

Maliye Çalışmaları Dergisi

Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-903832

Araştırma Makalesi / Research Article

Geçiş Ekonomilerinde Vergi Yapısı ve Kurumsal Belirleyicileri

Tax Structure and Institutional Determinants in Transition Economies

Mustafa Alpin GÜLŞEN¹ , Mustafa YILDIRAN² 



¹Dr. Öğr. Görevlisi, Akdeniz Üniversitesi, Kumluca Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Antalya, Türkiye

²Prof. Dr., Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Antalya, Türkiye

ORCID: M.A.G. 0000-0002-2860-4469;
M.Y. 0000-0002-1450-781X

Corresponding author:

Mustafa Alpin GÜLŞEN,
Akdeniz Üniversitesi, Kumluca Meslek
Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü,
Antalya, Türkiye

E-posta: alpingulsen@akdeniz.edu.tr

Submitted: 26.03.2021

Revision Requested: 19.04.2021

Last Revision Received: 22.04.2021

Accepted: 23.04.2021

Citation: Gulsen, M.A., & Yildiran, M. (2021). Geçiş ekonomilerinde vergi yapısı ve kurumsal belirleyicileri. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 49-69.
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-903832>

ÖZ

Tarihsel mirasında kurumsal vergi sistemine sahip olmayan ekonomiler bağımsızlıklarıyla birlikte vergi sistemi tesisi arayışına girmişlerdir. Böyle bir sistemin esas unsuru olan vergi yapısı ise geçiş ekonomilerinin serbest piyasa reformlarının finansmanı anlamına gelmektedir. Çalışmanın amacı, 31 geçiş ekonomisinin mevcut vergi yapısını değerlendirmektir. Ek olarak, vergi yapısı ve vergi sisteminin kurumsal yapısının etkinliğini değerlendirmek amacıyla 24 geçiş ekonomisinde yolsuzluk ile toplam vergi yükü, kişi başına düşen GSYH, dışa açıklık, ekonomik özgürlük, kurumlar-gelir-tüketim vergisi oranları ilişkisi incelenmiştir. Bu amaçla statik ve dinamik panel veri analizi yapılmıştır. Sonuçlarına göre ekonomik özgürlük endeksi düşük olan ülkelerde yolsuzluk yüksek seyretmektedir. Benzer şekilde yolsuzluğun yüksek olduğu ekonomilerde kişi başına düşen GSYH düşüktür. Vergi yükünün yüksek, gelir dağılımında adaletin düşük ve vergi idarelerinin kurumsal zayıflığı gibi nedenlerden dolayı geçiş ekonomilerinde rüşvet, verginin ikamesi olarak görüldüğü söylenebilir. Bu çerçevede statik analiz bulgularına göre geçiş ekonomilerinde kişi başına düşen gelirden bir birimlik artış yolsuzluğu %0,0371, dışa açıklık %0,0134, ekonomik özgürlük %0,0394 ve gelir vergisi oranı %0,0122 pozitif etkilemektedir. Dinamik analizin bulgularına göre yolsuzluğu negatif etkileyen iki değişken bulunmaktadır. Bunlardan ekonomik özgürlük yolsuzluğu %0,073 ve tüketim vergileri %0,108 negatif etkilemektedir. Diğer taraftan vergi gelirleri (0,064), kişi başına düşen gelir (0,056), ticari açıklık (0,073) ve gelir vergisi oranı (0,063) yolsuzluğu pozitif etkilemektedir.

Anahtar Kelimeler: Geçiş ekonomileri, Vergi yapısı, Yolsuzluk, Sabit etkiler, Sistem GMM

ABSTRACT

Economies that do not have a corporate tax system in their historical heritage have sought to establish a tax system with their independence. The tax structure means the financing free-market reforms of transition economies. The study aims to evaluate the current tax structure of 31



transition economies. Also, the relationship between corruption and total tax burden, GDP per capita, openness, economic freedom, corporate-income-consumption tax rates in 24 transition economies were examined to evaluate the tax structure and the effectiveness of the institutional structure of the tax system. Corruption is high-ranking in countries with a low economic freedom index. GDP per capita is lower in economies with high corruption. Bribery in transition economies is seen as a substitute for tax due to reasons such as high tax burden, low justice in income distribution, and institutional weakness of tax administrations. According to static analysis, a one-unit increase in income per capita in transition economies positively affects corruption at 0.0371%, openness at 0.0134%, economic freedom at 0.0394%, and income tax rate at 0.0122%. According to dynamic analysis, two variables negatively affect corruption. Economic freedom negatively affects the corruption index by 0.073% and excise taxes by 0.108%. On the other hand, tax revenues (0.064), per capita income (0.056), the trade deficit (0.073), and income tax rate (0.063) positively affect corruption.

Keywords: Transition economies, Tax structure, Corruption, Fixed effects, System GMM

EXTENDED ABSTRACT

This study first deals with the tax structure of 31 transition economies in the period 2010-2019, which consists of tax rates, tax tariffs, and tax revenues. In this context, to evaluate the components of the tax structure, an evaluation was made by relating tax rates and tax response, economic freedom with tax revenues, and finally corruption and GDP per capita. Then, the factors that add to the corruption index of 24 transition economies in the 2010-2019 period were analyzed with panel data analysis. While corruption is the dependent variable in the model, tax revenues (control variable), GDP per capita, commercial openness, economic freedom, corporate tax rate, income tax rate, and excise tax rate are included as independent variables. In this context, the scope of the study is to examine the tax structure of transition economies in the 2010-2019 period and then analyze the institutional determinants of the tax structure of 24 transition economies. In this context, the study aims to investigate whether the tax system is rationalized as financing the transition process. In other words, the first purpose is to examine the relationship of the tax structure in these countries with tax response, economic freedom, and corruption. Secondly, in countries where free-market institutions are not developed, factors affecting the problem of corruption, such as bribery as a substitute for taxes, are examined in the tax system.

In the study, tax rates, tax revenues, and tax tariffs are analyzed with descriptive and predictive statistical methods. Descriptive statistics, which is one of these methods, converts numbers and observations into descriptive indices. It is used to summarize, organize, and reduce many observations. Descriptive statistics are the best way to summarize data and interpret research results. On the other hand, inferential statistics are used to draw conclusions and make predictions in determining the similarities between the population and the sample. Additionally, many research questions require predictions about the universe from the sample.

According to the results, corruption is high in countries with a low economic freedom index. Similarly, GDP per capita is low in economies with high corruption. It can be said that bribery in transition economies is seen as a substitute for tax due to reasons such as high tax burden, low justice in income distribution, and the institutional weakness of tax administrations. Within this framework, according to the findings of static analysis, a one-unit increase in income per capita in transition economies positively affects corruption at 0.0371%, openness at 0.0134%, economic freedom at 0.0394%, and income tax rate at 0.0122%. According to the findings of the dynamic analysis, two variables negatively affect corruption. Among these, economic freedom corruption negatively affects 0.073% and excise taxes 0.108%. On the other hand, tax revenues (0.064), per capita income (0.056), trade deficit (0.073), and income tax rate (0.063) positively affect corruption.

The corruption perception index was used in the study to examine the institutionalization of the tax system. The relationship between economic freedom, which was examined in the first part, corruption, and GDP per capita was analyzed in the second part with panel data analysis. In this context, panel data analysis has been done with static and dynamic models. This is because the dynamic analysis does not neglect the periodic effect and the static analysis detects the annual effect. In static analysis, first, the F test, LR test, LM test, and ALM test were used to determine estimators. As a result of these tests, it was concluded that the pooled least squares method (PLSM) is invalid, and the random-effects (RE) model is valid. Then, the Hausman test was conducted to test the random effects model against the fixed effects (FE) model and the fixed effects estimator was decided upon. Variance, autocorrelation, and inter-unit correlation tests were performed for the three basic assumptions of the fixed effects estimator, and it was found that all three questions were present. For this reason, the Driscoll / Kraay fixed effects regression test was conducted, which gives consistent results against these problems. Additionally, the Arellano and Bover / Blundell and Bond system generalized moments (System GMM) estimators were used for dynamic panel analysis. The existence of autocorrelation in the model was checked by AR (1) and AR (2) statistics and it was concluded that there was no second-order autocorrelation. Using the Sargan test in the prediction tested the validity of the vehicle variables and it was concluded that it is appropriate.

1. Giriş

Etkili bir vergi yapısının amacı maliye politikası hedeflerine ulaşmak, toplumdaki gelir dengesizliklerini azaltmak ve iktisadi büyümeyi sağlamaktır. Bu kapsamda ülkelerin tarihsel mirası, toplumsal yapısı ve iktisadi kurumlarının gelişmişliği gibi faktörler vergi yapısının tesisinde etkili olmaktadır.

Geçiş ekonomileri, merkezden planlanan (ya da kolektivist) iktisadi yapıdan serbest piyasa ekonomisine geçen ülkeleri ifade etmektedir. Aralarında çeşitli farklar olmakla birlikte ülkeler, geçiş sürecinden itibaren hiperenflasyon, slumpflasyon ve depresyonla mücadele etmiştir. Bunun nedeni ülkelerin değişen pazar ilişkilerine uyum sağlama, serbest piyasaya yönelik kurumlar oluşturma ve bir iktisat politikası belirlemesi gerekliliğidir. Ülkelerin vergi sistemi, yapısı ve mükellefiyeti gibi konularda eksikliklerinin bulunması konjonktüre karşı maliye politikası izlemesini de engellemiştir. Dolayısıyla geçiş ekonomilerinin serbest piyasa deneyiminin olmaması da 2000'li yıllara kadar vergi sistemlerini oluşturmalarını geciktirmiştir.

Geçiş ekonomileri açısından vergi yapısı, kalkınmanın finansmanından daha çok geçiş sürecinin finansmanını ifade etmektedir. Bu ülkelerin ilk hedefi özelleştirmeler neticesinde artan işsizliğin neden olacağı sosyo-politik riskleri azaltmak, geçiş politikalarına toplumsal desteği artırmak ve serbest piyasaya yönelik küresel regülatörlerin önerdiği kurumsal yapıyı tesis etmektir.

Literatürde vergi yapısını ele alan birçok çalışma bulunmakta ve bu kavramı geniş bir şekilde açıklamaktadır. Bu çalışmalara örnek olarak Alt (1983) ve Gordon ve Li (2009) gösterilebilir.

