe açık düzenlemeler yapılmıştır (Emek, 2005: 10).

1. Artan Oranlı Vergi Tarifeleri

Yüksek vergi oranlarından dolayı yolsuzluk faaliyetinde bulunma istekliliği artabilmektedir (Edling, 2007: 17). Aynı zamanda mükellefler ödemek zorunda oldukları vergilerin sayısının çok olduğuna inanıyorlarsa, üzerlerindeki vergi yükü çok ağır olmasa da, psikolojik nedenlerden dolayı vergiye olumsuz bakabilmektedir.

Vergi oranları ile devletin elde ettiği vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi inceleyen Arthur Laffer kendi adıyla anılan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan Laffer Eğrisini¹ geliştirmiştir. Söz konusu eğri, vergi oranlarının belli bir düzeye kadar artırılmasının vergi gelirlerini arttıracaklarını, ancak optimal vergilenebilir kapasitenin aşıldığı bir noktaya ulaşıldıktan sonra vergilemenin olumsuz etkilerinin ağır basacağını ve vergi gelirlerinin ekonomik faaliyetlerin hacmindeki daralmalara bağlı olarak azalacağını öngörmektedir. Çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını arayacaklardır (Yıldırım, 2001: 483).

Sanyal vd. göre yolsuzluğun artması bir çeşit Laffer eğrisi (vergi oranlarının bir optimumdan sonra arttırılmasının vergi hasılatını düşüreceğini açıklar) meydana getirerek vergi gelirlerini azaltacaktır (Sanyal, 1998).

2. Yaygın İstisna ve Muafiyetler

Vergi muafiyetlerinin çok olduğu durumlarda, vergi mükelleflerinin yasaların kendi özel durumlarına uygulanması için vergi memurları ile pazarlık etmek zorunda kaldığı durumlar rüşvete başvurma noktaları yaratmaktadır (Edling, 2007: 17).

İstisna ve muafiyetler her ne kadar vergi ödeme gücü olmayanları vergi dışı bırakmak amacıyla konulsa da, siyasi ve idari nedenlerle muafiyet kapsamının geniş tutulması, mükelleflerin muafiyet koşullarını tam olarak taşıyıp taşımadıklarının tespit edilememesi ve bu nedenle hak etmeyenlerin de muafiyetten yararlanması, muafiyetten yararlanamayanların kayıt dışılığa sebebiyet vermeleri nedeniyle verginin genellik ilkesine aykırı bir uygulama olmaktadır (İpek, 2005: 115).

Hükümetler, yüksek vergi oranlarının etkisini hafifletmek için vergi muafiyet ve istisna uygulamasına gittikleri vakit, vergi adaleti bozulmaktadır (Tuay, Güvenç, 2007:

¹ Bu görüşü ilk olarak 13. yy da İbn-i Haldun ileri sürmüştür. Bu nedenle Prof. Dr. Coşkun Can Aktan çeşitli çalışmalarında bu etkiyi Haldun- Laffer Etkisi olarak adlandırmıştır (Gökbunar vd, 2007: 216).

31). İstisnalardan yararlanamayanlar ise kendilerinin de daha az vergi verebileceklerini düşünerek vergi kaçakçılığı yoluna gidebilmektedirler. Ayrıca, istisna ve muafiyet uygulamaları rekabet eşitsizliğine sebep olmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergi uyumunu engelleyen önemli bir faktördür (Kıldış, 2000).

3. Yetersiz Vergi Cezaları

Cezaların yetersizliği ve düşük denetim olasılığı yolsuzluğu teşvik edebilecektir.

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenler için öngörülen cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabında düzenlenmiştir. Anılan Kanunun ilgi bölümünde cezayı gerektiren fiiller, bu fiillerin tespit edilmesi, cezaların kesilmesi, ortadan kalkması gibi konularda geniş düzenlemeler yapılmıştır. Sözü edilen Kanunun 331'nci maddesine göre, vergi kanunlarına aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılırlar. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, vergi suçu, vergi kanunlarına aykırı hareket etme fiilidir.

4369 sayılı Kanunla, 01.01.1999 tarihinden itibaren, Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinde yapılan değişikliklerden sonra vergi cezaları, vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezası halini almıştır. Diğer cezalar ise hürriyeti bağlayıcı cezalardan, diğer bir ifadeyle hapis cezalarından oluşmaktadır.

Vergi hukukumuzda mevcut olan uzlaşma müessesesiyle, vergi idaresi ile adına vergi tarh edilen ve/veya ceza kesilen mükellefler, yasalar çerçevesinde anlaşma görüşmeleri yaparak uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden çözümlenme yollarını aramakta ve çözümlenmeye çalışmaktadırlar (HUD, 20005: 1001- 1007).

B. VERGİ YÖNETİMİ

Yolsuzluk yapan yöneticilerin olması, idarede alt düzeylerde yolsuzluğun daha kolay yaygınlaşmasına neden olacaktır (Purohit, 2007: 287). Meslektaşlarının yolsuzluk yaptığını bilen vergi memurunun dürüst davranma olanağı zayıflamakta, yolsuzluk yaygınlaşmakta ve organize hale gelmektedir. Aynı zamanda bu durum vergi idarelerinde çalışacakların potansiyel olarak daha fazla yolsuzluk yapabilecek kişilerden seçilmesine neden olarak istihdam politikasını yanlış etkileyebilecektir (Giray, 2005: 131).

Yolsuzluk, vatandaş için pahalı yönetim demektir. İşlerin rüşvetle görüldüğü bir yönetsel sistemde, vergi anlamını yitirmekte, verilen rüşvetler kamu hizmetleri için ikinci bir ödeme olmaktadır (Karakaya, 2001: 35).

1. Vergi İdaresi

Vergi mükellefleri ile vergi memurları arasında sık sık kişisel etkileşim, özellikle vergilerin değerlendirildiği ve toplandığı yerde vergi mükellefleri ve memurları arasındaki etkileşim yaşanması yolsuzluk ağları oluşumu için fırsat yaratmaktadır. Vergi

memurlarının gerçekleştirdiği yolsuzluk hareketleri genellikle göz ardı edilmekte, nadiren bulunup ortaya çıkarıldığında çok hafif bir şekilde cezalandırılmakta veya hiç cezalandırılmamaktadır (Edling, 2007: 17).

a. Bürokratik Katılıklar ve Yavaş İşleyen Prosedürler

Yolsuzluğa besleyen nedenlerden biri de vergi yönetiminin etkin çalışmaması veya ortaya çıkan “aşırı” bürokrasidir. Bürokrasinin hizmete dönük değil “cezacı” bir yaklaşım takip etmesi, girişimciye “potansiyel suçlu” olarak davranılması, işletmelerin zamanının % 20’sinin bürokratik işlemlerle heba edilmesi, bir yatırımın üretime dönüşmesi süreci içinde çok sayıda kamu idaresini içine alan 172 imzanın gerekli oluşu vb. nedenlerle işletmelerin ağır bir bürokratik iş yükü ile karşı karşıya oldukları vurgulanmaktadır (Ağbal, 2002: 45).

b. Vergi Yetkililerinin Tekelci Gücü ve İç Denetim Sistemi Eksikliği

Vergi sistemindeki idari yolsuzluk, vergi memurlarına, mükelleflerin yükümlülüklerinin belirlenmesi konusunda yetki verilmesi ve idarenin vergi memurlarının davranışlarını denetleyecek mekanizmalara sahip olmaması olmak üzere iki sebepten ötürü ortaya çıkmaktadır. Bu sorun her yerde ortaya çıkmakla birlikte, gelişmekte olan ülkelerde daha ciddi düzeydedir (Flatters, Macleod, 1995: 398).

Vergi memurlarının operasyonları belirli coğrafi alanlara ayrılmıştır. Bir vergi mükellefi için belirli bir vergi memuru veya departmanı bulunmaktadır. Bu tekelci güç vergi memurlarına yolsuzluk için fırsatlar sağlayabilmektedir. Kamu yetkililerinin görevlerinin açıkça tanımlanmamış olması, raporlama mekanizmalarının eksikliği kötü niyetli davranışlar için zemin oluşturmaktadır.

Vergi memurlarını izlemek ve onları eylemlerinden sorumlu tutmak zor olmaktadır. Personeli teşvik mekanizmalarının ve etik kodların olmaması, işe alma ve terfi prosedürleri, personel rotasyonunun olmaması başka kazanç ağları kurulmasına neden olmaktadır (Purohit, 2007: 287).

Yaygın yolsuzluğa rağmen, kaçırılan vergilerin ceza takibati nadir olmakta ve cezalar işten çıkarılmaktan daha sert olmamaktadır. Suçlu vergi mükelleflerine hiçbir zaman ceza kovuşturması yapılamamaktadır. Çok nadir bir vergi memurunun sadece kovulmakla kalmayıp aynı zamanda ağır para cezaları ve uzun hapis cezasıyla cezalandırıldığı sansasyonel bir vakayla karşılaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, idari yolsuzluk sistemattir, bu nedenle de önleme çabaları devamlı olamamaktadır (Flatters, Macleod, 1995: 399).

c. Vergi Yetkililerinin Ücretlerinin Düşüklüğü

Gelişmekte olan ülkelerde kamu ücret düzeyindeki yetersizlik ve ücret artışı konusundaki sıkıntılar sebebiyle rüşvet alınmasına göz yumulabilmektedir. Bunun vergi

memurları için gerekli teşviki sağlayacağı öne sürülmektedir (Flatters, Macleod, 1995: 415).

Gelir düzeyinin yolsuzluk üzerinde etkisi olmadığı varsayımı altında, vergi yetkilileri yolsuzluktan elde edecekleri fayda, maliyetinden yüksek ise yolsuzluk yapacaktır. Buna göre;

$$E[B] = N \times E[G] - \text{prob}[P] \times [P] > 0$$

$E[B]$: Yolsuzluğun beklenen faydası

N : Yolsuz işlem sayısı

$E[G]$: Yolsuzluğun beklenen kazancı

$\text{Prob}[P]$: Cezalandırılma olasılığı

$[P]$: Yolsuzluğun cezası (Hunter- Shah, 2000: 2).

Dolayısıyla kamu görevlisi karşılaşacağı yolsuzluk tekliflerine fayda- maliyet analizini yaparak cevap verecek, $\text{Prob}[P] \times [P]$ arttıkça yolsuzluk yapma olasılığı azalacaktır.

Tanzi'ye göre, ücret düzeyiyle yolsuzluk arasında negatif bir ilişki vardır. Ücret yükseldikçe yolsuzluk azalmaktadır. Ancak ücret kapasitesini artırarak yolsuzluğu tamamen ortadan kaldırmak mümkün değildir. Ücret düzeyi artsa bile belli bir noktadan sonra, yolsuzluk azalmamaktadır. Bu yolsuzluk vergi yetkililerinin açgözlülüğünden kaynaklanmaktadır (Tanzi, 1998: 17).

