



## VERGİ GELİRLERİNİ ETKİLEYEN EKONOMİK VE SOSYAL FAKTÖRLER

### THE DETERMINANTS OF TAX REVENUE AND ITS ECONOMICAL-SOCIAL SIDE

**Yrd. Doç. Dr. Mehmet Sena EKİCİ**

Harran Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

[mekici@harran.edu.tr](mailto:mekici@harran.edu.tr)

#### Öz

Çalışmanın amacı vergi gelir performansı üzerinde etkili olan ekonomik ve sosyal değişkenleri tanımak ve bu değişkenlerin vergi gelirleri üzerinde ne düzeyde etkili olduğunu belirlemektir. Ekonomik değişkenlerden bazıları, enflasyon oranı, ekonomik büyüme oranı, kişi başına düşen gelir, adil gelir dağılımı, üretimin sektörel kompozisyonu, ülkenin dışa açıklık derecesi, dış yardımların payı ve niteliği, toplam borç düzeyi, kayıt dışının ekonominin boyutları, gayri safi hasıla içinde tarımın payı ve vergi oranlarıdır. Vergi gelirleri üzerinde etkili olan diğer değişkenler ise nüfus yoğunluğu, rüşvet, yozlaşma, ekonomik ve siyasal istikrar, ekonomik ve sosyal yapının kurumsallaşma düzeyi, küreselleşme ve vergi rekabeti, dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları biçiminde özetlenebilir. Toplumsal vergi ahlakı ve vergi uyumu da sosyal değişkenler içinde sayılabilir. Ekonominin vergi gelir performansı bu değişkenler tarafından şekillendirilirken, toplam vergi gelirleri düzeyi de bir yandan kamu kesimini genel ekonomik yapı içindeki büyüklüğünü belirlemede öte yandan ise dolaylı biçimde de olsa söz konusu değişkenler üzerinde etkili olmaktadır. Diğer bir ifadeyle ilgili değişkenler ile vergi gelirleri arasındaki korelasyon karşılık bir etkileşim içinde gerçekleşmektedir.

**Anahtar kelimeler:** Vergi Geliri, Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri, Ekonomik Belirleyiciler, Sosyal Belirleyiciler

#### Abstract

The purpose of this study is to find out economic and social variables and to examine the effects of economic and social variables on the tax revenue performance. Some of the economic variables are the inflation rates, economic growth rate, per capita GDP, equitable revenue sharing, the sectoral dispersion of the total production, the degree of the trade openness, the quality and share of the foreign aid, the level of the aggregate debt, the level of the undergraduate economy, agriculture share in GDP and tax rates. Other factors include the population density, corruption, political and economical stability, the institutionalizing level of economic and social structure, globalization and tax competition, share of direct and indirect taxes etc. Some of the social variables are the social ethical attitudes on tax and the level of the tax compliance. The tax revenue performance of economy is taken form by these variables. However tax revenues take form the size of public sector in general economy. In other words also tax revenues effect on indirectly economic and social variables.

**Key words:** Tax Revenue, The Determinants of Tax Revenue, Economic Determinants, Social Determinants

## GİRİŞ

Gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin dalgalı bir seyir izlediğini söylemek mümkündür. Ekonomik ve sosyal nitelikli birtakım değişkenler doğrudan ve dolaylı biçimde vergi gelir performansı üzerinde belirleyici olmaktadır. Özellikle kişi başına düşen gelir düzeyi, büyüme ve enflasyon oranı, ekonominin dış ticarete açılma düzeyi, genel ekonomik yapı içinde tarımın ve kayıtdışı ekonominin payı vergi idaresinin etkin çalışıp çalışmadığı ve toplumsal vergi bilincinin ne düzeyde olduğu vergi gelirleri üzerinde belirleyici olan temel değişkenlerdir.