Bu çalışmada 31 geçiş ekonomisinin vergi oranları, tarifeleri ve gelirleri çerçevesinde vergi yapıları ele alınacaktır. Çalışmanın amacı her bir ülke veya vergi örneğini ele almaktan daha çok genel olarak geçiş ekonomilerinin vergi yapısını değerlendirmek ve çeşitli endekslerle olan ilişkilerini ifade etmektir. Ek olarak, bu değerlendirmelerin tutarlılığını test edebilmek amacıyla statik ve dinamik panel veri analizi yapılmıştır. Çalışmanın kısıtı, ilgili ülkelerin verilerinin olmaması veya düzensiz oluşudur. Çalışmanın katkısı ise literatürde, bildiğimiz kadarıyla, geçiş ekonomilerinin vergi yapısını geniş bir örnekleme ele alan bir çalışmanın olmamasıdır. Araştırmacılar bu çalışmayı eleştirerek ve geliştirerek anakütleye yakın örnekleme sahip bir veri kümesiyle geçiş ekonomilerindeki vergi yapısını analiz edebilir.

Mevcut çalışma 4 bölümden oluşmaktadır. İlk olarak geçiş ekonomileri açısından vergi yapısının iktisadi ve mali önemi ele alınmıştır. Bu ekonomiler geçiş sürecinin başlangıcında az gelişmiş veya gelişmekte olan ülke özelliği göstermesi nedeniyle ilk başta az gelişmiş veya gelişmekte olan ekonomilere yönelik ifade edilen tespitlere yer verilecektir. Literatürde vergi yapısı ile ilgili yer alan niceliksel çalışmaların ardından ülkelerin vergi yapıları kapsamında vergi oranlarına, tarifelerine ve gelirlerine yer verilecektir. Ardından vergi tepkisi, ekonomik özgürlük ve yolsuzluk algısı gibi endekslerle ülkelerin vergi yapıları değerlendirilecektir. Son olarak geçiş ekonomilerinin vergi yapısı ile yolsuzluk ilişkisi, panel veri analiziyle incelenecek ve çalışma sonuç bölümüyle sonlandırılacaktır.

2. Vergi Sistemi, İktisadi Yapı ve Geçiş Ekonomileri

Vergi yapısı ile iktisadi yapı arasındaki uygunluk, mekân ve zaman itibarıyla uygunluk olmak üzere iki şekilde araştırılabilir. Mekân itibarıyla araştırma, çeşitli ülkelerin iktisadi yapıları arasında mevcut olan kopuklukların vergi sistemlerinde de benzeri farklılıklara neden olup olmadığının tespitine imkân tanımaktadır. Zaman itibarıyla uygunluk ise uzun dönemde vergi sisteminde meydana gelen dönüşümlere ve bu konuda iktisadi gelişme gereklerinin oynadığı rolü açıklamaktadır. Mali yapının oluşumuna katılan unsurlar arasında en karakteristiği vergi siste-

midir. Vergi sisteminin bileşimi ve tekniği iktisadi ve sosyal yapılara sıkı bir şekilde bağlıdır. Bu bağlılık vergide bulunması gereken verimliliğin de bir sonucudur: Vergi politikasının mali olmayan amaçlarının yanı sıra devlete ve kamu hizmetlerine yeterli kaynak toplama imkânı vermek zorundadır (fiskal amaç). Bu nedenle vergi sistemi gerçekçi olmalı, vergi kaynağına veya ülkenin iktisadi kalkınma derecesine ve gelir dağılımına uygun olması gerekmektedir (Brochier ve Tabatoni, 1971, s.71).

Maliye, bir bakıma iktisadın, siyasi kararlarla ortaya çıkan ve nitelikleri belirlenen insan ihtiyaçlarının giderilmesine ait bölümünü teşkil etmektedir. Oysaki ihtiyacın giderilmesi ile iktisadi gelişme arasında doğrudan bağlantı olmalıdır. Bu açıdan kamu hizmetlerinin artması ile iktisadi gelişme süreci, birlikte hareket eden bir süreçtir. Devlet, masraflarını kişilerden aldığı vergilerle karşıladığına göre kamu hizmetlerinde görülen bu gelişme ve değişimin gerektirdiği daha ağır yüklerle, insanlar ancak daha yüksek gelir düzeyinde dayanabilirler (Gürsoy, 1975, s.144). Bu açıdan vergi yapısını oluştururken kişi başına düşen GSYH'yi ve/veya vergi kapasitesi açısından GSYH seviyelerini dikkate almak gerekmektedir.

Diğer taraftan kamu harcamalarının finansmanında dış kaynaklar arızı ve güvenilemez olduğuna göre iktisadi kalkınmayı finanse etmek üzere iç finansman kaynaklarından en önemlisi olan vergilere ağırlık verilmesi gerekmektedir. Verginin karşılıksız ve cebri bir kamu geliri oluşu, mali hedefler dışında ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesinde de etkin bir müdahale aracı taşıması, devletleri kamu gelirlerinden yararlanmaya zorlamaktadır. Bununla beraber kalkınmanın finansmanında vergi politikasından yararlanmak beraberinde çeşitli güçlükler getirmektedir, (i) Gelir seviyesi düşük olan ekonomilerde sermaye birikimi de yetersiz olması nedeniyle harcamalar yoluyla büyümeyi artırma kapasitesi zayıftır. (ii) Vergi ödeme gücü olmayan ekonomilerde vergi politikasına ağırlık vererek kalkınmayı finanse etmek iktisadi bakımdan negatif sonuçlara neden olabilir. Vergi yükünün marjinal tasarruf eğilimi yüksek olan kesimlerde yığılması vergi tepkisine yol açarak tasarrufları ve yatırımları azaltabilir veya tasarruf fazlalıklarını iktisadi kalkınma dışında kullanmalarına neden olabilir. (iii) Vergi yükünün marjinal tüketim eğilimi yüksek olan kesimlerde yığılması durumunda ise politik sorunlar ortaya çıkabilir. Kişi başına düşen gelirin düşük ve işsizliğin yüksek olduğu bu ekonomilerde vergi yükünün hane halkında yoğunlaşması iktisadi daralmayla sonuçlanabilir. (iv) Kalkınmanın finansmanında vergi politikalarını varlıklı kesime yönlendirmek, uygulamada mümkün olmayabilir. Bu ekonomilerde varlıklı kesimin aynı zamanda siyasi iktidarda olması, kendilerini vergilendirmesi gerekeceği anlamına gelmektedir. Ancak mali olaylar sosyolojik açıdan incelendiğinde böyle bir sonucun gerçekçi olmadığı görülmektedir (Türk, 1967, s.269-271).

Vergilemenin maddi ve psikolojik bakımdan karşılaştığı söz konusu güçlükler ve tepkileri azaltmaya yönelik faktörlerin başında vergi tekniği gelmektedir. Bu nedenle vergi tekniğinde iktisadilik prensibini dikkat alan rasyonel kararlar almak oldukça önemlidir. Vergileme ile izlenen amaçların dışında vergi tekniğinin bağlı olduğu iki husus daha vardır: Bunlardan biri vergi sisteminin nasıl olması gerektiği konusundaki vergileme ilkeleri; diğeri ise vergilemenin uymak zorunda olduğu, tarihsel gelişimin akışı içinde oluşan, hukuki ve iktisadi şartlardır. Birinci hususun kapsamında, ülkelerin kendilerine özgün vergi zihniyeti, vergi ahlakı ile kamu maliyesinin görev sahası ve amaçları hakkındaki düşüncesi yer almaktadır. İkinci husus ise devlet rejimi ve ekonomik düzen ile bunlara bağlı olan idari ve yasal örgütleri, egemen olan işletme şekilleri ile bunların muhasebe sistemleri gibi alanları kapsamaktadır. Dolayısıyla hukuk düzeni ve iktisadi sistem ne kadar gelişmiş olursa vergi tekniğinin işlevleri de o nispette rasyonel gerçekleşecektir (Schmölders, 1976, s.81-82).

Geçiş ülkelerinin bir vergi sistemi tecrübesinin sınırlı olması onları politika transferi yoluyla vergi sistemi kurmaya zorlamıştır. Böyle bir zorunluluk ülkeleri, geçişin ilk yıllarında, batı ülkelerinin maliye politikalarında belirledikleri ideal tipleri almaya yöneltmiştir. Ancak bu politikaların uygulanmaya çalışılması çeşitli siyasi-toplumsal-iktisadi buhranlara neden olmuştur. Bunun yanında serbest piyasa sistemine uygun bir iktisadi yapı kurmadan vergi yapısının kurulması, yolsuzluğu artırmış ve vergi sisteminin kurumsallaşmasını negatif etkilenmiştir. Bir diğer ifadeyle kısa sürede tekrar ideal tip öncesi döneme dönmüş ve reformların makroekonomik değişkenlere yansımaları 2000'li yıllara ertelenmiştir. Neumark (1948, s.276)'a göre böyle bir sonucun nedeni, ülkelerin aldığı ideal tipleri kendi milli özelliklerine göre değiştirmeden doğrudan almaları neden olmaktadır. Bu nedenle vergi yapısına, vergi idaresinin ve denetimin etkinliği gibi genel vergi çevresinin (tax environment) uygun olması gerekmektedir (Due, 1967, s.651). Özellikle gelişmekte olan ülkelerde kayıt sistemi zayıf ve dış ticaret sınırlı sayıdaki gümrükten yapıldığından kontrolü kolaydır. Bu nedenle dış ticaret önemli bir vergi kaynağı olmuştur. Bu şekilde artırılacak vergi kapasitesinin yanı sıra bu kapasiteden yararlanabilmek için etkin bir vergi idaresinin de olması gerekmektedir. Bu çerçevede vergi idaresinin etkinliğini belirleyen çeşitli siyasal, sosyal ve ekonomik nedenler vardır. Sosyal açıdan bakıldığında, etkin bir hukuk ve denetim sisteminin ve kamu sektöründeki yapılanmanın güçlü olmaması, mükellef ve idarenin beraberce sorumlu olduğu yolsuzluk ve rüşvet eğilimlerini ortaya çıkarabilir. Diğer taraftan vergi idaresi basit ve istikrarlı bir gelir düzeyi sağlayacak yapıya sahip olmalıdır. Dolayısıyla az gelişmiş ülkelerin genellikle etkin ve güvenilir bir vergi idaresine sahip olmaması nedeniyle karmaşık olmayan, basit ve anlaşılır bir vergi sistemi oluşturmalıdır. Böylece yolsuzluğu engelleyerek vergi gelirlerini artırabilir (Pınar, 2010, s.179-180). Mevcut çalışmada ele alınan 31 geçiş ekonomisinin 21'inin (%68'inin) düz oranlı tarifeyi tercih etmesi, söz konusu ilişkiyle açıklanabilir.