Yapılan bir çalışmanın sonuçlarına göre, İsveç'te yolsuzluğun neredeyse yok denecek kadar az olmasının en önemli nedenlerinden biri olarak, üst düzey kamu yöneticilerine ödenen ücretlerin, ortalama bir sanayi işçisinin aldığı ücretten 12-15 kat daha fazla olması gösterilmektedir. Singapur'da yolsuzluğun en az görüldüğü ülkeler arasındadır. Singapur yıllar boyunca kamu çalışanlarını yolsuzluk yapmaya itmeyecek bir ücret politikası izlemiştir. Singapur'da bakanlara ve üst düzey kamu yöneticilerine ödenen ücretlerin, dünyada bu görevleri yürüten kişilere ödenen en yüksek ücretler arasında olduğu bilinmektedir. Ancak yüksek ücretlerin yolsuzluk yapmayı sürdürenler için daha yüksek rüşvet taleplerine yol açabileceğine ilişkin görüşler mevcuttur. Yüksek ücret politikası yolsuzluk faaliyetlerinin sayısını azaltırken, yolsuzluk için ödenen paranın toplam miktarını düşürmeyebilir (Tanzi, 1998: 16- 17).

Rijkeghem ve Weder kamu sektörü ücret düzeyi ile yolsuzluk arasında negatif bir ilişki bulmuşlardır. Ayrıca kamu ve özel sektördeki ücret farklılığı da yolsuzluğa neden olmaktadır. Bu şekilde gerçekleşen yolsuzluk daha çok gelir elde etme hirsından ya da ihtiyaçtan kaynaklanmaktadır. Ancak bazı çalışanlar teklif edilen rüşvetin reddedilemeyecek meblağlarda olmasından dolayı yolsuzluğa karışabilmektedir (Rijkeghem, Weder, 1997: 31).

Charap ve Harm kamu sektöründe ücretlerin düşük olmasının yolsuzluğu arttırdığını iddia etmektedir (Charap, Harm, 1999: 15). Abbink ücret düzeyinin yanında ücret adaletinin yolsuzluğu azalttığı sonucuna varmıştır (Abbink, 2000: 5).

Vergi yönetiminde çok az maaş ödenen işlere fazla sayıda adayın başvurmasının, kişilerin bu işlerin getireceği ekstra gelir fırsatlarını farkında olduklarının göstergesi olduğunu ileri sürülmektedir (Tanzi, 1999: 6).

2. Vergi Denetimi

Vergi denetimleri içinde yolsuzluk, vergi gelirleri üzerinde belki de en güçlü ve uzun vadeli etkilere sahiptir. Bu yolsuzluk şekli temelde, bir vergi mükellefinin vergi kaçırmış olduğunun tespit edilip, daha sonra borçlanılan miktarı, borcun faizi ya da olası cezaları ödemekten kaçınmak için vergi müfettişi ile anlaşmaya giriştiği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Şu haller yolsuzluğun var olabileceğine dair kanıt olarak kabul edilebilir:

- Denetlenecek vergi mükelleflerini seçim kriterlerinde şeffaflığın olmaması,
- Vergi denetiminin herhangi bir düzeltme yapılmadan ya da kaçırılan vergi için herhangi bir ceza verilmeden kapatılması,
- Vergi mükelleflerine hakları ya da görevlerini bildirmeme,
- İtiraz işlemlerinde vergi otoritelerinin aleyhine yanlış kararlar,
- Denetim birimleri tarafından vergi ihlalleri için haksız soruşturma tehdidi,
- Vergi kaçakçılığı tespit olmasına rağmen hiçbir ceza takibatının olmaması,
- Vergi teşviklerini sağlama, vergi denetimleri için bireyleri seçme ve raporları yazma gibi temel kararları verirken vergi müfettişlerinin hiçbir denetime tabi olmaması (Edling, 2007: 17- 18).

Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttıracaktır. Zira vergi denetimi, yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturmaktadır. Doğru beyanı sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğü olmaktadır (Çelikkaya, 2002).

Türkiye'deki temel sorunlardan birisi idari yapılanmadaki eksikliklerdir. İdari yapılanmada bürokrasinin karmaşıklığı, çok başlıktan kaynaklanan denetim yetersizliği ve birimler arası eşgüdüm eksikliği gibi olumsuzluklar bulunmaktadır. Vergi denetimi nicelik itibarıyla yeterli olmadığından, mükellefler vergi denetiminden çekinmemektedirler. Türkiye'de vergi inceleme oranının çok düşük olmasının en önemli nedeni, vergi denetim elemanlarının sayılarının yetersiz olması ve mevcut denetim elemanlarının vergi incelemesi dışında daha birçok görevinin olması nedeniyle vergi incelemesine yeterince zaman ayıramamalarıdır.

C. MÜKELLEFLERİN DAVRANIŞLARI

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, vergi mükelleflerinin yasalara uyum sağlamadaki aşırı isteksizliği, rüşvet mekanizmasıyla vergi yükümlülüklerini azaltmaya çalışmalarına neden olmaktadır (Purohit, 2007: 287). Bazı hallerde yolsuzluk vergi yükümlülüğünü yerine getirme konusunda uyumlu mükelleflere zorluk çıkarılması sonucu ortaya çıkabilmektedir. Burada mükellef vergi kaçırma amaçlı değil, vergisel ödevini tam olarak yerine getirmek için rüşvet ödemek zorunda kalmaktadır (Çelen, 2007: 107).

1. Vergi Uyumu

Dünyanın hiçbir yerinde gelir elde edenler, bu gelirlerinin önemli bir kısmını devlete vergi olarak ödemek istemezler. Eğer devlet içinde yolsuzluk çok yoğun biçimde yaşanmakta ise mükelleflerin vergiye uyumu olumsuz yönde etkilenecektir.

Vergiye karşı koymanın farklı biçimlerde ortaya çıktığı görülmektedir. Hemen belirtmek gerekirse; vergiye karşı koyma yolları zamana, ekonomik ve sosyal sınıflara göre değişik biçimlerde olabilir. Örneğin büyük sanayici ve işadamları hukuksal yollardan yararlanarak vergiden kaçınma yolunu yeğledikleri halde, küçük ve orta ölçekli işletmeler doğrudan vergi kaçakçılığına başvurabilmektedir. Sabit ve dar gelirli ücretliler ise ayaklanmaya yakın yöntemleri seçebilirler. Sonuçta, vergiye karşı direnç; insanın doğasında vardır ve uygun zemin olduğu zaman daha az vergi ödemenin ya da hiç vergi ödememenin yolları aranmaktadır (Aydemir, 1995: 47).

Mükellefin vergileme karşısındaki tutum ve davranışlarının şekillenmesinde etkili olan en önemli faktörlerden biri, vergi ödemenin ahlaki bir davranış olup olmadığı konusundaki değer yargılarıdır. Mükellefin vergiyi, manevi bir disiplin etkisi altında, bir görev ve bir borç olarak kabul etmesi veya kanunen ödenmesi gereken vergi borcunun tam ve eksiksiz olarak zamanında ödenmesi şeklinde tanımlanabilen vergi ahlakı, özellikle vergilemenin mükellef beyanlarına dayalı olduğu ülkelerde büyük önem taşımaktadır (Çelebi, 1997: 77; Derdiyok, 1993: 38).

Mükellefin vergiye ilişkin değer yargılarını, vergi bilincinin bir sonucu olarak kabul edebiliriz. Vergi bilinci, mükellefin, devletin niçin vergi alması ve kendisinin neden vergi ödemesi gerektiği konusundaki bilgisini yansıtmaktadır. Gelişmiş demokratik toplumdaki çağdaş vergi bilinci, ekonomik bilgi temeline oturmakta ve mükellef, talep ettiği kamu hizmetlerinin ancak kendisinin ödeyeceği vergilerle üretilebileceğini bilmektedir. Günümüzde, mükelleflerin sahip olması gereken vergi bilinci budur. Oysa, özellikle demokratik devlet anlayışının tam olarak gelişmemiş ve yerleşmemiş olduğu ülkelerde devletin bireyler tarafından sanki “gökyüzünde beslenen ve yeryüzünde sağılan bir varlık” gibi algılandığı gözlenmektedir (Çelebi, 1997: 76).

Bireyin vergi adaleti ve vergi ahlakı ile ilgili zihniyeti, bir yandan ödeme gücü, diğer yandan da vergi yükü ile ilgili algılamalardan oluşur. Bireyin vergi yükü algılaması mutlak değil görelidir. Bunlar kendi ekonomik gücüne göre katlanılan yük, diğer yükümlülükler karşısında katlanılan yük ve nihayet sağlanan kamu hizmetlerine

göre katlanılan yük olarak belirlenebilir. Araştırmalar bireyin katlandığı yükü ekonomik gücüne göre daima yüksek algılama eğilimi içinde olduğunu ortaya koymaktadır. Verginin karşılıksız olması ve vergi vermeyenin hizmetten yararlanma hakkının elinden alınamaması bireyin aşırı yük algılama eğilimini güçlendirmektedir (Önder, 1993: 51).

Vergi, vergi yükü ve ödeme gücü arasındaki ilişkiye bakıldığında; vergi arttığında vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça vergi yükü azalmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi ile vergi yükü arasında doğru orantılı, ödeme gücü ile vergi yükü arasında ise ters orantılı bir ilişki mevcuttur. Eğer mükellef fazla vergi ödediği fikrine kapılırsa daha az vergi ödemeye çalışacak ya da ödemeyecektir (TC Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2004: 21).

Mükellefin vergi yükünün adil olmadığına inanması, vergi kaçırmasına neden olabilecektir. Böyle bir durumla karşı karşıya kalan bir mükellef vergi kanunlarının adaletsiz uygulandığına ya da vergi kanunlarının vergi kaçakçılığı yolu ile ihlal edilebildiğine inanmaktadır. Dünya genelinde başta Amerika ve İngiltere olmak üzere vergi sisteminin adaletsiz olarak algılanması (vergiye bir direnç olarak) artmıştır (Tuay, Güvenç, 2007: 28). Ülkemizde de bu direnç gözlenmektedir. Örneğin, Manisa da yapılan bir anket çalışmasında mükelleflerin vergi sistemine ilişkin şikayetleri içerisinde ilk sırayı vergi sisteminin adaletsiz olması almıştır (Muter vd, 1993: 54).

Mali yolsuzluk bir yandan bireylerin vergi ödeme istekliliğini azaltırken, diğer yandan vergi idaresinin dürüst davranma taahhüdünü zayıflatabilir. Her iki etkide vergi toplamanın önemi ve vergi uyumu ile yakından ilişkilidir. Bu bağlamda vatandaşların vergi yasalarını ihlali, diğer yasalara da ihlali başlatabilecektir. Bu toplumu bir güvensizlik kısır döngüsü içine sokabileceğinden, vergi idaresi yolsuzluğuna toplumsal etkileri bakımından daha geniş bakmak gerekmektedir (Fjeldstad, Tungodden, 2001: 9).

2. Mali Af Beklentisi

Mali af, kısaca idare ile mükellef arasında barış ya da uzlaşma olarak tanımlanabilirse de, esasen vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır. Devlet mali af yasaları ile kendi koyduğu kuralların bozulmasına karşı yaptırım olarak kullandığı cezalandırma hakkından vazgeçmektedir. Bir başka deyişle mali af, vergi mükelleflerinin zıya uğrattıkları vergiyi gönüllü olarak geri ödemeleri için bir zaman fırsattır (Arıkan, Yurtsever, 2004: 59).