Bir yandan vergi gelirlerinin ne düzeyde olacağı söz konusu değişkenler doğrultusunda şekillenirken, öte yandan vergi gelirlerinin kompozisyonu ve düzeyi de ilgili değişkenler üzerinde belirleyici olabilmektedir. Söz gelimi yüksek düzeydeki vergi hâsılatı kamu kesimi borç yükünü azaltarak, faiz ve enflasyon üzerindeki baskıyı hafifletecek ekonomik istikrar ve büyüme için gerekli ekonomik iklimin oluşmasını kolaylaştıracaktır. Büyümeye bağlı olarak genişleyen bir ekonomi ile vergi gelirleri daha da artacak ve söz konusu süreç tekrar işleyerek makro ekonomik dengeler daha kısa dönemde daha düşük bir maliyetle gerçekleşecektir.

Ekonomi yönetiminin tam da kurumlaşmadığı bir takım gelişmekte olan ülkelerde siyasal önceliklerle şekillenen iktisat ve maliye politikaları vergi gelirlerini artıracak vergi politika setlerinin hazırlanmasını ve uygulanmasını güçleştirmektedir. Kimi dönem hızla artan vergi gelirleri kimi dönemlerde beklentileri karşılamaktan son derece uzaktır. Böylesi ülke ve yapılarda vergi gelirleri üzerinde ekonomik değişkenlerden çok sosyal değişkenlerin ve politik mülahazaların belirleyici olduğunu söylemek mümkündür. Gelişmiş ülkelerde ise vergi gelir performansı üzerinde daha çok ekonomik konjonktürel dalgalanmalar belirleyici olmakta, onların da etkisi oldukça yüzeysel ve kısa süreli olmaktadır. İlgili ülke ve yapılarda ekonominin genişleme dönemlerinde vergi gelirleri artarken daralma dönemlerinde vergi gelirleri azalmaktadır. Vergi gelirleri ile büyüme arasındaki bu sıkı korelasyonun varlığında kayıt dışı ekonominin çok düşük düzeyde olması ve ekonomi yönetiminin kurumlaşmış olması son derece belirleyici olmaktadır.

## EKONOMİK DEĞİŞKENLER

Vergilerin türleri, bileşimi ve milli gelirdeki payları sosyo-ekonomik yapıyı şekillendiren önemli dinamikler olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan sosyo-ekonomik

yapının genel durumu da vergi yapısını ve dolayısıyla vergi gelirlerini etkileyen temel değişkenler arasında değerlendirilmektedir.

Serbest ticarete dayanan kapitalist toplumların gelişmesi ile vergi gelirleri kamu ekonomisi için önem kazanmaya başlamıştır. Tarım ekonomilerinde tarımsal ürünlerden alınan vergiler ağırlık taşırken, sanayileşme sürecinde farklı dönemlerde farklı vergilerin önem kazandığı söylenebilir. Buna göre sanayileşmenin başlangıcında dolaylı vergiler<sup>1</sup>, ileri aşamasında ise dolaysız vergiler ön plana çıkarken dolaysız vergiler kapsamında gelir ve kurumlar vergisinin en büyük gelir kaynağı olarak geliştiği görülmektedir. Toplumların gelişmesine bağlı olarak götürü vergilerden gerçek işlemlere dayanan vergilere, nesnel vergilerden paralı vergilere doğru bir gelişme görülmektedir (Bulutoğlu, 2004: 344). Bu süreçte tarımın ekonomideki payı azaldıkça arazi vergilerinin ve diğer tarım vergilerinin payı da azalır ve önce gelir sonra kurumlar vergisinin önemi artar. Dolaylı vergilerde de özel satış vergileri yerine geniş tabanlı genel satış vergileri önem kazanmaktadır. Bu bağlamda vergilerin milli gelirdeki payının iktisadi gelişme ile yakından ilgili olduğunu, iktisadi gelişme ile vergilerin milli gelirdeki payının arttığını söylemek mümkündür.