Teoride yer alan söz konusu tespitler, geçiş ekonomilerinin başlangıç koşullarında az gelişmiş ülke görünümünde olması nedeniyle benzerlik göstermektedir. Ülkelerin başlangıç koşullarında özel sektörün neredeyse olmaması ve işsizliğin yüksek olması nedeniyle vergi tabanı daralmış ve geçiş sürecine politik desteğin artmasına yönelik popülist kamu harcamalarını artırma yoluna başvurmuşlardır. Ancak özellikle Çin, Estonya, Letonya ve Litvanya gibi ülkeler doğrudan yabancı yatırımlara ağırlık vererek toplumdaki vergi baskısını azaltmak istemişlerdir.

3. Geçiş Ekonomilerinde Vergi Yapısı

Geçiş ekonomileri bağımsızlıklarının ilk yıllarında ideal/örnek bir vergi sistemi arayışına girmişlerdir. Tarihsel vergi sistemlerinde olduğu gibi bu ekonomiler de zamanla vergi sistemlerinde yer alan verimsiz unsurları kaldırdığı ölçüde etkili bir vergi sistemi kurabilmişlerdir.

Geçiş ekonomilerinin vergi oranlarında genellikle gelir vergisi ve diğer taraftan sosyal güvenlik işveren payı oranı yüksektir. İlgili ekonomilerin gelir vergisi ortalamaları AB ve OECD ortalamalarının altında iken sosyal güvenlik işveren payı AB ve OECD ortalamalarının üstünde yer almaktadır. Vergi tarifeleri açısından ise çoğunlukla düz oranlı tarife benimsemişlerdir. Ülkelerin vergi yapılarındaki genel görünüm, tüketim ve sosyal güvenlik katkı paylarına dayandıkları yönündedir.

Belirtilen vergi oranları, üst dilimde yer alan (marjinal) oranlar olup küresel vergi kurumlarında belirtilen şekliyle kullanılmıştır.

3.1. Vergi Oranlarının Yapısı

Ülkeler vergi oranları vasıtasıyla bir vergi yapısı kurmakta ve kamu hizmetlerini belli sınırlar dahilinde bu oranlarla finanse etmektedir. Geçiş ekonomileri için vergi oranları da kurulan yeni mali sistemin temel unsuru olarak gelir dağılımında adaletin sağlanması, sermaye birikiminin olması ve sosyal güvenlik sisteminin kurulmasında katkıda bulunacaktır.

Tablo 1, vergi oranlarının yapısını göstermektedir. Ülkelerin kişi başına düşen GSYH, sermaye birikimi, doğrudan yabancı yatırımlar ve kaynak zengini olmasına göre vergi oranları farklılaşmaktadır.

Tablo 1: Geçiş Ekonomilerinde Vergi Oranlarının Yapısı (2020)

Ülkeler	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Sosyal Güvenlik Payı (Çalışan)	Sosyal Güvenlik Payı (İşveren)
Arnavutluk	23	15	20	10	15
Azerbaycan	25	20	18	3	15
Belarus	13	18	20	1	34
Bosna-Hersek	10	10	17	31	11
Bulgaristan	10	10	20	14	19
Çekya	22	19	21	11	34
Çin	45	25	13	11	29
Ermenistan	23	18	20	0	0
Estonya	20	20	20	4	33,8
Gürcistan	20	15	18	2	2
Hırvatistan	36	18	25	20	17
Karadağ	9	9	21	24	10
Kazakistan	10	20	12	0	4
Kırgızistan	10	10	12	10	17
Kosova	10	10	18	5	5
Letonya	31	20	21	11	24,1
Litvanya	20	15	21	20	1,8
Macaristan	15	9	27	19	21
Makedonya	10	10	18	28	0
Moğolistan	10	10	10	12	15
Moldova	12	12	20	11	23
Özbekistan	12	8	15	7	25
Polonya	17	19	23	14	22
Romanya	10	16	19	35	2
Rusya	13	20	20	0	30
Sırbistan	10	15	20	20	17
Slovakya	25	21	20	13	35
Slovenya	16	19	22	22	16
Tacikistan	13	23	18	1	25
Türkmenistan	10	20	15	0	20
Ukrayna	18	18	20	0	22
AB	37	20	21	15	21
OECD	41	23	19	12	21
Dünya	31	23	15	9	15

Kaynak: home.kpmg/xx/cn/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online.html, <https://taxsummaries.pwc.com/>

Tablo 1’de vergi oranları, ülkelerin ilerleme seviyelerine göre farklılık göstermektedir. Genel olarak bakıldığında vergi tabanı yüksek olan Estonya, Letonya, Litvanya, Hırvatistan ve Çin gibi ekonomilerde gelir vergisi oranları yüksek belirlenmiştir. Özellikle doğrudan yabancı yatırım akımları yüksek olan bu ekonomilerin kurumlar vergisi oranlarındaki düşüklük veya istisnaların olması, sosyal güvenlik işveren payı ile ikame edilmektedir. Örneğin Estonya ve Letonya’da kurumlar vergisi alınmamakta ancak sosyal güvenlik işveren payı nispeten yüksek (%34) belirlenmiştir.

Sosyal güvenlik işveren payının yüksek olduğu Belarus, Rusya ve Slovakya gibi ekonomilerin ortak özelliği ise kamu mülkiyetli işletmelerin fazlalığıdır. Ek olarak yine bu ülkelerde sosyal güvenlik işçi primi oranları nispeten düşük belirlenmiştir. Ancak ülkeler işçi primlerindeki bu düşüklüğü, dolaylı vergi oranlarını yüksek belirleyerek ikame etmiştir. Diğer taraftan vergi tabanı dar ve kaynak zengini olan ülkelerin vergi oranlarında nispeten düşüklük görülmektedir. Azerbaycan, Kazakistan ve Kırgızistan gibi kaynak zengini olan bu ekonomilerde tüm vergi oranları AB ve OECD ortalamasının altında yer almaktadır. Geçiş ekonomilerinin vergi oranları ortalamasında ise gelir vergisi (%23), kurumlar vergisi (%18), dolaylı vergi (%18) ve sosyal güvenlik işçi primi (%9) oranları, AB ve OECD ortalamasının altındayken sosyal güvenlik işveren primi (%22) OECD ortalamasının üzerindedir.

3.2. Vergi Tarifesinin Yapısı

Vergi tarifesi, değişik vergi oranlarının uygulandığı oranlar dizisini ifade etmektedir. Burada oranlar, matraha göre artmakta veya azalmaktadır. Vergi matrahı arttıkça vergi ödeme gücünün de artması gerektiği günümüzde kabul görmektedir. Bu görüşe göre, matrahın marjinal biriminin mükellefler için önemini değişik olduğu ve matrah yükseldikçe matrahın marjinal biriminin faydasının azalacağı veya matrahın azalması halinde de matrahın son biriminin faydasının artması kabul edilmektedir. Matrah yükseldikçe vergi oranının arttığı tarifelere artan oranlı tarifeler adı verilmektedir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2007, s.208). Düz oranlı tarifede ise alınacak vergi miktarının hesaplanmasında matraha uygulanacak oran daima aynı olmaktadır. Bir diğer ifadeyle düz oranlı vergiler, vergi oranı ile vergi matrahı arasında bir ilişkinin olmadığı vergilerdir (Şen ve Sağbaş, 2017, s.131). Bununla birlikte artan oranlı vergi tarifesinde yer alan en küçük oranın ilgili bulunduğu matrah ile en büyük oranın ilgili bulunduğu matrah arasındaki farka uzunluk farkı; vergi tarifesinin en düşük oranı ile en yüksek oranı arasındaki farka ise yükseklik farkı denilmektedir (Akdoğan, Kırbaş ve Eyüpgiller, 1986, s.190).

Tablo 2, geçiş ekonomilerinin vergi tarifesi hakkında genel bilgileri içermektedir. İlgili ülkelerin ortak özelliği düz oranlı tarifeyi benimsemiş olmaları ve artan oranlı tarife kullanan ülkele- rin, Çin hariç, düşük gelirli lehine yükseklik ve uzunluk farklarını belirlemeleridir.

Tablo 2: Geçiş Ekonomilerinde Vergi Tarifelerinin Yapısı (2021)

Ülkeler	Vergi Tarifesi	Yükseklik ve Uzunluk Farkı
Arnavutluk	Artan oranlı	2014-2020 yılları arasında yükseklik farkı sabitken uzunluk farkı artmıştır.
Azerbaycan	Düz Oranlı	
Belarus	Düz oranlı	
Bosna-Hersek	Düz oranlı	
Bulgaristan	Düz oranlı	
Çekya	Düz oranlı	
Çin	Artan oranlı	2015-2020 yılları arasında yükseklik farkı sabitken uzunluk farkı azalmıştır.