Vergi afları vergi yönetiminin vergi tahsilatındaki başarısızlığının bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Vergi afları, vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler açısından adil bir uygulama değildir. Çünkü vergi afları, ödemekle yükümlü oldukları vergiyi faizsiz kullanıp daha sonra yine aynı miktarda vergi ödeyenleri ödüllendirirken, vergi borçlarını vadesinde kendi iradeleriyle ödeyenler ve stopaj usulü ile vergilendirilenleri cezalandırmaktadır. Ayrıca, vergi ve cezalarını ödemedikleri belirlenen mükelleflerin affa uğradığını gören dürüst mükellefler de, aynı yönde hareket edebilmektedirler. Af sonucu kamuoyunun o zamana kadar tespit edilemeyen vergi

kaçığının boyutları hakkında bilgi sahibi olması bu gelişmeyi güçlendirecektir. Üstelik vergi affı, gelecekte vergi aflarının gerçekleşebileceği yönünde beklentileri beraberinde getirebilecektir. Bu durum, şüphesiz, mükelleflerin vergi kanunları ve uygulamasına ilişkin uyumunu azaltan bir unsur olmaktadır (Güner, 1998: 263).

Aflar sadece gelişmekte olan ülkelerde değil gelişmiş ülkelerde de geniş yer bulan bir mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, OECD ülkelerinden Avusturya, Avustralya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Portekiz, İsviçre ve ABD’de eyalet düzeyinde (1980’lerden itibaren kırk kadar eyalette) vergi aflarına başvurulmuştur. Ancak Arjantin, Bolivya, Brezilya, Hindistan, Meksika ve Türkiye gibi ülkelerde aflar değişik nedenlerle uygulamada daha sık yer bulmakta, bir anlamda afların rutin haline geldiği gözlenmektedir (Alm, 1998).

Ülkemizde sonuncusu 27.02.2003 gün 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu (kamuoyunda ve halk arasında “Af Kanunu” olarak adlandırılan) olmak üzere 36 kez af kanunu çıkarılmıştır.

1980 öncesi mali aflar genellikle siyasi gerekçeler için çıkarılırken, 1980 sonrası mali aflar, geçmişte kalan yüksek enflasyon, döviz dar boğazı, siyasi ve ekonomik istikrarsızlık sebebiyle oluşan vergi dışı fonlarla birlikte, tahsil edilemeyen vergi aslı ve cezalarını devlet hazinesine kazandırmak ve ekonomik istikrarı sağlamak için çıkarılmıştır. Vergi yargısında meydana gelen tıkanmalar ve vergi idaresinin etkin çalışmaması mali affı gündeme getiren diğer sebeplerdendir (Erim, 2003: 98).

Ülkemizde, af kanunları ıslah edici olmaktan çıkmış, vergi kaçakçılığını ve kayıt dışı ekonomiyi özendirici bir duruma gelmiştir. Vergi afları popüler ifadeyle “bir kereye mahsus ve son defa” olmak üzere gündeme getirilmiş, tahsilatı hızlandırma amacıyla yapıldığı gerekçe gösterilmiş ancak, af beklentisi nedeniyle mükelleflerin ödemelerini geciktirmeleri ile sonuçlanmıştır (Akbulak, Tahtakılıç, 2003: 24- 25).

Sıklıkla vergi affı çıkarılmasının nedeni toplumda sağlıklı bir vergi kültürünün oluşmamasıdır. Oysa vergi bir ülkede hızlı ve dengeli ekonomik gelişmeyi sağlamanın, sosyal ve kültürel değişimleri gerçekleştirmenin en etkili aracıdır. Bir ülkede yaşayan bireylerin böylesine etkili bir aracın önemini kavrayamamaları, o ülkede toplumsal dayanışma bilincinin olmadığını gösterir. Bunun içindir ki Türkiye’de vergi kaçırıcılar toplumsal baskı altında değildir. Aksine bu kişiler toplumda hoşgörü ile karşılanmakta ve işbilir olarak görülmektedir (Güner, 1998: 263).

III. YOLSUZLUK VE VERGİ SİSTEMİ KONUSUNDA TEORİK VE AMPİRİK ÇALIŞMALAR

Tanzi ve Davoodi, gelişmiş ve gelişmekte olan iki alt örneklemeyle oluşan 90 OECD ülkesine ilişkin yapmış olduğu ampirik çalışmada, yolsuzluğun vergi yapısını etkilediğine dair kanıtlar sunmuştur. Gelişmekte olan ülkelerde daha yüksek oranda yolsuzluk olması, söz konusu ülkelerde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki baskın payını kısmen açıklayabilmektedir. Çalışmada dolaylı vergilerin özellikle de KDV’nin tüm dünyada yaygın bir kamu geliri olmasının yolsuzluk algılamasının

artmasıyla ilişkili olup olmadığı incelenmiştir. KDV'yi daha önce uygulamaya başlayan ülkelerin daha düşük düzeyde yolsuzluğa sahip olduklarına dair bir takım kanıtlar sunulmaktadır (Tanzi, Davoodi, 2000: 22). Yolsuzluk vergi kaçakçılığını arttırdığından yolsuzluk ile KDV verimliliği arasında negatif yönde bir ilişki mevcuttur. Bir ile sıfır arasında yer alması gereken verimlilik oranı düştükçe vergi idaresi o kadar zayıf, vergi kaçırma da o kadar yaygın olmaktadır (Tanzi, 1999: 10).

Tanzi ve Davoodi'ye göre, yolsuzluk vergi kaçırmaya, düzensiz vergi muafiyetlerine ve zayıf vergi yönetimine katkıda bulunduğu durumlarda vergi gelirlerini azaltmaktadır (Tanzi, Davoodi, 1998: 15- 21). Benzer şekilde Gruha'da, yolsuzluğun vergi gelirlerini azalttığı sonucuna ulaşmıştır (Gruha, 1998: 1).

Tanzi ve Davoodi'ye göre, daha yüksek düzeyde yolsuzluk, kamu personel ücretlerinde daha yüksek toplam maliyetle ilişkilidir. Ücretler devlet tüketiminin büyük bir bölümünü oluşturmakta ve bu tüketim arttıkça daha düşük oranda ekonomik büyümeye neden olmaktadır (Tanzi, Davoodi, 1997: 20).

Vasin ve Panova, etkin bir vergi sisteminin oluşturulmasının geçiş ekonomileri için en zor problemlerden biri olduğunu, sosyal refah, sağlık hizmetleri, bilim gibi bütçe finanslı faaliyetlerin özenle tasarlanmış bir vergi sisteminin oluşturulmasına bağlı olduğunu belirtmektedir. Optimal denetleme kuralını bulmayı amaçladıkları çalışmalarında, vergi denetimlerinin vergi oranındaki her değişiklik ya da vergi kaçırma için verilen cezaya göre uyarlanması gerektiğini, aksi takdirde, bu değerlerdeki bir artışın vergi kaçırmaya yeni teşvikler yaratabileceğini ve vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olacağını tespit etmişlerdir (Vasin, Panova, 2000: 7).

Del Monte ve Papagni, İtalya'nın 20 bölgesi için yolsuzluğun kamu harcamaları ve kamu yatırımları üzerindeki etkisini araştırdıkları çalışmalarında yolsuzluğun düşük vergi gelirleri nedeniyle kamu harcamalarının etkinliğini de düşüreceği, böylece ekonomik büyümeyi negatif yönde etkileyeceği sonucuna ulaşmışlardır (Del Monte, Papagni, 2001: 1).

Shleifer ve Vishny'e göre yolsuzluk ihtiyari bir vergi gibi görülmekte, yatırım düzeyi düşmekte, yolsuzluğun etkisi vergilemeden daha bozucu ve maliyetli olmaktadır (Shleifer, Vishny, 1993: 3).

Bireyler vergi kaçakçılığının temel sebeplerinin yüksek vergi yükü, dürüst olmama ve yolsuzluk olduğunu düşünmektedirler. Latin Amerika'da bu soruya cevap verenlerin ortalama % 44.2'si vergi kaçakçılığının sebebinin yolsuzluk olduğunu söylemektedir (Torgler, 2003).

Kamu maliyesi alanında yapılan yolsuzluğun küçük ve orta ölçekli işletmeler ve nüfusun fakir bölümleri üzerinde negatif yönde etkisi olduğunu gösteren kanıtlar bulunmaktadır. Yolsuzluk arttıkça gelir dağılımındaki eşitsizlik ve yoksulluk artmaktadır (Gupta vd, 1998: 1). Fakir grupların politik açıdan etkileri daha az olduğundan kamu hizmetleri için fon dağıtımındaki yolsuzluktan, diğer gruplara nazaran daha fazla zarar görmektedir. Aynı zamanda düşük ekonomik kalkınma ve büyümenin sonuçlarından zarar görenler yine bu fakir gruplardır. Yolsuzluk sebebiyle

kamu hizmetleri fiyatının artması, gelir düzeyi düşük bireyleri çok daha fazla etkilemektedir. Bu durum onların kamu hizmetlerine erişimini zorlaştırmaktadır (Edling, 2007: 14).

Dong vd, diğer kişilerin davranışlarının bireylerin yolsuzluğa yönelmesi üzerinde etkili olduğunu hem mikro, hem de makro düzeyde ampirik olarak kanıtlamışlardır. Geleneksel ekonomi teorisinin varsayımlarının² aksine, yolsuzluk sosyal etkileşim, grup dinamiği, sosyal güç ve geçmiş deneyimlerden etkilenmektedir. Eğer bir toplumda yasa dışı faaliyetler yaygınsa, birey daha az suçluluk hissedecektir. Hatta bu durumda birey kendi arzusuna göre değil, bozuk olan toplum kurallarına göre davranıyor olabilir. Sosyal normlar, düzgün bireysel davranışlar için yasalara alternatif olabilir. Ancak dedikodu, sürgün, dışlama, kınama vb dış yaptırımlar olmadıkça, suçluluk ve pişmanlık gibi iç yaptırımlar önemini yitirebilecektir. Yolsuzluğun bulaşıcı olduğu bir toplumda, yolsuzluk seviyesi giderek artacaktır (Dong vd, 2008: 31- 32).

Gelişmekte olan ülkelerin kamu altyapı, eğitim, sağlık vb hizmetler için daha çok kaynak ayırmaları gerekmektedir. Dolayısıyla bu ülkeler kamu gelirlerini arttırabilmek için vergi gayretini arttırmak zorundadırlar. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde daha kapsayıcı ve meşru bir hükümet, vergi gayretini arttırmada çok önemli bir faktördür. Çünkü vergi mükellefleri kendi tercihlerinin siyasi kurumlarda düzgün bir şekilde temsil edildiğini düşündüklerinde vergi uyumu artacaktır. Bir başka deyişle, iyi bir temsil olmadan iyi bir vergilendirme de olmayacaktır. Dünyanın her yerinde vergi reformlarının başarısı güçlü bir siyasi iradeye bağlı olmaktadır. Bir ülkenin vergi sistemi aynı zamanda o ülkenin siyasi kurumlarını da yansıtmaktadır (Bird vd, 2007: 3- 5).

Imam ve Jacobs, Ortadoğu ülkeleri için yapmış oldukları ampirik çalışmada, yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki etkisini test etmişlerdir. Yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkilerini kanıtlayan ampirik çalışmalardan farklı olarak bu çalışmada, bazı vergilerin (vergi otoriteleriyle mükellefler arasında sık sık etkileşim gerektiren vergiler) diğerlerine nazaran yolsuzluktan daha fazla etkilendiği sonucuna varılmıştır (Imam, Jacobs, 2007: 1).