Vergi gelirleri üzerinde etkili olan bir takım temel ekonomik ve sosyal değişkenler bulunmaktadır. Ekonomik değişkenlerden bazıları fiyatlar genel düzeyi, ekonomik büyüme, gelir düzeyi-dağılımı, toplam üretimin sektörel kompozisyonu ülkenin ticari ve mali açıklık derecesi, dış yardımların payı, toplam borç düzeyi, kayıt dışı ekonominin boyutları ve vergi oranları şeklinde belirtilebilirken sosyal değişkenlerin başında toplumsal vergi bilinci gelmektedir. politik yozlaşma, rüşvet, siyasal istikrar, ekonomik ve siyasal yapının kurumsallaşma düzeyi gibi diğer faktörler de daha çok kurumsal düzeyde belirleyici olan değişkenler olarak ortaya çıkmaktadırlar.

Bu temel değişkenlerin yanı sıra çok sayıda değişken de bu temel değişkenler üzerinde baskı yaratarak vergi gelirlerini dolaylı biçimde etkilemektedir. Sözgelimi toplumsal vergi bilincini şekillendiren sosyal, siyasal, ekonomik ve kültürel nitelikli bir çok değişken hem vergi bilinci hem de vergi gelirleri üzerinde doğrudan ve türev etkiler ile belirleyici olmaktadır. Küreselleşme süreci de maliye politikaları ve dolayısıyla vergi politikaları ve gelirleri üzerinde etkili olan bir başka değişken olarak ifade edilebilir. Aşağıdaki kısımda söz konusu değişkenlerle vergi gelirleri arasındaki korelasyonunu niteliği ve derinliği incelenmeye çalışılmaktadır.

---

<sup>1</sup> Bunlar arasında özel satış vergilerine, mali tekellere, gümrüklere büyük bir ağırlık verilmektedir.

Fiyatlar genel düzeyindeki artış vergi yapısının özelliklerine de bağlı olarak vergi gelirleri üzerinde bir takım olumsuz etkilere sahip bulunmaktadır. Bu etkilerden bir tanesi literatürde Tanzi etkisi olarak da adlandırılan enflasyonun verginin reel değerini üzerindeki etkisi temelinde incelenmektedir. Buna göre, verginin tahakkuku ile tahsilâtı arasındaki gecikmeye bağlı olarak enflasyon, vergi gelirlerinin reel değerini azaltmaktadır. Söz konusu gecikmeye bağlı olarak verginin reel değerinde meydana gelen aşınma şu formülle hesaplanmaktadır (Tanzi, 1980: 76).

$$R=1/(1+p)^n$$

Bu formülde R verginin reel değerini ifade ederken, p aylık enflasyon oranını, n ise ay bazında gecikme süresini ifade etmektedir. Tahsil ve tahakkuk süresi arasındaki gecikme uzadığı ölçüde verginin reel değeri azalacaktır.

Artan oranlı tarife yapılarının söz konusu olduğu vergiler fiyat artışlarından en fazla etkilenen vergilerdir. Bu bağlamda artan oranlı tarife yapısı ile gelir vergisinin enflasyondan en fazla etkilenen vergi olduğunu söylemek mümkündür. Buna göre, gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı bir bakıma enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkisini şekillendiren bir büyüklük olarak ortaya çıkmaktadır<sup>2</sup>.

Vergilerin esnekliği, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini nasıl etkileyeceğini belirleyen önemli bir faktördür. Vergi gelirlerinin esnekliği, vergi matrahının konjonktürel gelişime duyarlılığına, vergi tarifesinin yapısına, ortalama gelire ve gelir dağılımına bağlı olarak şekillenmektedir (Gürbüzer, 1997: 7)<sup>3</sup>. Vergi esnekliği kavramı vergi gelirleri ile Gayri Safi Milli Hasıla arasındaki korelasyon genelinde incelenirken burada esas olarak vergi gelirlerinin GSMH’da meydana gelen değişimlerden ne yönde ve ne büyüklükte etkilendiği belirlenmeye çalışılmaktadır (Turhan, 1993: 281). Vergi gelirlerinin artış oranı GSMH’nın artış oranından ne kadar yüksek ise vergilerin esnekliği o kadar fazla tersi durumda ise o kadar azdır<sup>4</sup>.