Ermenistan	Düz oranlı	2020 yılında düz oranlı tarifeye geçilmiştir. 2020 öncesi yükseklik farkı artarken uzunluk farkı azalmıştır.
Estonya	Düz oranlı	
Gürcistan	Düz oranlı	
Hırvatistan	Artan oranlı	Yükseklik ve uzunluk farkı sabittir.
Karadağ	Düz oranlı	
Kazakistan	Düz oranlı	
Kırgızistan	Düz oranlı	
Kosova	Artan oranlı	Yükseklik ve uzunluk farkı sabittir
Letonya	Artan oranlı	2019 yılında artan oranlı tarifeye geçilmiştir. Yükseklik ve uzunluk farkında herhangi bir değişiklik yoktur.
Litvanya	Artan oranlı	2019 yılında artan oranlı tarifeye geçilmiştir. Yükseklik farkı artarken uzunluk farkı sabit kalmıştır.
Macaristan	Düz oranlı	
Makedonya	Artan oranlı	2019 yılında artan oranlı tarifeye geçilmiştir. Yükseklik ve uzunluk farkında herhangi bir değişiklik yoktur
Moğolistan	Düz oranlı	
Moldova	Düz oranlı	
Özbekistan	Düz oranlı	
Polonya	Artan oranlı	2015-2020 yılları arasında yükseklik farkı sabitken uzunluk farkı sabittir.
Romanya	Düz oranlı	
Rusya	Düz oranlı	
Sırbistan	Düz oranlı	
Slovakya	Artan oranlı	Yükseklik ve uzunluk farkı sabittir.
Slovenya	Artan oranlı	Yükseklik farkı sabitken uzunluk farkı artmıştır.
Tacikistan	Düz oranlı	
Türkmenistan	Düz oranlı	
Ukrayna	Düz oranlı	

Kaynak: PKF (2015); Pwc (2018); PKF (2019); PKF (2020); dits.deloitte.com/#TaxGuides; home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online.html

Geçiş ekonomilerinde artan oranlı tarife kullanan ülkeler Arnavutluk, Çin, Ermenistan, Kosova, Letonya ve Slovenya'dır. Bu ülkelerde aynı zamanda vergi yükü de nispeten daha düşük olup yükseklik ve uzunluk farkı açısından düşük gelirli aleyhine vergi tarifelerini şekillendiren sadece Çin olmuştur.

Geçiş ekonomilerinin büyük bir çoğunluğu düz oranlı tarife benimsemiştir. Düz oranlı tarifelerin önemine yönelik Keen, Kim ve Varsano (2006) yapılan çalışmada, düz oranlı tarifelerin verginin ikame etkisini azaltarak çalışma, yatırım yapma ve vergi uyumunu teşvik edeceği; vergi kaçırmayı ise azaltacağı ifade edilmiştir.

Geçiş sürecinden sonra vergi reformunu ilk gerçekleştiren ülkeler olan Letonya, Litvanya ve Estonya'da vergi oranları yüksek belirlenirken, 2001'de Rusya ile başlayan ikinci vergi reformu hareketlerinde vergi oranları düşük belirlenmiştir. Gelir vergisi oranları, Arnavutluk, Azerbaycan, Ermenistan, Letonya, Hırvatistan, Slovakya ve Çin'de %20'ler üzerindeyken geriye kalan ülkelerde Hall-Rabushka (1983) modelinde önerilen %19 düzeyinin oldukça altındadır. Buna karşılık kurum gelirleri üzerinden alınan düz oranlı vergi hadleri Rusya, Ukrayna ve Kazakistan ile gelir kaybı tehdidi nedeniyle çekingen davranan Moğolistan, Çekya ve Slovakya ilk reform dalgasındaki ülkelere kıyasla daha yüksektir. Ülkelerin çoğunluğunda gelir üzerinden tek oranlı bir vergi alınmaktadır; ancak, farklı gelir kaynakları üzerinde uygulanan vergi oranları her zaman

aynı değildir. Başka bir ifadeyle, kurumlar vergisi ile gelir vergisi oranları genel olarak birbirinden farklıdır. Düz oranlı gelir vergisi reformu yapan ülkeler içinde yalnızca Estonya, Bosna-Hersek, Moldova, Ukrayna, Moğolistan, Slovakya, Romanya, Kırgızistan, Makedonya, Karadağ, Arnavutluk ve Bulgaristan'da kişisel gelir vergisi ile kurumlar vergisi oranı aynıdır (Tablo 1). Kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinin eşit olduğu tek ülke Moğolistan'dır. İlgili ülkelerde daha önceleri devrede olan kapsamlı gelir vergisinde yaygın olan istisna, muafiyet ve indirimler asgari düzeye indirilerek, gelir vergisi sistemi basit ve geniş tabanlı bir hale getirilmiştir. Vergi sisteminin basit bir hale gelmesinde düz oranlı yapıya geçişin yanı sıra nüfusun büyük bir kısmını kapsayacak büyüklükte bir "kişisel muafiyet" uygulamasının devreye sokulup yürürlükteki vergi indirimlerinin sınırlı bir düzeyde tutulmasının rolü büyüktür. Ancak kişisel muafiyet uygulamaları düz oranlı gelir vergisi uygulamalarını "oransal" olmaktan çıkarıp, azalan oranlı (degressive) bir yapıya dönüştürmektedir (Vural, 2010, s.186).

3.3. Vergi Gelirlerinin Yapısı

Geçiş ekonomilerinin vergi gelirlerinin genel yapısına bakıldığında dolaylı vergi gelirlerinin payının oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Geçiş ülkeleri arasında gelişmişlik düzeyi yüksek olan ülkelerde de benzer bir görünüm bulunmaktadır. Diğer taraftan kaynak zengini olan ülkelerde diğer gelirler olarak belirtilen kaynak gelirleri dolaylı vergi gelirlerine yakın veya üzerindedir.

Tablo 3, geçiş ekonomilerinde vergi gelirlerinin yapısını göstermektedir.

Tablo 3: Vergi gelirlerinin Yapısı (2019)

Ülkeler	Vergi Geliri (GSYH %)	Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler	Gelir, kar ve sermaye kazançları üzerindeki vergiler	Uluslararası ticaretteki vergiler	Diğer Vergiler	Sosyal Katkılar	Hibeler ve diğer Gelirler
Arnavutluk	17,77	52,29	14,35	4,2	0,74	18,68	9,73
Azerbaycan	13,78	16,86	13,75	2,73	1,03	7,03	58,6
Belarus	16,84	32,04	5,51	11,48	3,83	34,53	12,62
Bosna-Hersek	20,2	43,51	5,67	2,66	1,42	37,64	9,87
Bulgaristan	19,54	44,36	15,63	0,39	0,15	23,21	0
Çekya	14,46	28,71	15,8	1,13	0,15	45,88	9,16
Çin	9,7	51,95	22,91	2,19	0,05	30,18	13,62
Ermenistan	18,09	38,98	25,71	4,18	10,57	10,49	12,18
Estonya	20,15	36,17	20,45	0,09	..	31,4	11,96
Gürcistan	17,43	53,68	23,51	2,91	1	19,68	12,05
Hırvatistan	20,74	45,99	7,9	1,64	0,73	31,37	4,88
Karadağ	..	..	..	..	..	..	..
Kazakistan	12,73	25,89	32	14,12	1,07	3,07	24,95
Kırgızistan	17,27	35,28	10,95	9,67	0	17,87	26,22
Kosova	..	..	..	..	..	..	..
Letonya	21,3	41,16	10,74	0,38	0,46	30,96	16,34
Litvanya	17,94	33,99	20,68	0,79	0,24	33,03	12,43
Macaristan	22,12	36,05	18,43	0,84	1,21	32,82	11
Makedonya	17,29	41,76	17,47	3,67	1,06	29,07	11,59
Moğolistan	16,82	32,48	16,66	6,62	1,89	16,69	25,67
Moldova	16,5	47,47	4,4	4,54	0,13	28,92	14,54
Özbekistan	13,93	33,99	19,72	9,34	0	22,54	14,4

Polonya	16,56	35,62	13,13	0,7	0,72	39,37	...
Romanya	17,13	36	18,53	0,96	0,18	31,88	13,06
Rusya	13,51	23,55	3,86	19,22	0,06	23,63	29,68
Sırbistan	20,05	44,12	9,24	4,5	0,02	34,55	7,57
Slovakya	17,17	30,71	17,03	0,37	0,06	37,04	..
Slovenya	19,23	34,42	12,24	1,04	1,65	39,05	..
Tacikistan	8,86	54,83	2,79	13	1,14	15,85	12,4
Türkmenistan	..	..	..	..	..	..	..
Ukrayna	16,81	32,97	12,87	3,61	0,11	31,92	18,55

Kaynak: <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>

Tablo 3, Tablo 1 ve 2 ile değerlendirildiğinde, geçiş ekonomilerinde gelir vergisi oranları yüksek olsa dahi vergi geliri açısından aynı derecede bir pay görülmemektedir. Vergi mevzuatında yer alan gelir ve kurumlar vergisi istisna ve muafiyetleri neticesince yabancı yatırımların teşvikini sağlanması bu duruma bir neden olarak gösterilebilir. Genel olarak ekonomilerde dolaylı vergilerin payının yüksek olduğu görülmektedir. Bu ülkelerden Tacikistan, Arnavutluk ve Çin toplam gelirler içinde %50'den fazla dolaylı vergi payına sahip olan ülkeler olarak öne çıkmaktadır.

Sosyal güvenlik katkı payları oranları yüksek olan Çekya, Slovakya ve Slovenya gibi ülkelerde ise sosyal katkı gelirleri dolaylı vergilerin de üzerinde seyretmektedir. Dış ticaret vergi gelirleri yüksek olan ülkeler ise genel olarak kaynak zengini olan ülkelerdir. Bu ülkelerden özellikle Azerbaycan %58 pay ile öne çıkmaktadır.

Geçiş ekonomilerinin ortalamasına bakıldığında vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı %8-22 arasıdır. Ayıca mali yapının dolaylı vergilere ve sosyal katkı paylarına dayandığı ifade edilebilir.

4. Literatürde Vergi Yapısı

Literatürde vergi sistemi ile iktisadi büyümeyi ilişkilendiren birçok çalışma yer almaktadır. Bu kısımda niceliksel analiz yapan çalışmaların değişkenler itibariyle ortak bulgularına yer verilecektir.

Kaldor'a göre (1980), vergi sisteminin etkinliği, sadece hukuki regülasyonlarla değil aynı zamanda vergi kurumlarının etkin olmasıyla da ilgilidir. Geçiş ekonomilerinde Estonya, Litvanya, Letonya ile Çekya ve Slovakya'nın (Kadife Devrim) bağımsızlıklarını politik kargaşa olmadan gerçekleştirmesi ve AB'yi ideal tip olarak görmesi gibi nedenlerden dolayı, kurumsal yapılarını nispeten daha hızlı kurabilmişlerdir. Diğer taraftan Slovenya, Hırvatistan, Bosna-Hersek, Kosova, Makedonya, Özbekistan ve Tacikistan gibi ülkelerde yaşanan savaşlar ve diğer siyasi nedenler kurumların tesisini geciktirmiş ve kamu kaynakları verimsiz alanlara tahsis edilmiştir.