Pashev'in, Bulgaristan'da yapmış olduğu anket çalışmasına göre, ankete katılanların % 52.1'i rüşveti başlatan tarafın vergi mükellefleri olduğunu, % 55.1'i rüşvetin vergi kaçakçılığını gizlemek, % 23'ü daha iyi hizmet almak amacıyla teklif edildiğini, mükelleflerin % 92.2'si, vergi memurlarının % 81.5'i yolsuzluğun en yaygın olduğu vergi türünün KDV olduğunu, % 52.2'si vergi memurlarının düşük maaşlarından dolayı yolsuzluğa yöneldiğini, % 5 cezaların yüksekliğinden, % 65'i ahlaki değerlerinden dolayı rüşveti reddettiğini belirtmişlerdir (Pashev, 2006: 7- 17).

Sandmo yaptığı bir çalışmada, diğerlerinin kaçırılmalarına ilişkin algılama miktarı arttığında mükellefin daha fazla vergi kaçıracağı sonucuna ulaşmıştır. Sandmo vergi kaçırma bir doymuşluk olduğu, ancak diğerlerinin vergi kaçırdığı anlaşıldığında bu doymuşluğun azalacağı öne sürmektedir (Sandmo, 2004: 21).

² Geleneksel ekonomi teorisine göre, herkesin davranışını birbirinden, tüketimi geçmiş ve gelecekte bağımsız varsaymaktadır.

Blackburn ve Puccio'ya göre yolsuzluk sonucu vergi gelirlerinin azalması, bütçe dengesini korumak veya en azından aynı harcamayı yapmak zorunda olan hükümet için alternatif gelir kaynakları arama zorunluluğunu doğuracaktır (Blacburn, Puccio, 2005: 23).

Yolsuzluk düzeyinin yüksek olduğu ülkelerde vergi gelirlerinin kamu harcamalarının finansmanında yetersiz kalması, para basma geliri anlayışını beraberinde getirmektedir. Senyoraj elde edilmesi üzerinde odaklanan bir Merkez Bankası'nın siyasi iradeden bağımsız bir para politikası uygulaması pek mümkün olmamaktadır (Çelen, 2007: 110). Huang ve Wei yaptıkları çalışmada gelişmekte olan ülkelerde yolsuzluğun para politikalarının etkinliğini azalttığını ortaya koymuşlardır (Huang- Wei, 2003: 25).

Wei, yolsuzluğun vergi oranlarının artmasına benzer bir etki oluşturarak ülkelere giren DYSY miktarını olumsuz etkilediği, Singapur'un Meksika'nın yolsuzluk düzeyine yükselmesinin vergi oranlarının % 21- 24 artmasına eşdeğer bir etki oluşturacağı sonucuna varmıştır (Wei, 1999: 12). Başka bir çalışmasında Wei, yolsuzluğun olduğu ülkelerde yatırım yapmanın, yatırım üzerine konmuş % 50 ek vergi etkisi yaptığını saptamıştır (Wei, 1997: 24).

Giray, Türkiye'de 1995- 2002 dönemi için yolsuzluk ve vergi yapısı ilişkisini araştırdığı regresyon analizinde, ülkemizde yüksek olan yolsuzluğun özellikle vergileme alanında olduğu ve bunun nedeninin de vergi yapısı olduğu sonucuna ulaşmıştır (Giray, 2005: 133).

Bağdigen ve Beşkaya, Türkiye'de 1980- 2001 dönemi için yolsuzluğun kamu gelirleri üzerindeki etkisini araştırdıkları regresyon analizinde, yüksek düzeyde yolsuzluğun vergi gelirlerini özellikle de dolaysız vergi gelirlerini azaltacağı sonucuna ulaşmışlardır (Bağdigen, Beşkaya, 2005: 40).

Bağdigen ve Tuncer, Türkiye'de belediye gelirleri ve yolsuzluk ilişkisi üzerine yaptıkları çalışmalarında, merkezi idareden tahsil edilen vergi gelirleri ile yolsuzluk arasında anlamlı bir ilişkiye rastlayamamış, belediyelerce tahsil edilen yerel vergi ve vergi dışı gelirler, belediyelere yapılan özel yardım ve fonlar ile yolsuzluk endeksi arasında ters yönlü bir ilişkinin varlığını kanıtlamışlardır (Bağdigen, Tuncer, 2004: 168-174).

IV. YOLSUZLUK VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ İLİŞKİSİ

Yolsuzluk endeksi cari yolsuzluk derecesini yansıtmaktan çok algılanan yolsuzluk derecesini ortaya koymakta, bu nedenle ülkelerarası karşılaştırma değerleri göreceli olmaktadır. Önceki yıllara ait endeks sıralamalarının birbiri ile karşılaştırılması, yeni ülkeler endekse katıldıkça sıralamalar değişeceğinden anlamlı olmayacaktır. Ayrıca yolsuzluk algılamaları endeksini oluşturmak için alınan kaynak verilerdeki metodoloji değişimleri, yeni alt endekslerin sisteme dahil olması ve eskilerinin çıkması nedeniyle süreklilik ve karşılaştırılabilirlik konusunda sorunlar yaşanabilmektedir. Anlamlı olan belli bir ülkedeki yolsuzluk algılamasının zaman boyutundaki değişimini

gözleyebilmektir (Çelen, 2007: 81). Bu nedenlerden ötürü, çalışmamızın sadece Türkiye incelemesi ile sınırlandırılması uygun görülmüştür.

A. UYGULAMANIN AMACI

Bu bölümde zaman serisi analizi kullanılarak Türkiye’de yolsuzluk ve vergi sistemi ilişkisi analiz edilecektir. Bu açıdan ilk olarak uygulamada kullanılan veriler tanıtılacak ve söz konusu ilişkinin değerlendirilmesinde kullanılacak yöntem açıklanacaktır. Daha sonra uygulama sonucunda elde edilen bulgular sunulacak ve yorumlanacaktır.

B. VERİLERİ TANIMI

Çalışmada ekonometrik analiz için 1985- 2007 dönemi seçilmiştir. Gerek ölçülebilirlik gerekse çalışmanın sınırları açısından vergilendirmeye ilişkin alınan bağımsız değişkenler ulusal ekonomi içindeki vergi yükü, vergi gelirleri ve GSYİH içerisindeki dolaylı dolaysız vergilerin ağırlığı çerçevesinde vergilemede adalet, vergi denetiminin etkinliğinin tespiti bakımından denetim oranı, genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payıdır. Analizde kullandığımız bağımlı değişken yolsuzluk endeksidir.

Vergilendirmeye ilişkin veriler Gelir İdaresi Başkanlığı ve yolsuzluk endeksi ise Political Risk Service adlı özel bir kuruluşun hazırladığı Uluslararası Risk Danışmanlığı Yolsuzluk Endeksi (ICRG) online veri tabanlarından alınmıştır. Analizde kullanılan her bir dönem 1 yıla karşılık gelmektedir.

Türkiye ekonomisi için 1985- 2007 yılları arasında vergi kompozisyonu değerlendirilirken 1985- 2005 yılları için konsolide bütçe vergi gelirleri dikkate alınmıştır. 2006 ve 2007 yılları için ise merkezi yönetim bütçesi dikkate alınmıştır. Bunun nedeni 2006 yılından itibaren bütçenin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca merkezi yönetim bütçesi kapsamında hazırlanmasıdır. Merkezi yönetim bütçesi, genel bütçeli kuruluşlar, özel bütçeli kuruluşlar ve denetleyici kuruluşlardan oluşmaktadır. Ayrıca, eski tanımda konsolide bütçeye dahil edilmeyen ve üniversitelerle bağlantılı olarak çalışan sağlık merkezleri, sosyal ve kültürel merkezler, merkezi yönetim bütçesi kapsamı içinde, özel bütçeli kuruluşlar arasında yer almaya başlamıştır.

Veriler aşağıdaki notasyonlarla uygulama içinde yer alacaklardır:

- ye : Logaritması alınmış yolsuzluk endeksi değişkeni,
- dolaylı : Logaritması alınmış GSYİH’da dolaylı vergilerin payı değişkeni,
- dolaysız : Logaritması alınmış GSYİH’da dolaysız vergilerin payı değişkeni,
- gbgvg : Logaritması alınan genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı değişkeni,
- do : Logaritması alınmış denetim oranı değişkeni,
- vy : Logaritması alınmış vergi yükü değişkeni (Genel Bütçe Vergi Gelirleri / GSYİH).

C. UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada ekonometrik yöntem olarak zaman serisi analizi kullanılmıştır. Bu çalışmada uygulanan ekonometrik analiz üç aşamadan oluşmaktadır: İlk aşamada; kullanılan değişkenlerin durağanlığı ADF (Augmented Dickey-Fuller) ve KPSS (Kwiatkowski, Phillips, Schmidt ve Shin) teknikleri kullanılarak test edilmiştir. İkinci aşamada; değişkenler arasında kısa ve uzun dönemli bir ilişkinin, eşbütünleşmenin var olup olmadığını araştırılmıştır. Üçüncü aşamada Granger Nedensellik Testi ile değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisi tespit edilmiştir.

1. Birim Kök Testi

Makroekonomik zaman serileri genellikle durağan değildir. Bu özelliğe sahip olan seriler birinci veya ikinci farkları alınarak durağan hale getirilmektedir.

Eğer bir zaman serisi durağansa, ortalaması, varyansı ve kovaryansı zaman içerisinde değişmemektedir. Bir zaman serisinin ortalamasının, varyansının ve kovaryansının zaman içerisinde sabit kalması zayıf durağanlık olarak tanımlanmakta olup, kovaryans durağanlık veya ikinci mertebeden durağanlık olarak da ifade edilmektedir. Bu aynı zamanda geniş anlamda durağanlık olarak da bilinmektedir. Bir stokastik sürecin ortak ve koşullu olasılık dağılımı zaman içinde değişmiyorsa bu seri güçlü anlamda durağan olarak isimlendirilir (Yılmaz, 2005: 69).

Granger ve Newbold durağan olmayan zaman serileriyle çalışılması halinde sahte regresyon problemiyle karşılaşılabileceğini göstermiştir. Bu durumda regresyon analiziyle elde edilen sonuç gerçek ilişkiyi yansıtmaz. Çünkü bu test istatistikleri standart dağılıma sahip olmadıklarından geçerliliklerini yitirmektedirler. Durağan olmayan zaman serileriyle yapılan regresyon analizleri, sadece bu seriler arasında bir eşbütünleşme (cointegration) ilişkisi varsa gerçek ilişkiyi yansıtabilir (Gujarati, 1999: 726).

Bu nedenle, zaman serileri ile çalışırken, öncelikle serilerin durağanlığının test edilmesi gerekmektedir. Zaman serilerinin durağanlığının sınanmasında, çeşitli testler kullanılmaktadır. Uygulamada en çok kullanılan testlerden biri, Dickey ve Fuller tarafından geliştirilen “Geliştirilmiş Dickey-Fuller” (Augmented Dickey-Fuller) (ADF) testidir. Bu test, (1) numaralı denkleme uygulanmaktadır:

$$\Delta Y_t = \beta_1 + \beta_2 t + \delta Y_{t-1} + \alpha_i \sum_{i=1}^m \Delta Y_{t-i} + \varepsilon_t \quad (1)$$

ΔY_t ; durağanlığı test edilen değişkenin birinci farkı, t, trend değişkeni ve ΔY_{t-i} ; gecikmeli fark terimidir. Modele, hata teriminin serinin korelasyonsuz olmasını sağlayacak kadar gecikmeli fark terimi ilave edilmektedir. Denklemdaki “m” gecikme sayısı, Akaike ve Schwarz bilgi kriterleri kullanılarak seçilebilir.

ADF testi, (1) numaralı denklemdeki δ katsayısının istatistiksel olarak sıfıra eşit olup olmadığını test etmektedir. Sıfır hipotezi, farkları alınmamış serilerin birim kök taşıdığı, yani durağan olmadığı şeklindedir. δ katsayısının istatistiksel olarak anlamlı olması, bu hipotezin reddedileceği anlamına gelmektedir. Bu da serinin durağan olduğunu göstermektedir. δ katsayısının istatistiksel olarak anlamlı olmaması ise serinin birim kök taşıdığı, yani durağan olmadığı anlamına gelmektedir. Bu durumda, durağan hale gelinceye kadar farkının alınması gerekmektedir (Kızılgöl, 2006: 4).

Zaman serilerinin durağanlığının analiz edilmesinde kullanılan Augmented Dickey-Fuller (ADF) birim kök testinin sonuçları, gecikmelere karşı duyarlı olduğundan, bu eksik yönü dikkate alan Kwiatkowski, Phillips, Schmidt ve Shin (KPSS) testinin uygulanması gerekmektedir.

ADF ve KPSS testlerinin boş hipotezleri (H_0) birbirinin tersidir. ADF testinin boş hipotezi birim kökün varlığına, serinin durağan olmadığına işaret ederken, KPSS testinin boş hipotezi ise serinin durağanlığını ifade etmektedir.

Bu çalışmada değişkenlere ait verilerin doğal logaritmaları alınarak, durağanlıkları ADF ve KPSS Birim Kök Testi uygulanarak incelenmiştir. Sonuçlar Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Birim Kök Test İstatistikleri

DEĞİŞKENLER		ADF		KPSS	
		SABİTLİ	TREND+ SABİTLİ	SABİTLİ	TREND+ SABİTLİ
DÜZEY	Ye	-2.39 (0)	-2.54 (0)	0.26 (2) *	0.06 (1) *
	Vy	0.05 (0)	-2.18 (0)	0.65 (3) *	0.13 (3) *
	Gbgivg	-2.23 (0)	-2.17 (0)	0.23 (2) *	0.16 (2) *
	Do	-2.75 (0)	-3.07 (0)	0.28 (2) *	0.17 (2) *
	Dolayli	0.35 (0)	-2.74 (0)	0.65 (3) *	0.13 (3) *
	dolaysiz	-1.93 (0)	-3.37 (2)	0.61 (3) *	0.05 (1) *
I. FARK	Ye	-3.90 (3) *	-3.76 (3)	0.15 (5) *	0.15 (5) *
	Vy	-4.71 (0) *	-4.75 (0) *	0.13 (0) *	0.10 (1) *
	Gbgivg	-5.52 (0) *	-5.67 (0) *	0.17 (6) *	0.20 (8) *
	Do	-7.96 (0) *	-7.95 (0) *	0.35 (13) *	0.50 (21)
	Dolayli	-3.85 (0) *	-3.67 (0)	0.25 (0) *	0.14 (1) *
	dolaysiz	-6.12 (0) *	-5.92 (0) *	0.05 (1) *	0.04 (1) *

Not: Kullanılan değişkenlerin doğal logaritması alınmıştır. ADF test istatistiği kritik değerleri sabitli olarak düzeyde %1 -3.76, %5 -3, %10 -2.64; birinci farkta %1 -3.78, %5 -3.01, %10 -2.64; sabitli ve trendli olarak düzeyde %1 -4.44, %5 -3.63, %10 -3.25; birinci farkta %1 -4.46, %5 -3.64, %10 -3.26'dır. KPSS testi kritik değerleri sabitli %1 0.73, %5 0.46, %10 0.34; sabitli ve trendli olarak %1 0.21, %5 0.14; %10 0.11'dir. Parantez içindeki değerler optimum gecikme uzunluğunu göstermektedir.

Tablo 1 incelendiğinde ADF ve KPSS test sonuçlarına göre tüm serilerin düzey verisi halinde birim kök içerdiği, yani durağan olmadığı, bu nedenle değişkenlerin birinci farkları alındığında ise I (1), durağan olduğu görülmektedir. Bu nedenle seriler arasında statik uzun dönem ve dinamik kısa dönem unsurlar içeren bir modele ulaşılabilir, yani eşbütünleşmenin varlığı araştırılabilir.

2. Eşbütünleşme Testi

Eşbütünleşme durağan olmayan zaman serileri arasındaki ilişkiyi analiz etmek için geliştirilmiş bir testtir. Bu test, tek başına durağan olmayan ancak doğrusal kombinasyonu durağan olan zaman serilerini ele almaktadır. Bu nedenle eşbütünleşme testi, tek başına durağan olmayan zaman serilerinin, doğrusal kombinasyonunun durağan olup olmaması durumunun araştırılmasına dayanmaktadır.

Eşbütünleşme tekniğini kullanmanın temelde iki noktada avantajı olduğu bilinmektedir: Birincisi, kısa ve uzun dönem etkileri arasında ayırım yapmaya imkan tanınmaktadır. İkincisi, uzun dönem değerlerine doğru ayarlama hızının doğrudan tahmin edilebilmesidir (Kızılgöl, 2006: 5-6).

Aynı dereceden bütünleşik değişkenler arasındaki eşbütünleşmenin varlığı araştırılırken kullanılacak yöntem seçiminde, değişken sayısı belirleyici olmaktadır. Değişken sayısının ikiden fazla olduğu durumlarda birden fazla eşbütünleşme ilişkisi olabilir. Eşbütünleşme testlerinden Engle-Granger Yöntemi ile bu durumu tespit etmek mümkün değildir. Bu sorun, Johansen-Juselius tarafından “En Çok Benzerlik” (Maximum Likelihood) yönteminden yararlanılarak oluşturulan Johansen-Juselius Yöntemi kullanılarak aşılmaktadır.

Johansen-Juselius Yöntemi (2) numaralı denklem yardımıyla açıklanmaktadır.

$$X_t = \Pi_t X_{t-1} + \dots + \Pi_k X_{t-k} + \mu + \Phi D_t + \varepsilon_t \quad t = 1, \dots, T \quad (2)$$

ε hata terimi, D_t mevsimsel kukla değişkendir. μ , Φ , Π_1 , Π_k parametreleri kısıtlanmamış olup, Vektör Otoregresif (VAR) Modeli yardımıyla tahmin edilecektir.

Makroekonomik zaman serileri genellikle durağan olmadığından, durağan hale getirmek amacıyla birinci farkları alındığında (2) numaralı denklem (3) numaralı denkleme dönüşmektedir.

$$\Delta X_t = \Gamma_1 \Delta X_{t-1} + \dots + \Gamma_{k-1} \Delta X_{t-k+1} + \Pi X_{t-k} + \mu + \Phi D_t + \varepsilon_t \quad (3)$$

(3) numaralı denklemde,

$$\Gamma_i = -(I - \Pi_1 - \dots - \Pi_i) \quad , (i=1, \dots, k-1) \text{ ve}$$

$\Pi = -(I - \Pi_1 - \dots - \Pi_k)$ olarak ifade edilir.

Bu işlemler ile katsayılar matrisi olan Π 'nin, veri vektöründeki değişkenler arasındaki uzun dönemli ilişkiler hakkında bilgiye sahip olup olmadığı araştırılmaktadır. Burada üç durum söz konusudur:

1. Rank (Π) = 0. Bu durumda katsayılar matrisi (Π) sıfırdır ve (3) numaralı denklem, geleneksel zaman serisi fark vektörü modeline uymaktadır.

2. Rank (Π) = p. Bu durumda katsayılar matrisi (Π) rankı tam olup X vektör süreci durağandır.

3. $0 < \text{Rank}(\Pi) = r < p$. Bu durumda katsayılar matrisi (Π), $\alpha\beta'$ biçiminde $p \times r$ boyutlu iki matrisin çarpımı olarak ifade edilebilir. Başka bir deyişle, değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişki, eşbütünleşme söz konusudur.

Johansen-Juselius, eşbütünleşme vektörlerinin sayısını ve anlamlı olup olmadıklarını belirlemek için İz (Trace) İstatistiği ve En Büyük Özdeğer (Max Eigenvalue) İstatistiği olmak üzere iki tane test ileri sürmüştür.

$$\text{İz İstatistiği} = -T \sum_{i=r+1}^p \ln(1 - \lambda_i)$$

$$\text{En Büyük Özdeğer} = -T \ln(1 - \lambda_{r+1})$$

$i=(r+1), (r+2), \dots, p$; T= Gözlem sayısını; r= Eşbütünleşmiş vektör sayısını göstermektedir.

İz İstatistiği, birbirinden ayrı eşbütünleşmiş vektör sayısının r'ye eşit ya da r'den küçük olduğu H_0 hipotezini, genel bir alternatifte karşı test etmektedir. Hesaplanan İz İstatistiği, tablo değerinden büyükse H_0 hipotezi reddedilir. Hesaplanan En Büyük Özdeğer İstatistiği ile hesaplanan değer tablo değerinden büyükse eşbütünleşme ilişkisinin bulunmadığı şeklindeki hipotez reddedilir. Bu istatistik r+1 tane eşbütünleşmiş vektör olduğunu belirten alternatif hipoteze karşılık, eşbütünleşmeyi gerçekleştiren vektörlerin sayısının r olduğunu belirten sıfır hipotezini test etmektedir (Enders, 1995: 391).

Çalışmamızda bir VAR modeli oluşturularak modelin optimum gecikme uzunluğu, Tablo 2'de de görüleceği gibi, LR, FPE, SC ve HQ kriterlerine göre 1 olarak belirlenmiştir.

Tablo 2: VAR Gecikme Uzunluğu Seçme Kriteri

Lag	LogL	LR	FPE	AIC	SC	HQ
0	259.264 0	NA	1.06e-21	-22.75128	-22.30494	-22.64613
1	422.327 7	177.8876*	1.17e-24*	-30.21161*	-25.74825*	-29.16018*

* Kriter tarafından seçilen gecikme uzunluğunu göstermektedir.

LR : Ardışık modifiye edilmiş LR test istatistiği.

FPE : Son kestirim hatası.

AIC : kaikle bilgi kriteri.

SC : Schwarz bilgi kriteri.

HQ : Hannan-Quinn bilgi kriteri.

Analizimizde kullandığımız tüm seriler birinci derece farkları alındığında durağan hale geldikleri için aralarındaki uzun dönemli bir ilişkinin varlığını araştırmak amacıyla, uygulanan Johansen-Juselius Eşbütünleşme Testlerinin sonuçları Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3: Johansen-Juselius Eşbütünleşme Testleri Sonuçları

İz Testi				Maksimum Öz Değer Testi			
H ₀	H ₁	Test İstatistiği	%5 kritik değer	H ₀	H ₁	Test İstatistiği	%5 kritik değer
r=0*	r≥1	176.34*	95.75	r=0*	R=1	71.37*	40.07
r≤1*	r≥2	104.97*	69.81	r≤1*	R=2	39.61*	33.87
R≤2*	r≥3	65.35*	47.85	r≤2*	R=3	30.87*	27.58
R≤3*	r≥4	34.47*	29.79	r≤3	R=4	19.55	21.13
R≤4	r≥5	14.92	15.49	r≤4	R=5	9.76	14.26
R≤5*	r≥6	5.15*	3.84	r≤5*	R=6	5.15*	3.84

* %5 önem seviyesinde sıfır hipotezinin reddedildiğini göstermektedir.