Vergi idaresinin etkinliğini, vergi sisteminin vazgeçilmez bir unsuru olarak gören çalışmalar, vergi reformlarına toplumsal destek sağlanamaması nedeniyle reformların başarısız sonuçlandığını ve vergi gelirlerindeki düşüklüğü idarenin etkin olmamasından kaynaklandığını ifade etmektedir (Edwards, 1992; Jantscher Silvani ve Vehorn., 1991; Kornai, 1990).

Vergi oranları ile iktisadi büyüme arasında negatif ilişki olduğu ileri süren çalışmalar genellikle vergi oranlarındaki yüksekliğin tasarrufu ve üretimi yavaşlatıp büyüme ile ters yönde hareket ettiği bulgusuna ulaşmışlardır (Barro, 1991; Dackehag ve Hansson, 2012; Easterly ve Rebelo, 1993).

Dolaylı ve doğrudan vergi gelirleri ile sosyal güvenlik katkı paylarının kişi başı GSYH arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu bulgusuna ulaşan çalışmalar özellikle kişi başına düşen gelir ve yoksulluk sorunuyla vergi yapısını ilişkilendirmiştir (Chelliah, 1971; Tosun ve Abizadeh, 2005).

Yolsuzluk ile büyüme arasındaki ilişki, diğer çalışmalara benzer şekilde, literatürde sıklıkla vurgulanmıştır. Çalışmaların bulgularına göre yolsuzluğun iktisadi büyüme üzerinde doğrudan ve kısa/uzun vade fark etmeksizin negatif etkilediğini ifade etmektedirler. Ek olarak niceliksel analizlerin bulgularına göre ülkelerin GSYH'si ve kişi başına düşen GSYH'si yükseldikçe yolsuzluğun azaldığını vurgulamışlardır. Bu açıdan yolsuzluğun büyümeye olan etkisi değil GSYH'nin yolsuzluğa etkisinin araştırılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Dolayısıyla vergi yapılarının tesisinde yolsuzluğun değil yoksulluğun önemli bir engel olduğu ifade edilmiştir (Lui, 1996; Paldam, 2001; Piplica ve Covo, 2011; Treisman, 2000).

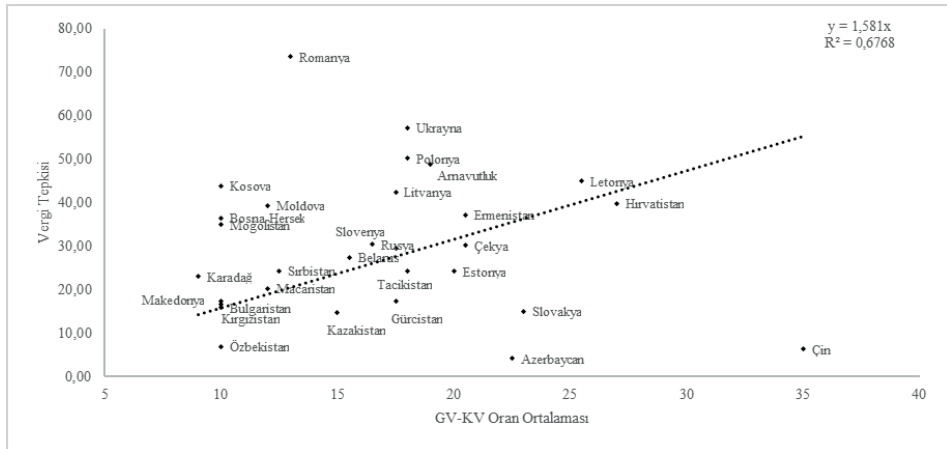
Yukarıda ifade edilen ve aynı zamanda yolsuzluğa etki eden faktörleri de oluşturan bu çalışmalar, kişi başına düşen gelirin artması ve ekonomik özgürlükler gibi değişkenlerin yolsuzluğu azaltacağını savunmaktadır. Bununla birlikte Saha, Gounder ve Su (2009)'ya göre ekonomik özgürlüklerin artması yolsuzluğu doğrudan azaltmamakta; bunun diğer kurumlarla desteklenmesi gerektiğini vurgulamışlardır.

5. Geçiş Ekonomilerinde Vergi Yapısının Değerlendirilmesi

Bu kısımda, 31 ülkenin vergi yapısını değerlendirmeye imkân tanıyan vergi tepkisi, ekonomik özgürlük endeksi ve yolsuzluk algısı endeksi gibi göstergeler arasındaki ilişkiler incelenecektir. Bu kapsamda ilk olarak gelir vergileri oranları ile vergi tepkisi karşılaştırılmıştır. Bunun nedeni vergi oranlarının mükellefler üzerinde neden olduğu tepkinin görülmesinin amaçlanmasıdır. Ardından ekonomik özgürlük endeksi ile vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı karşılaştırılacaktır. Böyle bir kıyaslanmanın yapılma nedeni, geçiş ülkelerinin serbest piyasa sistemini tercih etmelerinin ardından iktisadi ilerlemelerini görebilmek ve bu ilerlemeyi başarmış ekonomilerin vergi yükünü artırarak mali amacın negatif etkilenmesine neden olduğunu değerlendirebilmektedir. Son olarak niceliksel çalışmalarda sıklıkla incelenen kişi başına düşen GSYH ile yolsuzluk arasındaki ilişki ele alınacaktır. Böylece kişi başına düşen GSYH arttıkça yolsuzluğun azalacağına yönelik literatür ile geçiş ekonomilerindeki ilişkinin uyumu değerlendirilecektir.

Şekil 1'de geçiş ekonomilerinde gelir ve kurumlar vergisi ortalamasının vergi tepkisiyle karşılaştırılması yer almaktadır.

Şekil 1: Geçiş Ekonomilerinde Vergi Oranı ve Tepkisi

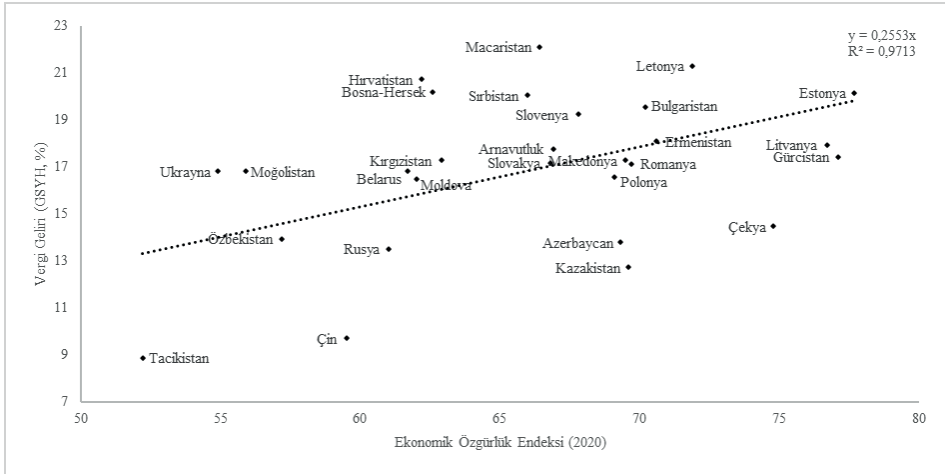


Kaynak: www.enterprisesurveys.org/en/graphing-tool.

Şekil 1'de R^2 değeri (0,6768) oldukça yüksek olmakla birlikte, vergi oranları ile vergi tepkisi arasında doğrudan bir ilişki olmadığı söylenebilir. Vergi tepkileri, sadece vergi oranları açısından değil, bir bütün olarak vergi sistemi kapsamında değerlendirildiğinde bu sonuç oldukça normaldir. Şekildeki vergi tepkisi, özel sektör temsilcilerinin devletin vergi mevzuatında yaptığı düzenlemeleri anlamada geçirdiği süre, vergi oranlarını ve vergi idaresini ticari faaliyetlerindeki en önemli engel olarak görmesi ve yoğun bürokratik işlemlerin varlığını esas almaktadır. Dolayısıyla bu ekonomilerde vergi oranları düşük olsa bile toplumun vergi tepkisi yüksek olabilmektedir. Azerbaycan ve Çin'de ise vergi ortalamaları yüksek olsa bile vergi tepkisinin düşük çıkması sosyal güvenlik çalışan katkı paylarındaki düşüklükle açıklanabilir.

Şekil 2, vergi tepkilerini de etkileyen ekonomik özgürlük endeksi ve vergi geliri/GSYH arasındaki ilişkiyi göstermektedir.

Şekil 2: Ekonomik Özgürlük ve Vergi Gelirleri

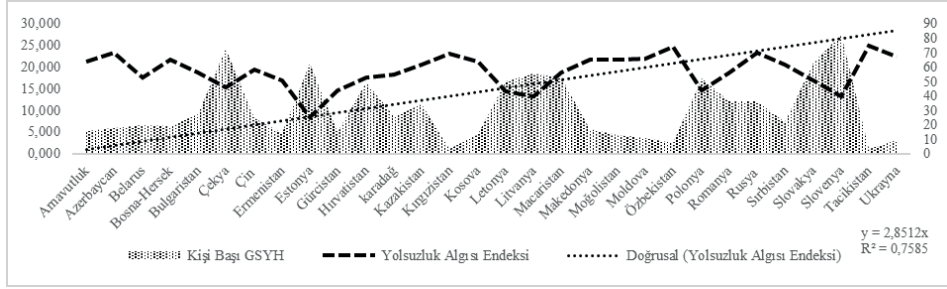


Kaynak: www.heritage.org/index/ranking.