Yolsuzluk, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, dolaysız ve dolaylı vergilerin GSYİH'deki payı ve denetim oranı değişkenleri arasında eşbütünleşmenin olmadığını ifade eden H₀ hipotezine (r=0) ait İz İstatistiği 176.34 hesaplanmıştır. Elde edilen bu değer %5 önem seviyesindeki 95.75 kritik değerinden büyük olduğu için sıfır hipotezi reddedilmiş, eşbütünleşmiş vektör tespit edilmiştir. Maksimum Özdeğer Testine göre ise H₀: r=0 hipotezi için hesaplanan test istatistiği 71.37, %5 önem seviyesindeki 40.07 kritik değerinden büyük olduğu için sıfır hipotezi reddedilmiş, değişkenler arasında eşbütünleşme vektörünün olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç, ele alınan dönem içinde yolsuzluk, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, dolaysız ve dolaylı vergilerin GSYİH'deki payı ve denetim oranı değişkenleri arasında bir eşbütünleşme ilişkisinin

varlığına işaret etmektedir. Bu bağlamda uzun dönemli bir denge ilişkisinden söz edilebilir ve bu ilişkiyi elde edilen eşbütünlüşme vektörünün tahminleri Tablo 4’de gösterilmiştir.

Tablo 4: Eşbütünlüşme Vektörünün Tahmini

$ye = 1.507 v_y - 1.531 gbgivg - 0.323 do + 0.358 dolaysiz + 1.3 dolayli$				
(1.077)	(0.485)	(0.078)	(0.55)	(0.611)

Not: Yolsuzluk endeksine göre normalize edilmiş eşbütünlüşme vektörünün tahminidir. Parantez içindeki değerler standart hataları göstermektedir.

Uzun dönem esnekliklerini ifade eden parametre tahminlerine bakıldığında, yolsuzluğun vergi yükü, dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYİH’deki payı açısından esnekliği pozitifken, genel bütçe vergi gelirleri ve denetim oranı değişkenleri açısından esnekliği negatiftir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYİH’deki payı ve vergi yükünde meydana gelebilecek bir artışın yolsuzluğu arttırması beklenirken, genel bütçe vergi gelirleri ve denetim oranlarındaki bir artışın ise yolsuzluğu azaltması beklenmektedir.

3. Hata Düzeltme Modeli

Charemza ve Deadman (1997), değişkenler arasındaki uzun dönem ilişkisinde hata terimlerinin gittikçe büyümesini önleyen bir düzeltme sürecinin bulunduğunu ifade etmektedirler. Engle-Granger (1987) da eşbütünlüşmüş serilerin Hata Düzeltme Mekanizmasına (VECM) sahip olacaklarını, ECM’nin sağlıklı bir şekilde işlemesi için de eşbütünlüşmeyi koşul olarak göstermişlerdir. Değişkenler arasında eşbütünlüşme olduğunda kısa dönemli nedensellik ilişkisi, Engle-Granger tarafından ileri sürülen Hata Düzeltme Modeli (VECM) kullanılarak araştırılmaktadır. Eğer değişkenler arasında eşbütünlüşme ilişkisi varsa, regresyon denkleminde elde edilen kalıntılar hata düzeltme modelini tahmin etmede kullanılabilirler. Hata düzeltme modelinin temelinde yatan düşünce; “bir dönemde ortaya çıkan dengesizliğin belli bir oranı bir sonraki dönemde düzeltilir” biçiminde ifade edilebilir. Hata düzeltme modeli (4) ve (5) numaralı denklemlerle ifade edilmektedir (Enders, 1995: 391).

$$\Delta y_t = \alpha_1 + \alpha_y \hat{e}_{t-1} + \sum_{i=1} \alpha_{y1} \Delta y_{y-i} + \sum_{i=1} \alpha_{y2} \Delta z_{t-i} + \varepsilon_{yt} \quad (4)$$

$$\Delta z_t = \alpha_2 + \alpha_z \hat{e}_{t-1} + \sum_{i=1} \alpha_{z1} \Delta y_{y-i} + \sum_{i=1} \alpha_{z2} \Delta z_{t-i} + \varepsilon_{zt} \quad (5)$$

Tablo 5’de ise Hata Düzeltme Modeline ait uyum katsayıları yer almaktadır. Hata düzeltme mekanizmasının oluşumu için bu katsayılar sıfırdan farklı olmalıdır.

Tablo 5: Hata Düzeltme Modeline Ait Uyum Katsayıları

Δy_e	Δy_v	Δg_{bgivg}	Δdo	$\Delta dolaysiz$	$\Delta dolayli$
-0.743	0.010	0.059	0.383	-0.116	0.07
(0.135)	(0.056)	(0.032)	(0.292)	(0.103)	(0.074)

Not: Parantez içindeki değerler standart hataları göstermektedir.

Elde edilen katsayılar, tüm denklemler için sıfırdan farklıdır. Yolsuzluk ve GSYİH'daki dolaysız vergilerin payı değişkenlerinin katsayıları negatif işaretlidir. Bu durum, kısa dönemli dengesizliklerden dengeye doğru yönelme olduğunu ifade etmektedir.

Yolsuzluk denkleminde ait uyum katsayısı yaklaşık -0.74 olarak elde edilmiştir. Bu durum, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, denetim oranı ve GSYİH'daki dolaylı ve dolaysız vergilerin payında meydana gelebilecek bir dengesizliğin yaklaşık %74'ünün her bir zaman döneminde ortadan kalkmakta olduğunu göstermektedir.

4. Granger Nedensellik Testi

Ekonometrik bir çalışma yapılırken modelde yer alan değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisinin yönü iktisat teorisinden elde edilen teorik bilgiye göre belirlenmektedir. Klasik regresyon analizi, kullanılan modelin doğru olduğu varsayımına dayanmakta olup nedenselliğin yönü modelde belirlenmektedir. Bazı durumlarda da iktisat teorisinde yer alan değişkenler arasındaki nedensellik ilişkileri araştırılarak, teorisinin geçerli olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Çalışmamızda ele alınan değişkenler arasındaki ilişkinin yönü Granger nedensellik analizi ile tespit edilmeye çalışacaktır.

Nedenselliğin yönü değişkenler arasındaki ilişkinin yönünü belirlemekte olup Granger nedensellik testinde üç farklı durum bulunmaktadır. Bunlar;

- **Tek yönlü nedensellik:** $Y=f(x)$ biçimindeki tek denklemlerli bir modelde Y bağımlı değişken, X ise bağımsız değişkendir. Burada X'ten Y'ye doğru bir nedensellik ilişkisi bulunmaktadır ($X \rightarrow Y$). Bağımsız değişken, neden konumunda olup bağımlı değişken üzerinde bir sonuç etkisi yaratmaktadır. Bu tek yönlü bir sonuç oluşturmaktadır. Bu tek yönlü bir nedensellik ilişkisinin varlığını göstermekte olup bu ilişki ($Y \rightarrow X$) olarak da belirlenebilmektedir.

- **Çift yönlü nedensellik:** Değişkenler arasında karşılıklı bir etki olabilir ($X \leftrightarrow Y$).

- **Nedenselliğin olmaması:** Bu iki değişkenin birbirini etkilememesi yani birbirinden bağımsız olmasıdır. Kısaca değişkenler arasında bir ilişki bulunmadığı söylenebilir (Yılmaz, 2005: 70).

Granger nedensellik testi yapılırken gecikme uzunluğunun belirlenebilmesi için bir ön bilgi bulunmamaktadır. Gecikme sayıları genellikle araştırmacılar tarafından belirlenmektedir. Literatürde gecikme değerleri aylık veriler kullanılan çalışmalarda 12 ya da 24, mevsimsel veriler kullanılan çalışmalarda ise 4 ve 8 yada 12 olmak üzere çoğunlukla aynı büyüklükte ele alınmaktadır (Kadılar, 2000: 54).

Granger Nedensellik Testi sonuçları Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6:Granger Nedensellik Testi

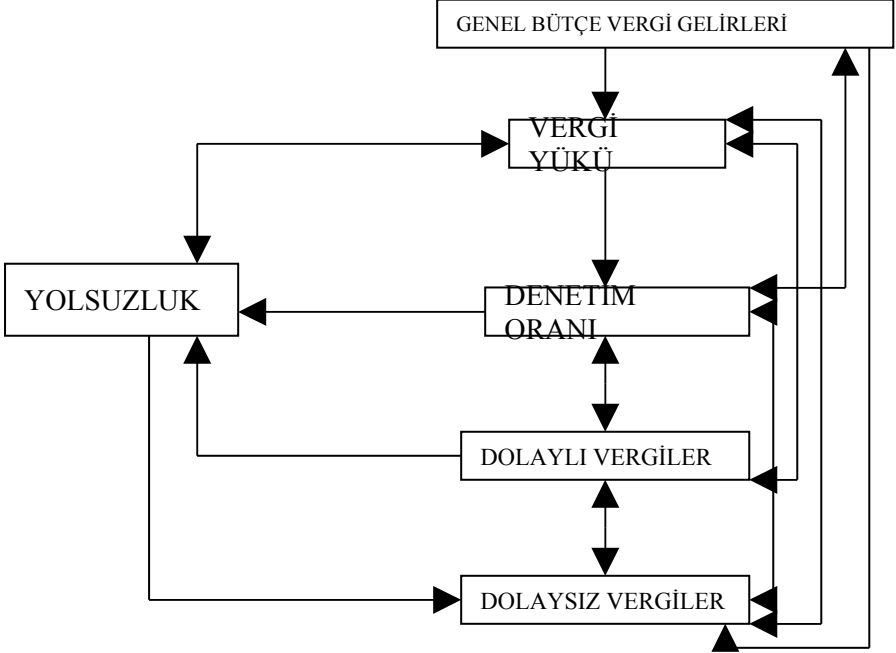
Hipotez	F İstatistiği	Olasılık	Sonuç
Ho: Vergi yükü yolsuzluk endeksinin granger nedeni değildir.	0.56255	0.46242	Ho: Red, nedenidir.
Ho: Yolsuzluk endeksi, vergi yükünün granger nedeni değildir.	3.31735	0.08434	Ho: Red, nedenidir.
Ho: Genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirleri, yolsuzluğun granger nedeni değildir.	0.06317	0.80425	Ho: Kabul, ilişki yoktur.
Ho: Yolsuzluk, genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin granger nedeni değildir.	0.02851	0.86771	Ho: Kabul, ilişki yoktur.
Ho: Denetim oranı, yolsuzluğun granger nedeni değildir.	0.64528	0.43174	Ho Red, nedenidir.
Ho: Yolsuzluk, denetim oranının granger nedeni değildir.	0.00011	0.99163	Ho: Kabul, ilişki yoktur.
Ho: Dolaysız Vergiler/GSYİH, yolsuzluğun granger nedeni değildir	0.00033	0.98578	Ho: Kabul, ilişki yoktur.
Ho: Yolsuzluk, Dolaysız Vergiler/GSYİH'nin granger nedeni değildir.	6.53604	0.01929	Ho: Red, Nedenidir.
Ho: Dolaylı Vergiler/GSYİH, yolsuzluğun granger nedeni değildir.	0.85486	0.36677	Ho: Red, Nedenidir.
Ho: Yolsuzluk, Dolaylı Vergiler/GSYİH'nin granger nedeni değildir.	0.03180	0.86036	Ho: Kabul, ilişki yoktur.

Elde edilen Granger Nedensellik Testi sonuçlarına göre, yolsuzluktan vergi yüküne doğru çift yönlü, denetim oranı ve dolaylı vergilerden yolsuzluğa doğru tek yönlü ve yolsuzluktan dolaysız vergilere doğru tek yönlü nedensellik ilişkisinin varlığı

tespit edilmiştir. Yolsuzluk ile genel bütçe vergi gelirleri arasında ise nedensellik ilişkisine rastlanamamıştır.

Granger Nedensellik Testi sonuçlarına göre değişkenlerin birbiri ile ilişkisi şekil 2’te gösterilmiştir.

Şekil 1: Değişkenler Arasındaki Nedensellik İlişkileri



Şekil 1’de görüldüğü gibi Genel Bütçe Vergi Gelirleri- Yolsuzluk hariç tüm değişkenler arasında en az bir yönde nedensellik bulunmaktadır.

SONUÇ

Kamu gelirlerinin temel kaynağını vergiler, harçlar, resimler ve şerefiyeler oluşturmaktadır. Yolsuzluklar kamunun tahsil etmesi gereken bu gelirleri azaltan uygulamaları içermektedir. Kişiler veya kurumlar ödemeleri gereken kamusal yükümlülüklerden rüşvet vererek veya çeşitli şekillerde menfaat sağlayarak kaçınmak ya da kaçakçılık yoluna gidebilmektedirler. Verilen rüşvetin ödenmesi gereken kamusal yükümlülüğe göre düşük olması, mükelleflerin net fayda düzeyini arttırmaktadır. Cezaların düzeyi ve yakalanma riskine göre net fayda düzeyi değişebilecektir. Yolsuzluk süreci sonucunda kaçırılan her kuruş vergi kamu finansman açıklarını arttırıcı etki meydana getirecektir.

Yolsuzluk düzeyi ile vergi gelirleri arasında ters yönlü bir ilişkidir söz edilebilir. Yolsuzluk verginin tabana yayılmasını engelleyip, az sayıda mükelleften yüksek oranda vergi toplanmasına neden olduğu için toplumda adalet duygusunu da zedelemektedir.

Yolsuzluk sadece faaliyet alanı ve kapsam bakımından değil aynı zamanda vergi yapısını da değiştirecek etkiler meydana getirmektedir. Dolaysız vergiler yolsuzluğa karşı dolaylı vergilere nazaran daha hassas olduğu için, yolsuzluk düzeyindeki bir artış, gelir dağılımını negatif yönde etkilemekle birlikte mevcut vergi sisteminin ilerleyişinde bir azalma anlamına gelebilecektir. Farklı vergi türleri yolsuzluğa karşı farklı tepki verebilecektir.

Vergilere karşı mükelleflerin davranışı ve vergi etiği ile ilgili hususlar kayıt dışı ekonomiyi ve yolsuzluğu artırabilir. Vergiden kaçınma, yüksek vergi oranları kadar mevcut vergi sistemindeki uygulamaların da bir sonucu olabilir. Bu açıdan, eğer mükellefler ödedikleri vergilerin devlet tarafından uygun bir biçimde harcanmadığına, vergi sisteminin adaletsiz olduğuna, vergi yasalarının zor anlaşılır, vergi aflarının sık ve cezaların vergi sistemine bağlılığı sağlayacak şekilde yeterince yüksek olmadığına inanıyorlarsa, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya yönelebilirler.

Bir toplumda yolsuzluk yaygınlaştıkça, kurallar çiğnenmekte, yönetim zorlaşmakta, dürüst ve yetenekli görevlilerin azlığı kırılmakta, yolsuzluğun maliyeti vergilerle veya yüksek fiyatlarla ödenmek zorunda olduğundan kamu hizmetleri pahalı hale gelmektedir. Böylece ekonomide işlem maliyetleri artmakta, toplam talep ve ekonomik performans düşmektedir.

Mali yolsuzluğa sebep olan faktörler; irrasyonel ve karmaşık vergi sistemleri, hükümetin harcama kararları, vergi yetkililerinin vergi teşvikleri, muafiyetler, vergi denetimi gibi vergilendirme süreçlerinde sahip oldukları tekelci güç ve takdir yetkisi, bürokratik kalite, kamu ücret seviyesinin düşüklüğü, iç ve dış kurumsal kontrollerin eksikliği, yolsuzlukların görmezden gelinmesi, kolaylıkla tespit edilememesi yahut da tespit edilse bile cezaların hafifliği, hesap verilebilirliğin veya şeffaflığın düşük düzeyde olduğu bir yönetim, zayıf ahlak anlayışı olarak sayılabilir.

Çalışmamızda Türkiye’de 1985- 2007 yıllarını kapsayan dönemde yolsuzluk ve vergi sistemi ilişkisi analiz edilmiştir. Yapılan eşbütünleşme analizi sonucunda modelde kullanılan değişkenler arasında uzun dönemli ilişkinin bulunduğu tespit edilmiştir. Uzun dönem esnekliklerini ifade eden parametre tahminlerine bakıldığında, yolsuzluğun vergi yükü, dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYİH’deki payı açısından esnekliği pozitifken, genel bütçe vergi gelirleri ve denetim oranı değişkenleri açısından esnekliği negatiftir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin GSYİH’deki payı ve vergi yükünde meydana gelebilecek bir artışın yolsuzluğu arttırması beklenirken, genel bütçe vergi gelirleri ve denetim oranlarındaki bir artışın ise yolsuzluğu azaltması beklenmektedir. Hata düzeltme modelinden elde edilen katsayılar, tüm denklemler için sıfırdan farklıdır. Yolsuzluk ve GSYİH’deki dolaysız vergilerin payı değişkenlerinin katsayıları negatif işaretlidir. Bu durum, kısa dönemli dengesizliklerden dengeye doğru yönelme olduğunu ifade etmektedir. Yolsuzluk denkleminde ait uyum katsayısı yaklaşık -0.74 olarak elde edilmiştir. Bu durum, vergi yükü, genel bütçe vergi gelirleri, denetim oranı ve

GSYİH'deki dolaylı ve dolaysız vergilerin payında meydana gelebilecek bir dengesizliğin yaklaşık %74'ünün her bir zaman döneminde ortadan kalkmakta olduğunu göstermektedir.

Çalışmada, değişkenler arasındaki nedensellik ilişkileri test edilmiştir. Elde edilen Granger Nedensellik Testi sonuçlarına göre, yolsuzluktan vergi yüküne doğru çift yönlü, denetim oranı ve dolaylı vergilerden yolsuzluğa doğru tek yönlü ve yolsuzluktan dolaysız vergilere doğru tek yönlü nedensellik ilişkisinin varlığı tespit edilmiştir. Yolsuzluk ile genel bütçe vergi gelirleri arasında ise nedensellik ilişkisine rastlanamamıştır.

Türk vergi sistemi dolaylı vergilerin ağırlıkta, vergi yükünün ve kayıt dışılığın yüksek olduğu bir sistemdir. Hem ekonominin kayıt içine çekilmesi hem de vergi gayretinin en üst düzeye çıkarılabilmesinin yolsuzlukla mücadelede kararlılığa bağlı olacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- ABBINK, Klaus, "Fair Salaries and the Moral Costs of Corruption", Bonn Econ Discussion Papers, DP 1/ 2000, March 2000.
- AĞBAL, Naci, "Büyüyen Kayıt dışı Sektör", Yaklaşım, Sayı: 113, Mayıs 2002.
- AKBULAK, Yavuz- TAHTAKILIÇ, A.Koray, "Kayıt dışı Ekonomi Üzerine Düşünceler", Banka-Maliye ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Mart 2003.
- AKDEDE, Sacit Hadi, "Corruption and Tax Evasion", Doğuş Üniversitesi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 2, 2006.
- ALLINGHAM, Michael G.- SANDMO, Agnar, "Income Tax Evasion:A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, No: 1, 1972.
- ALM, James, "Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty", International Studies Program, Working Paper 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, 1998, SSRN: <http://ssrn.com/abstract=471321>, Erişim Tarihi: 23.08.2008.
- ARIKAN, Zeynep- YURTSEVER, Hatice, "Türkiye'de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-1", Yaklaşım, Sayı 136, Nisan 2004.
- ASLAN, Abdullah, "Türk Vergi Sistemi Ciddi Bir Şekilde Masaya Yatırılmalı", [www.activefinans.com/activeline/sayı 16](http://www.activefinans.com/activeline/sayı_16_2001), 2001, Erişim Tarihi: 23. 08. 2008.
- AYDEMİR, Şinasi, Türkiye'de Kayıt dışı Ekonomi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1995.
- AYDIN, M. Bülent, "Kayıt dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı-2", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 458, 15 Şubat 2006.
- BAĞDİĞEN, Muhlis- BEŞKAYA, Ahmet, "The Impact of Corruption on Government Revenues: The Turkish Case", Yapı Kredi Economic Review, Vol: 16, Number: 2, December 2005.

- BAĞDİGEN, Muhlis- TUNCER, Mehmet, “Yolsuzluğun Kamu Gelirleri Üzerine Etkisi, Belediye Gelirleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Vergi Dünyası, Sayı: 272, Nisan 2004.
- BIRD, Richard M.- VAZQUEZ, Jorge Martinez- TORGLER, Benno, “Tax Efford: The Impact of Corruption, Voice and Accountability”, Center for Research in Economics, Management and the Arts, CREMA WP No: 2007- 13, 2007.
- BİLEN, Mahmut- ES, Muharrem, “Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümünde Yeni Arayışlar”, Yönetim ve Siyasette Etik Sempozyumu, Adapazarı, 1998.
- BLACKBURN, Keith- PUCCIO, Gonzalo F., “Finansal Liberalization, Bureaucratic Corruption and Economic”, The University of Manchester, CGBCR, Discussion Paper Series No: 054, Semtember 2005.
- CHARAP, Joshua- HARM, Christian, “Institutionalized Corruption and the Kleptocratic State”, IMF Working Paper No: 99/91, 1999.
- ÇELEBİ, Kemal, “Mükellef-Maliye İlişkilerini Etkileyen Faktörler”, CBÜ, İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 3, Yıl: 1997.
- ÇELEN, Mustafa, Yolsuzluk Ekonomisi: Kamusal Bir Kötülük Olarak Yolsuzluğun Ekonomik Analizi, İSMMO Yayın No: 77, Tor Ofset, ISBN 978- 975-555-104-3, İstanbul, 2007.
- ÇELİKKAYA, Ali, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, Temmuz 2002, Sayı: 5, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, Erişim Tarihi: 13. 07. 2008.
- DEL MONTE, Alfredo- PAPAGNI, Erasmo, “Public Expenditure, Corruption and Economic Growth: The Case of Italy”, Euopean Journal of Political Economy, 17, 2001.
- DERDİYOK, Türkmen, “Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler”, Maliye Yazıları, Sayı: 38, Ocak-Mart 1993.
- DONG, Bin- DULLECK, Uwe- TORGLER, Benno, “Conditional Corruption”, Center for Research in Economics, Management and the Arts, CREMA WP No: 2008-29, 2008.
- DREHER, Axel- SCHEIRDER, Friedrich, “Corruption and the Shadow Economy: An Empricial Analysis”, Department of Economics, Johannes Kepler University of Linz, WP No: 0603, July 2006.
- EDLING, Herbert, Preventing Corruption in Public Finance Management, A Pratical Guide, <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196378010797/PreventingCorruptioninPublicFinanceManagement.pdf>, Eschborn 2005, Reprinted 2007.