Ekonomik özgürlük endeksi, mülkiyet hakları, kamu bütünlüğü, vergi yükü, kamu harcaması, mali sağlık, çalışma özgürlüğü, işgücü özgürlüğü, parasal özgürlük, ticaret özgürlüğü, yatırım özgürlüğü, finansal özgürlük ölçütlerinin toplamından oluşmaktadır. Bu kapsamda bürokratik sürecin neden olduğu işlem maliyetinin yüksekliği, mülkiyet haklarının zayıflığı, regülasyonların etkisizliği ve serbest piyasanın temel niteliklerinden yoksun olunması gibi nedenler ülkelerin ekonomik özgürlüklerini negatif etkilemektedir. Şekil 2'de ekonomik özgürlük endeksi düşük olan ekonomiler aynı zamanda vergi oranları düşük olsa dahi vergi tepkisi yüksek olan ekonomiler olduğu görülmektedir. Bu açıdan Şekil 1 ve 2 birlikte değerlendirildiğinde genel vergi yükü (vergi gelirleri/GSYH) yüksek olan Gürcistan, Estonya, Litvanya ve Letonya gibi ülkelerde vergi tepkisi nispeten daha az ve ekonomik özgürlük endeksi nispeten daha fazla olduğu görülmektedir. Baltık ülkelerindeki bu pozitif görünümün yanında yer alan Gürcistan'ın özellikle AB'ye üye olma hedefi neticesinde bölge ülkelerinden farklılaşmaktadır. Ek olarak değişkenler arasındaki ilişkinin gücünün gösteren R^2 değeri 0,9713'tür. Bir diğer ifadeyle ekonomik özgürlük endeksi, vergi gelirlerini %97 oranında etkilemektedir.

Ekonomik özgürlük endeksi düşük ve vergi tepkisi yüksek olan Ukrayna, Rusya, Özbekistan, Arnavutluk, Azerbaycan, Bosna-Hersek, Kırgızistan, Kosova ve Belarus gibi ülkelerde aynı zamanda yolsuzluk yüksek ve kişi başına düşen GSYH düşüktür. Bu husus Şekil 3'te belirtilmiştir.

Şekil 3: Yolsuzluk ve Kişi Başı GSYH (2020)



Kaynak: data.worldbank, www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl.

Şekil 3, kişi başına düşen GSYH (2010 baz yılı) ile yolsuzluk algısı endeksinin göstermektedir. Şekil 3'ün sol sütununda kişi başına düşen GSYH, sağ sütunda ise yolsuzluk algısı endeksi bulunmaktadır. Şekilde görüldüğü üzere söz konusu iki değişken arasında ters orantılı bir ilişki bulunmaktadır; kişi başına düşen GSYH arttıkça yolsuzluk nispeten azalmaktadır. Ek olarak yolsuzluk endeksi, kişi başına düşen GSYH'yi %76 oranında etkilemektedir.

Şekil 1, 2 ve 3 birlikte değerlendirildiğinde ekonomik özgürlük endeksi düşük olan ülkelerde yolsuzluk da yüksek seyretmektedir. Benzer şekilde yolsuzluğun yüksek olduğu ekonomilerde kişi başına düşen GSYH düşüktür. Vergi yükünün yüksek, gelir dağılımında adaletin düşük ve vergi idarelerinin kurumsal zayıflığı gibi nedenlerden dolayı geçiş ekonomilerinde rüşvet, verginin ikamesi olarak görüldüğü söylenebilir. Yolsuzluğun önemli nedenlerinden olan rant kollama, tarife kollama, teşvik kollama ve içerden öğrenenlerin ticareti bu ülkelerde yaygındır. Bunun nedeni Cariolle (2018) ve Kaufmann ve Siegelbaum (1997) çalışmalarına göre, geçiş süreci öncesinde merkezi planlamada yer alan bürokratların, yeni sistemde parlamentoda siyasi olarak yer alması ve böylece özelleştirmelerden, vergi muafiyeti ve istisnalarından ayrıcalıklı olarak yararlanmalarıdır.

6. Niceliksel Analiz

Bu kısımda değişkenler arasındaki yıllık ilişki statik analizle, dönemsel ilişki ise dinamik analizle incelenecektir. Bunun nedeni, statik modellerde cari yıl etkileri değerlendirilirken dinamik panel veri modellerinde değişkenlere ait gecikmeli değerlerin ele alınması ve geçmiş yılların etkisinin de analize dahil edilmesidir (Tatoğlu, 2020, s.115).

6.1. Veri Seti ve Yöntem

Çalışmada 24 geçiş ekonomisinin 2010-2019 döneminde vergi sisteminin kurumsallaşmasının önemli bir gösterge olan yolsuzluk endeksinde etki eden faktörler analiz edilecektir.

Niceliksel analizde kullanılan değişkenler ve açıklaması Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4: Değişkenler ve Açıklamaları

Değişken	Açıklama	Tanım	Kaynak
lnYLSZ	Logaritması alınmış yolsuzluk algısı endeksi	Uzmanlara ve iş insanlarına göre algılanan kamu kesimi yolsuzluk endeksini ifade etmektedir. Endeks sıfıra yaklaştıkça yolsuzluk artışı göstermektedir	transparency.org
lnVG	Logaritması alınmış toplam vergi geliri	Toplam vergi gelirinin GSYH'ye oranlanmasıyla elde edilmiştir. Vergi gelirine para cezaları ve sosyal güvenlik primi dahil değildir.	data.worldbank.org
lnKBGSYH	Logaritması alınmış kişi başına düşen GSYH	2010 yılı baz alınmış kişi başına düşen GSYH'yi ifade etmektedir.	data.worldbank.org
lnTCA	Logaritması alınmış ticari açıklık	İhracat ve ithalat toplamının GSYH'ye bölünmesiyle elde edilmektedir.	data.worldbank.org
lnEKÖ	Logaritması alınmış ekonomik özgürlük endeksi	Endeks, mülkiyet hakları, vergi yükü, çalışma özgürlüğü, ticaret özgürlüğü gibi 12 unsurdan oluşmaktadır. Endeks sıfıra yaklaştıkça ekonomik özgürlük azalmaktadır.	heritage.org
lnKVO	Logaritması alınmış kurumlar vergisi oranı	Kurum kazançları üzerinden hesaplanan matraha uygulanan vergi oranını ifade etmektedir.	taxfoundation.org
lnGVO	Logaritması alınmış gelir vergisi oranı	Gerçek kişi kazançları üzerinden hesaplanan matraha uygulanan vergi oranını ifade etmektedir.	home.kpmg
lnTÜV	Logaritması alınmış tüketim vergisi oranı	Mal ve hizmetlere uygulanan oranı ifade etmektedir.	home.kpmg, taxsummaries.pwc.com/archives

Çalışmada analiz edilecek model literatürde de yaygın olarak kullanılan yolsuzluk ve vergi yükünden türetilmiştir (Hwang, 2002).

$$\ln YLSZ_{it} = a_0 + a_1 \ln VG_{it} + a_2 \ln KBGSYH_{it} + a_3 \ln TCA_{it} + a_4 \ln EKÖ_{it} + a_5 \ln KVO_{it} + a_6 \ln GVO_{it} + a_7 \ln TÜV_{it} + u_{it} \quad (1)$$

t: 20102019 i: 24 Geçiş Ekonomisi

Model (1)'de yer alan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler izleyen kısımda belirtilmiştir.

6.2. Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri

Tablo 5, değişkenlerin tanımlayıcı istatistiklerini göstermektedir. Buna göre yolsuzluk 0,32 ile 0,87 arasında değişmekte ve 0,124 standart sapmaya sahip olduğu görülmektedir. Vergi gelirleri ise ortalama 1,227 ortalamaya sahiptir. Geçiş ekonomilerine ait değişkenlerin tümünde gözlem sayısı 240 olup dengeli panel veri analizine uygundur.

Tablo 5: Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri

Değişken	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
lnYLSZ	240	0,612	0,124	0,32	0,87
lnVG	240	1,227	0,097	0,96	1,37
lnKBGSYH	240	3,92	0,283	3,39	4,44
lnTCA	240	2,003	0,160	1,55	2,28
lnEKÖ	240	1,802	0,537	1,62	1,9
lnKVO	240	1,209	0,236	0	1,4
lnGVO	240	1,271	0,216	1	1,7
lnTÜV	240	1,281	0,087	1	1,43

Değişkenlere ait korelasyon matrisi ise Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Değişkenlerin Korelasyon Matrisi

Değişken	lnYLSZ	lnVG	lnKBGSYH	lnTCA	lnEKÖ	lnKVO	lnGVO	lnTÜV
lnYLSZ	1,000							
lnVG	0,397	1,000						
lnKBGSYH	0,653	0,058	1,000					
lnTCA	0,570	0,555	0,407	1,000				
lnEKÖ	0,583	0,305	0,384	0,320	1,000			
lnKVO	0,082	-0,162	0,241	-0,065	-0,037	1,000		
lnGVO	0,355	0,041	0,306	-0,070	0,021	0,234	1,000	
lnTÜV	0,400	0,442	0,384	0,328	0,180	-0,135	0,418	1,000

Tablo 6'ya göre yolsuzluk ile vergi gelirleri arasında pozitif bir korelasyon varken vergi gelirleri ile kurumlar vergisi oranı arasında negatif bir ilişki vardır. Kurumlar vergisi oranlarının ülkelere yabancı sermaye çekmek amacıyla düşük oranda tutulması ve ülkenin iktisadi kalkınma açısından sorunlarını çözmek amacıyla mali araç olarak kullanılması bu bulguyu açıklayabilir. Ek olarak ticari açıklık ile ekonomik özgürlük arasında pozitif ilişki bulunmaktadır. Değişkenler arasında en güçlü korelasyon ilişkisi 0,653 ile yolsuzluk ve kişi başına düşen GSYH arasındadır.

6.3. Statik Panel Veri Analizi

Tablo 7'de ilk olarak statik analizde birim ve zaman etkilerinin varlığına yönelik testler gösterilmiştir. Bu testlerden F testi, klasik modelin geçerliliğini test etmek için kullanılmaktadır. LR (Olabilirlik Oranı) testi ise klasik modelin tesadüfi etkiler (TE) modeline karşı test etmek için tercih edilmektedir. Benzer şekilde Breusch-Pagan (1980) tarafından geliştirilen LM (Lagrange Çarpanı) testi de klasik modeli tesadüfi etkilere karşı sınanan bir testtir. Ancak LM testi modelde otokorelasyon varsa güvenilir sonuçlar vermemektedir (Tatoğlu, 2016, s.168-179). Mevcut çalışmada yer alan modelde otokorelasyonun olduğu tespit edilmesi nedeniyle tabloda, otokorelasyonun varlığında güvenilir sonuçlar veren ALM (Genişletilmiş Lagrange) testine yer verilmiştir. Söz konusu testlerin sonucunda, %5 anlam düzeyinde, klasik modelin geçersiz; tesadüfi etkiler modelinin ise geçerli olduğuna karar verilmiştir.