- EMEK, Uğur, “Kamu Yönetişiminde Yeniden Yapılanmanın Etik Temelleri”, <http://www.sbe.yildiz.edu.tr/etiktemeller.pdf>, 2005, Erişim Tarihi: 22. 08. 2008.
- ENDERS, Walt, *Applied Econometric Time Series*, John Wiley&Sons, 1995.
- ERİM, Muharrem, “Mali Affin Suç Psikolojisi Açısından Doğurduğu Sonuçlar ve Vergi Hasılatına Etkisi”, *Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog*, Sayı 186, Ekim 2003.
- ERLING, Eide, “Tax Evasion with Rank Dependent Expected Utility”, Paper Submitted for Presentation to the 19th Annual Conference of the European Association of Law and Economics, Athens, September 19-21, 2002, <http://eale2002.phs.uoa.gr/papers/Eide.doc>, Erişim Tarihi: 22.08.2008.
- FJELDSTAD, Odd-Helge- TUNGODDEN, Bertil, “Fiscal corruption: A vice or a virtue?”, Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights, CMI WP 2001: 13, 2001.
- FLATTERS, Frank- MACLEOD, W. Bentley, “Administrative Corruption and Taxation”, *International Tax and Public Finance*, No: 2, Nov. 1995.
- FRIEDMAN, Eric- JHONSON, Simon- KAUFMANN, Daniel- LOBATON, Pablo, “Dodging the Grabbing Hand: The Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries”, *Journal of Public Economics*, 2000.
- GİRAY, Filiz, “Yolsuzluk ve Yolsuzluğun Vergi Yapısı Üzerine Etkileri”, *İ.Ü. SBF Dergisi*, No: 32, Mart 2005.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını (Prof. Dr. Nezihe Sönmez’e Armağan)*, İzmir, 1997.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Türk Vergi Sisteminin Yapısal Sorunları ve Çözüm Önerileri”, *CBÜ, İİBF Yönetim ve Ekonomi*, Sayı: 2, Yıl: 1996.
- GÖKBUNAR, Ramazan- KÖMÜRCÜLER, Emin- YALÇIN, A. Zafer, “Mali Sosyolojide İbn-i Haldun’un Yeri”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 55, 2007, http://www.icisleri.gov.tr/_icisleri/TurkIdareDergisi/UploadedFiles/207-221.ramazan%20g%C3%B6kbunar.doc, Erişim Tarihi: 21. 09. 2008.
- GRUHA, Dhaneshwar, “Tax Revenue in Sub- Sahrahan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption”, *IMF WP*, WP/98/135, 1998.
- GUJARATI, Damodar N., *Temel Ekonometri*, Literatür Yayınları, İstanbul, 1999.
- GUPTA, Sanjeev- DAVOODI, Hamid- ALONSO-TERME, Rosa, “Does Corruption Affect Income Inequality and Poverty?”, *IMF Working Paper WP/98/76*, May 1998.
- GÜMÜŞAY, Serdar, “Kayıt dışı Ekonomi Kavramı, Nedenleri ve Önlenmesi Amacıyla Alınabilecek Tedbirler”, *E- Yaklaşım*, Sayı: 129, Eylül 2003.
- GÜNER, Ayşe, “Vergi Afları: Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine”, *Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi*, Yayın No: 10, (Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan), İstanbul, 1998.

- HINDRIKS, Jean- KEEN, Michael- MUTHOO, Abhinay, "Corruption, Extortion and Evasion", *Journal of Public Economics*, Volume 74, Issue 3, December 1999.
- HUANG, Haizhou- WEI, Shang- Jin, "Monetary Policies for Developing Countries: The Role of Corruption", IMF WP No: 03/183, 2003.
- HUD, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını Acar Matbaacılık, İstanbul, 2005.
- HUNTER, Jeff- SHAH, Anwar, "Anti- Corruption Policies and Programs: A Frame Work for Evaluation", The World Bank, Policy Research WP No: 2501, December 2000.
- IMAM, Patrick A.- JACOBS, Davina F., "Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East", IMF WP No: WP/07/270, November 2007.
- İPEK, Selçuk, "Türkiye'de Gelir Vergisinin Mali, Ekonomik ve Sosyal Fonksiyonları Açısından Analizi (1980 Sonrası Dönem)-II", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:206, Haziran 2005.
- JOHNSON, Simon- KAUFMAN, Daniel- LOBATON, Pablo, "Regulatory Discretion and Unofficial Economy", *American Economic Review, Papers and Proceedings LXXXVIII*, May 1998, s. 387.
- JOHNSON, Simon- KAUFMANN, Daniel- ZOİDO-LOBATON, Pablo, "Corruption, Public Finances, and the Unofficial Economy", *World Bank, Policy Research Working Paper*, No. 2169, 1999.
- KADILAR, Cem, *Uygulamalı Çok Değişkenli Zaman Serileri Analizi*, Büro Basımevi, Ankara, 2000.
- KARAKAYA, Ali, "Yolsuzlukların Toplumsal Boyutları ve Çözüm Önerileri", *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, İç İşleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Derneği Yayını, Cilt: 6, Sayı: 1, Ocak 2001.
- KILDİŞ, Yusuf, "Kayıt dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", *DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 2, 2000, <http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi05/kildis.htm>, Erişim Tarihi: 23. 07. 2008.
- KIZILGÖL, Özlem, "Türkiye'de İhracata ve Turizme Dayalı Büyüme Hipotezinin Analizi: Eşbütünlük ve Nedensellik İlişkisi", *Türk Dünyası Celalabad İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi Akademik Bakış Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi Akademik Bakış*, Sayı: 10, 2006.
- MUTER, Naci B.- SAKINÇ, Süreyya- ÇELEBİ, A. Kemal, *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması*, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa, 1993.
- ÖNDER, İzzettin, "Vergiye Psikolojik Direniş", *Görüş*, TÜSİAD Yayın Organı, s: 3, Mayıs 1993.

- ÖZFİDAN, Hasan Yaşar, “Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?”
www.malihaber.com, 28.05.2005, Erişim Tarihi: 22. 08. 2008.
- PASHEV, Konstantin V., “Understanding Tax Corruption in Transition Economies: Evidence From Bulgaria”, Munich Personal RePEc Archive, MPRA Paper No: 974, Posted 07, 2006.
- PUROHIT, Mahesh C., “Corruption in Tax Administration”, Performance Accountability And Combating Corruption, Public Sector Governance and Accountability Series, Edited by Anwar Shah, The World Bank, ISBN- 13: 978-0-8213-6941-8, 2007.
- RIJKEGHEM, Caroline V.- WEDER, Beatrice, “Corruption and the Rate of Temptation: Do Low Wages in the Civil Service Cause Corruption?”, IMF Working Paper, 97/73, 1997.
- SANDMO, Agnar, “A Theory Of Tax Evasion: A Retrospective View”, Discussion Paper 31/4, Norwegian School of Economics and Business Administration, December 2004.
- SANYAL, Amal- GANG, Ira N.- GOSWAMI, Omkar, “Corruption, Tax Evasion and The Laffer Curve”, Revised May 1998, ftp://snde.rutgers.edu/Rutgers/wp/1996-04.pdf , Erişim Tarihi: 23.02.2007.
- SARILI, M. Ali, ”Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, Sayı:41, Bankacılar Dergisi, 2002.
- SCHNEIDER, Friedrich- ENSTE, Dominik, “Shadow Economies Around The World: Size, Causes and Consequences”, IMF Working Paper, No: 26, February 2000.
- SHLEIFER, Andrei- VISHNY, Robert W., “Corruption”, NBER WP No: 4372, May 1993.
- T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı , Kayıt dışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı, Genel Yayın No:116, Ankara, Ağustos 2004.
- TANZI, Vito- DAVOODI, Hamid R., “Corruption, Growth and Public Finance”, IMF WP No: 00/182, 2000.
- TANZI, Vito- DAVOODI, Hamid R., “Public Investment and Growth”, IMF WP No: 97/139, October 1997.
- TANZI, Vito- DAVOODI, Hamid R., “Roads to Nowhere: How Corruption in Public Investment Hurts Growth”, IMF, Economic Issues 12, ISBN 1-55775-710-0, March 1998.
- TANZI, Vito, “Devletin Rolü ve Kamu Sektörünün Kalitesi”, Çev. Özgür Saraç, Türk İdare Dergisi, Sayı: 434, 2000, http://www.canaktan.org/yonetim/toplam_kalite/kamuda-toplam-kalite/tanzi-sarac-devletinrolu.htm, Erişim Tarihi: 23.07. 2007.
- TANZI, Vito, “Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures”. IMF Working Paper No: 98/63, 1998.

- TANZI, Vito, "Governance, Corruption and Public Finance: An Overview", ISBN: 971-561-248-2, http://www.adb.org/Documents/Conference/Governance_Corruption_PFM/01govern.pdf, 1999, Erişim Tarihi: 08.08.2008.
- TORGLER, Benno, "Tax Morale in Latin Amerika", Paper presented on the Third International Conference "Responsive Regulation: International Perspectives on Taxation", 2003, <http://ctsi.anu.edu.au/publications/taxpres/Torgler.pdf>, Erişim Tarihi: 21.01.2009.
- TUAY, Elif- GÜVENÇ, İnci, Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51, Kasım 2007.
- TUNÇER, Mehmet, "Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt: 57, Sayı: 3, 2002.
- TÜRKOĞLU, Güllü, "Kayıt dışı Ekonominin Nedenleri ve Öneriler", Vergi Denetmenleri Derneği, Sayı: 29, Haziran- Temmuz 1997.
- VASIN, Alexander- PANOVA, Elen, "Tax Collection and Corruption in Fiscal Bodies", Economic Education and Research Consortium Working Paper Series, WP No: 99/10, 2000.
- WEI, Shang- Jin, "Does Corruption Relieve Foreign Investors of the Burden of Taxes and Capital Controls?", The World Bank Research Working Paper Series, No: 2209, 1999.
- WEI, Shang- Jin, "How Taxing is Corruption on International Investors?", NBER WP No: 6030, May 1997.
- YILDIRIM, Erhan- Refia, "1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri", XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 2001.
- YILMAZ, Gülay, Kayıt dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İSMMMMO Yayını, İstanbul, 2006.
- YILMAZ, Özlem GÖKTAŞ, "Türkiye Ekonomisinde Büyüme İle İşsizlik Oranları Arasındaki Nedensellik İlişkisi", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi, Sayı: 2, 2005.
- TÜİK, İstatistik Göstergeler 1923- 2006, ISSN 1300- 0535, Türkiye İstatistik Kurumu, Aralık 2007.