Tablo 7: Tahmin Yönteminin Belirlenmesi

	F testi	LR testi	LM Testi	ALM Testi	Sonuç
Birim Etki	Prob > F = 0,000	Prob>=chibar2 = 0,000	Prob>=chibar2 = 0,000	Pr>=chibar2 = 0,000	Birim Etki var
Zaman Etki	Prob > F = 0,000	Prob >= chibar2 = 0,000	-	-	Zaman Etki var
Hausman Testi					
Prob>chi2	0,0017			Sabit etkiler tahmincisi geçerli.	

Klasik modelin tesadüfi etkilere karşı sınanması ve geçersiz olduğunun tespitinin ardından, tesadüfi etkiler modelinin sabit etkiler (SE) tahmincisine karşı sınanması Hausman testi ile yapılmıştır. Hausman testi sonucuna (%0017) göre %5 düzeyinde tesadüfi etkiler tahmincisinin tutarsız olduğuna ve sabit etkiler tahmincisinin geçerli olduğuna karar verilmiştir.

Sabit etkiler tahmincisine karar verilmesinin ardından, modelin değişen varyans varsayımı için Değiştirilmiş Wald testi, otokorelasyon varsayımı için Bhargava, Franzini ve Narendranathan'ın AR(1) modelini kullanarak önerdiği Durbin-Watson testi ve birimler arası korelasyon varsayımı için ise Pesaran CD testi sonuçları Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8: Değişen Varyans ve Otokorelasyon ve Birimler Arası Korelasyon Testleri

SE Sınamaları	Olasılık Değeri	Sonuç
Değiştirilmiş Wald Testi	Prob>chi2=0,000	Değişen varyans var
D-W ve Ba-Wu Testleri	D-W = 0,772 Ba-Wu LBI = 1,038	Otokorelasyon var
Pesaran CD testi	Pr = 0,000	Birimler arası korelasyon var

Sabit etkiler modelinde değişen Varyans, otokorelasyon ve birimler arası korelasyonun varlığında tutarlı tahminler verebilen Driscoll-Kraay tahmincisinin sonuçları Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9: Driscoll/Kraay Sabit Etkiler Regresyonu Sonuçları

lnYLSZ	Katsayı	D/K. Standart hata	P> |t|
lnVG	-0,410	0,241	0,103
lnKBGSYH	0,371	0,157	0,027
lnTCA	0,134	0,060	0,038
lnEKÖ	0,394	0,167	0,028
lnKVO	0,002	0,013	0,836
lnGVO	0,122	0,026	0,000
lnTÜV	0,098	0,126	0,445
Prob > F	0,000		
R ²	0,290		
Maksimum gecikme	2		
Gözlem sayısı	240		
Ülke sayısı	24		

SE modelinin sonucuna göre geçiş ekonomilerinde kişi başına düşen gelirden bir birimlik artış yolsuzluğu %0,0371, dışa açıklık %0,0134, ekonomik özgürlük %0,0394 ve gelir vergisi oranı %0,0122 pozitif etkilemektedir. Bir diğer ifadeyle geçiş ekonomilerinde 2010-2019 döneminde

yolsuzluğu azaltan değişkenler kişi başına düşen gelir (0,371), dışa açıklık, ekonomik özgürlük ve gelir vergisi oranı olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Modelde yer alan diğer değişkenler istatistiksel olarak anlamsız bulunması nedeniyle değerlendirme dışında tutulmuştur. Bulgular, Goldsmith (1999), Paldam (2002), Saha ve ark. (2009) çalışmalarının sonuçlarıyla paraleldir.

Geçiş ekonomilerinde yolsuzluğu azaltan en önemli değişken ekonomik özgürlüktür. Bu sonuç, mülkiyet ve sözleşme özgürlüğündeki artışla birlikte kamu kesiminin ekonomideki payındaki azalışın yolsuzluğu pozitif etkilediği şeklinde yorumlanabilir. Ek olarak, Şekil 3'te belirtilen yolsuzluk ile kişi başına düşen GSYH ilişkisinin, aynı zamanda niceliksel tutarlılığının da olduğu Tablo 9'daki bulgular arasındadır.

6.4. Dinamik Panel Veri Analiz

Model (1)'i dönemsel etki çerçevesinde incelemek amacıyla yapılan Arellano ve Bover / Blundell ve Bond Sistem Genelleştirilmiş Momentler Tahmincisi sonuçları Tablo 10'da gösterilmiştir. Modelde otokorelasyonun varlığı AR (1) ve AR (2) istatistikleriyle kontrol edilmiş ve ikinci meriteden otokorelasyon olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Tahminde Sargan testi kullanılarak araç değişkenlerinin geçerliliği test edilmiş ve uygun olduğu sonucuna varılmıştır. Tabloda, 24 ülkenin model gereği gecikme farklarının alınması nedeniyle gözlem sayısı 216'ya düşmüştür.

Tablo 10: Sistem Genelleştirilmiş Momentler Tahmincisi Sonuçları

Değişkenler	Katsayı	Standart hata	P>|z|
lnVG	0,064	0,033	0,051*
lnKBGSYH	0,056	0,017	0,002
lnTCA	0,073	0,023	0,002
lnEKÖ	-0,073	0,302	0,014
lnKVO	-0,015	0,013	0,233
lnGVO	0,063	0,016	0,000
lnTÜV	-0,108	0,040	0,007
Gözlem	216		
Ülke	24		
Araç Değişken	16		
AR(1)	z-değeri: -4,74	0.000	
AR(2)	z-değeri: 0,79	0.428	
Sargan Testi	chi2: 6,53	(0,480)	

*%10 düzeyinde anlamlıdır.

Analizin bulgularına göre yolsuzluğu negatif etkileyen iki değişken bulunmaktadır. Bunlardan ekonomik özgürlük yolsuzluğu %0,073 ve tüketim vergileri %0,108 negatif etkilemektedir. Diğer taraftan vergi gelirleri (0,064), kişi başına düşen gelir (0,056), ticari açıklık (0,073) ve gelir vergisi oranı (0,063) yolsuzluğu pozitif etkilemektedir. Bu sonuçlar, ekonomik özgürlük dışında, statik analizle benzer sonuçlar vermiştir.

Bulgulardan ekonomik özgürlüğün yolsuzluğu negatif etkilemesi Shabbir ve Anwar (2007) bulgularıyla benzerdir. Tablo 10'daki diğer bulgular ise Pieroni ve d'Agostino (2013), Paldam (2002), Swaleheen ve Stansel (2007) çalışmalarıyla paralellik göstermektedir.

Sonuç olarak geçiş ekonomileri tüketim vergileri gibi dolaylı vergiler yerine gelir vergisi gibi doğrudan vergilere yönelik bir vergi sistemi tesis ettiğinde, yolsuzluk oranlarında azalma görülmektedir. Ek olarak ekonomilerin geçiş sürecinde olması, piyasa kurumlarının ve bu çerçevede ekonomik özgürlüklerin yolsuzluğu azaltıcı etkisinin uzun dönemde beklendiği ifade edilebilir.

7. Sonuç ve Politika Önerileri

Geçiş ekonomileri merkezden planlanan bir yapıya sahipken serbest piyasa ekonomisine geçmeyi tercih etmişlerdir. Tarihsel vergi sistemlerinden yoksun olan bu ekonomiler ilk olarak kendilerine uygun ve genellikle gelişmiş/sanayileşmiş ülkelerin vergi sistemlerini alarak geçiş sürecini finanse etmeyi hedeflemişlerdir. Vergi idaresi, mükellefiyeti ve sistemi bulunmayan bu ekonomiler iktisadi sistemlerine uygun olan ancak idari, kültürel ve toplumsal yapısına nispeten uygun olmayan bir tercihte bulunmuşlardır. Başlangıç döneminde toplumsal birliğin olmaması, piyasa sistemi tecrübesinin olmaması ve mali sistemi tesis edebilecek beşerî sermayenin yetişmesi gibi nedenler, ülkelerin vergi yapısını da doğrudan etkilemiştir. Vergi yapısının belirlenmesinde yetişmiş işgücü, vergi kültürü ve ahlakı gibi unsurların zorunlu oluşu niceliksel çalışmalar tarafından da ortaya koyulmuştur. Çalışmada vergi tepkisi, ekonomik özgürlük ve yolsuzluk algısı endeksi gibi göstergelerle niceliksel değerlendirmelerin yapılmasının nedeni de teoride ve uygulamada belirtilen söz konusu tespitlerin ortaya konulması gereğidir.

Statik modelin sonucuna göre geçiş ekonomilerinde kişi başına düşen gelirden bir birimlik artış yolsuzluğu %0,0371, dışa açıklık %0,0134, ekonomik özgürlük %0,0394 ve gelir vergisi oranı %0,0122 pozitif etkilemektedir. Dinamik analizin bulgularına göre yolsuzluğu negatif etkileyen iki değişken bulunmaktadır. Bunlardan ekonomik özgürlük yolsuzluğu %0,073 ve tüketim vergileri %0,108 negatif etkilemektedir. Diğer taraftan vergi gelirleri (0,064), kişi başına düşen gelir (0,056), ticari açıklık (0,073) ve gelir vergisi oranı (0,063) yolsuzluğu pozitif etkilemektedir.

Ülkelerin vergi yapıları sadece vergi oranları, tarifeleri ve gelirleri açıklanması dar bir değerlendirmeye imkân tanımaktadır. Geçiş sürecinde vergi yapıları ile iktisadi sistemleri arasında uyum sağlayan ekonomiler genellikle komşu devletleri geliştiren ekonomiler olmuştur. Bu ekonomilerden Estonya, Letonya ve Litvanya'nın AB'ye coğrafi ve kültürel yakınlığı ile Çin'in liman ticaretinde ve teknolojiye gelişmiş komşularının olması buna örnek gösterilebilir. Diğer taraftan Balkan ülkeleri bağımsızlıklarının ardından savaş ve ambargo koşullarında olması, Doğu Avrupa ülkelerinin bir kısmında otoriter rejimlerin devam etmesi, Orta Asya ve Kafkasya devletlerinin ise Rusya pazarına entegre olmaya çalışarak eski piyasa ilişkilerinin devam ettirme isteği gibi nedenler, ülkelerin vergi yapılarına doğrudan yansımıştır. Özellikle bireyin inşasından başlayan sorunlar, devamında mükellefiyetlerin şekli ve maddi ödevlerinde, vergi kültürü ve ahlakında kendini göstermektedir. Bunun yanında kaynak zengini ülkelerin rasyonel bir vergi sistemi kurulmasındaki isteksiz olması da vergi yapısı konusunu arka plana itmektedir.

Geçiş ekonomilerinde kurumsal bir vergi sisteminin gelişmesi için şu politika önerilerinde bulunabilir: (i) Vergi oranlarının, tarifelerinin ve mevzuatlarının belirlenmesinde politika transferi yerine iktisadi, kültürel ve idari yapılarına uygun bir vergi sistemi tesis etmelidirler. (ii) Kaynak zengini ülkelerin gelecek nesillerin vergi yükünü azaltmayı sağlayacak bir fona (Norveç Ulusal Varlık Fonu gibi) ihtiyacı vardır. Azerbaycan, Rusya, Kazakistan ve (özellikle) Türkmenistan gibi ekonomilerde vergi yükü ve yolsuzluk fazlayken ekonomik özgürlüğün nispeten düşük olmasını engelleyecek politikardan biri böyle bir fonun eksikliğidir. (iii) Vergi yapıları negatif görünümde olan ekonomiler genellikle herhangi bir mali kurala (fiscal rule) sahip değildir. IMF tarafından yayınlanan mali kural veri setinde (fiscal rule dataset) yer alan, 1985-2015 döneminde bütçe dengesi, harcama ve gelir kuralına sahip olan ekonomiler listesine göre, 2021 yılı itibarıyla ulusal veya uluslararası mali kurala sahip olmayan 13 geçiş ekonomisi bulunmaktadır. Azerbaycan, Arnavutluk, Bosna-Hersek, Çin Halk Cumhuriyeti, Makedonya, Belarus, Moldova, Ukrayna, Kazakistan, Kırgızistan, Tacikistan, Türkmenistan ve Özbekistan'dan oluşan bu ekonomilerin genel özelliği, demokrasinin ve serbest piyasaya yönelik bir iktisadi sistemlerinin ol-

mamasıdır. Yaygın yolsuzluk bulunan bu ekonomiler, mali kuralları kabul ederek, çarpık mali teşvikleri verimli alanlara yönlendirebilir ve borç sürdürülebilirliğini sağlamak için popülist harcamalarını azaltabilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları: Çalışma Konsepti/Tasarımı - M.A.G., M.Y.; Veri Toplama – M.A.G.; Veri Analizi /Yorumlama – M.A.G., M.Y.; Yazı Taslağı – M.A.G., M.Y.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi – M.A.G., M.Y.; Son Onay ve Sorumluluk - M.A.G.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Author Contributions: Conception/Design of study - M.A.G., M.Y.; Data Acquisition – M.A.G.; Data Analysis/Interpretation - M.A.G., M.Y.; Drafting Manuscript - M.A.G., M.Y.; Critical Revision of Manuscript M.A.G., M.Y.; Final Approval and Accountability - M.A.G.

Conflict of Interest: The authors have no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

- Akdöğün, A., Kırbas, S. ve Eypüggiler, S. (1986). *Açıklamalı maliye ve vergi sözlüğü*. Ankara: Birlik Yayıncılık.
- Alt, J. E. (1983). The evolution of tax structures. *Public Choice*, 41(1), 181-222. <https://doi.org/10.1007/BF00124058>
- Barro, R. J. (1991). Economic growth in a cross section of countries. *The Quarterly Journal of Economics*, 106(2), 407-443. <https://doi.org/10.3386/w3120>
- Brochier, H. & Tabatoni, P. (1971). *Mali iktisat*. İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1712. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Cariolle, J. (2018). Insights from a multi-level analysis of corruption determinants in developing and transition countries. *SSRN 3135314*, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3135314>.
- Chelliah, R. (1971). Trends in taxation in developing countries. *IMF Economic Review*, (18), 254–331. Erişim adresi: <https://www.jstor.org/stable/3866592>
- Dackehag, M. & Hansson, A. (2012). Taxation of income and economic growth: an empirical analysis of 25 rich OECD countries. *Journal of Economic Development*, 21(1), 93-118. Erişim adresi: <https://project.nek.lu.se/>
- Due, J. F. (1967). *Maliye: bir iktisadi analiz*. (S. Görgün ve İ. Önder, Çev.). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Easterly, W. & Rebelo, S. (1994). *Fiscal policy and economic growth: an empirical investigation* (No. 885). CEPR Discussion Papers. Erişim adresi: <https://cepr.org/>
- Edwards, S. (1992). *Stabilization and liberalization policies in Central and Eastern Europe: lessons from Latin America*. New Jersey: Basil Blackwell Publishers.
- Goldsmith, A. A. (1999). Slapping the grasping hand: correlates of political corruption in emerging markets. *American Journal of Economics and Sociology*, 58(4), 865-883. <https://doi.org/10.1111/j.1536-7150.1999.tb03398.x>
- Gordon, R. & Li, W. (2009). Tax Structures in developing countries: many puzzles and a possible explanation. *Journal of Public Economics*, 93(7-8), 855-866. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2009.04.001>
- Gürsoy, B. (1975). *Kamu maliyesi*. Ankara: Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Hwang, J. (2002). A note on the relationship between corruption and government revenue. *Journal of Economic Development*, 27(2), 161-176. Erişim adresi: <http://www.jed.or.kr/full-text/27-2/hwang.PDF>
- Jantscher, M. C., Silvani, C. & Vehorn, C. L. (1991). A strategy to improve tax administration in Eastern European countries. In *Proceedings of the Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of the National Tax Association-Tax Institute of America*, (84), 171-177. Erişim adresi: <https://www.jstor.org/subject/business>
- Kaldor, N. (1980). The role of taxation in economic development. *Essays on Economic Policy I*, London: Duckworth.

- Kaufmann, D. & Siegelbaum, P. (1997). Privatization and corruption in transition economies. *Journal of International Affairs*, 50(2), 419-458. Erişim adresi: <https://www.jstor.org/stable/24357625>
- Keen, M., Kim, Y. ve Varsano, R. (2006). *The 'flat tax(es)'. principles and evidence*. Washington: IMF Working Paper WP/06/218. Erişim adresi: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06218.pdf>
- Kornai, J. (1990). The affinity between ownership forms and coordination mechanisms: the common experience of reform in socialist countries. *Journal of Economic Perspectives*, 4(3), 131-147. Erişim adresi: <https://www.jstor.org/stable/1942933>
- Lui, F. T. (1996). Three aspects of corruption. *Contemporary Economic Policy*, 14(3), 26-29.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A. (2013). *Teoride ve uygulamada kamu maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Neumark, F. (1948). *Maliyeye dair tetkikler*. (M. O. Dikmen, Çev.). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Neşriyatı No:9.
- Paldam, M. (2001). Corruption and religion adding to the economic model. *Kyklos*, 54(2-3), 383-413. <https://doi.org/10.1111/1467-6435.00160>
- Paldam, M. (2002). The cross-country pattern of corruption: economics, culture and see saw dynamic. *European Journal of Political Economy*, 18(2), 215-240. [https://doi.org/10.1016/S0176-2680\(02\)00078-2](https://doi.org/10.1016/S0176-2680(02)00078-2)
- Pınar, A. (2010). *Maliye politikası. teori ve uygulama* (3.bs). Ankara: Natürel Yayıncılık.
- Pieroni, L. & d'Augustino, G. (2013). *Corruption and the effects of economic freedom*. *European Journal of Political Economy*, 29(C), 54-72. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2012.08.002>
- Piplica, D. & Čovo, P. (2011). Corruption and economic growth in Croatia, *Oeconomica*, 1(2), 85-99. Erişim adresi: <https://hrcak.srce.hr/75181>
- PKF (2015). *Worldwide tax guide 2015*. PKF. <https://www.pkf.com/publications/taxguides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2015/> (erişim tarihi: 6.02.2021).
- PKF (2018). *Worldwide Tax Guide 2018*. PKF. <https://www.pkf.com/publications/taxguides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2018/> (erişim tarihi: 6.02.2021).
- PKF (2019). *Worldwide tax guide 2019-20*. <https://www.pkf.com/publications/taxguides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2019-20/> (erişim tarihi: 6.02.2021).
- PKF (2020). *Worldwide Tax Guide 2020*. PKF. <https://www.pkf.com/publications/taxguides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2020/> (erişim tarihi: 6.02.2021).
- PWC (2018). *Worldwide tax summaries: corporate taxes, 2018/19*, London: Pwc.
- Saha, S., Gounder, R. & Su, J.J. (2009). The interaction effect of economic freedom and democracy on corruption: a panel cross-country analysis. *Economics Letters*, 105(2), 173-176. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2009.07.010>
- Schmölders, G. (1976). *Genel vergi teorisi*. (S. Turhan, Çev.). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Shabbir, G. & Chaudhry, M. A. (2007). Determinants of corruption in developing countries. *The Pakistan Development Review*, 46(4), 751-764. Erişim adresi: <http://hdl.handle.net/10419/48268>
- Swaleheen, M. & Stansel, D. (2007). Economic freedom, corruption and growth. *Cato Journal*, 27(3), 343-358. Erişim adresi: <https://www.cato.org/sites/cato.org/files/serials/files/cato-journal/2007/11/cj27n3-3.pdf>
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi teorisi ve politikası*. Ankara: Arıkan Yayınları.
- Tatoğlu, Y. F. (2016). *Panel veri ekonometrisi: stata uygulamalı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Tatoğlu, Y. F. (2020). *İleri panel veri analizi stata uygulamalı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Tosun, M. S. & Abizadeh, S. (2005). Economic growth and tax components: an analysis of tax changes in OECD. *Applied Economics*, 37(19), 2251-2263. <https://doi.org/10.1080/00036840500293813>
- Treisman, D. (2000). The causes of corruption: a cross-national study. *Journal of Public Economics*, 76(3), 399-457. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(99\)00092-4](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(99)00092-4)
- Türk, İ. (1967). *Maliye politikası amaçlar ve araçlar*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Vural, İ. Y. (2010). Uygulamada düz oranlı gelir vergilerinin ekonomik etkileri. *Maliye Dergisi*, (158), 179-200.