2 Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini belirleyen gecikme süresi esas olarak gelir ve servet vergilerinde söz konusu olmaktadır. Türkiye pratiğinde gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin tahakkuku ile tahsilâtı arasında geçen beş farklı süre söz konusudur. Bkz.:Selma Gürbüzer,“Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)”, **Hazine Dergisi**, Temmuz 1997, Sayı 7, s.5. İlgili süreler kısaca şu şekildedir. Gelirin elde edildiği andan itibaren mali yılın sona ermesine kadar geçen süre, mali yılın sona ermesinden beyanname verilmesine ve tahakkuk eden verginin ilk taksitinin ödenmesine kadar geçen süre, tahakkuk eden verginin diğer taksitlerinin ödenmesi için verilen süre, mükellefin vergi borcunu zamanında ödememesi nedeniyle ortaya çıkan genellikle de ceza ve faize tabi olan süre. Enflasyonist baskıların olduğu dönemlerde verginin tahakkuku ile tahsilât aşamaları arasındaki söz konusu gecikmeler ilgili sürece işlerlik kazandıran önemli unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır. Hiç kuşkusuz enflasyonun olmadığı ekonomik yapılarda ya da vergilerin önemli bir kısmının kaynağında kesildiği vergi sistemlerinde söz konusu gecikmeler bir sorun yaratmamaktadır.

<sup>3</sup> Bkz.; Nowotny, Ewald, “Inflation and Taxation: Reviewing the Macroeconomic Issues”, *Journal of Economic Literature*, Vol.18, 1980, pp.1025-1049.

4 Vergiyi doğuran olayla birlikte vergilemenin yapılabilmesi durumunda esnekliğin belirlenmesinde bir sorun yaşanmazken, verginin tahsilindeki gecikme süreleri ve enflasyonist baskılar vergi esnekliğinin hesaplanmasını güçleştirmektedir. Esneklik

Gecikme sürelerinin çeşitliliği ve her bir vergi türü için farklı gecikme sürelerinin hesaplanmasındaki güçlükler nedeniyle enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini saptayabilmek güçtür. Çoğu çalışmada olduğu gibi burada da vergi gelirleri enflasyonist ortamda nasıl bir seyir izliyor yalnızca bunun üzerinde durulacaktır. Teorik değerlendirmelerin önemli bir kısmında enflasyon ile vergi gelirleri arasında negatif bir ilişki olduğu belirtilirken kimi değerlendirmelerde de ılımlı bir enflasyonun vergilenebilir potansiyeli artırabilecek bir niteliğinin olduğu ileri sürülmektedir. İlk değerlendirmeye göre, enflasyonist baskıların olduğu dönemlerde vergi gelirlerindeki aşınmaya bağlı olarak kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kaldığı ve kamu açıklarının oluşumunu hızlandırdığı, ulusal tasarrufların yetersiz olduğu ekonomik yapılarda ilgili açıkların faiz oranları üzerinde de baskılar yaratarak yatırımların dışlanmasına neden olduğu ve sonuçta bir ekonomik daralmanın yaşanabileceği ileri sürülmektedir.

Böylesi bir yapıda da kuşkusuz vergi gelirleri daha da azalarak aynı sürecin yeniden çalışmasına işlerlik kazandıracaktır. Enflasyona bağlı olarak faiz oranlarının yükselmesi, yatırımların dışlanması ve vergilenebilir potansiyelin daralmasının yanı sıra söz konusu süreçte ortaya çıkacak ekonomik belirsizlik ve istikrarsızlıklar risk primini de yükselterek büyümenin finansmanında kullanılacak fonların vergilendirilemeyen spekülasyon alanlara kaymasına yol açmaktadır.

Kamu açıklarının ve dolayısıyla kamu kesimi borçlanma gereksiniminin yüksek olduğu ülkelerde bu bağlamda işleyen bir kısır döngünün varlığından bahsetmek mümkündür. Buna göre, kamu açıkları ve yüksek enflasyona bağlı olarak artan faiz oranları özel yatırımları ve büyümeyi dışlamaktadır. Yatırımların azalması ve dolayısıyla ekonominin daralmasına bağlı olarak vergi gelirleri azalmaktadır. Bütçe harcamalarının önemli bir kısmının faiz ödemelerine gittiği söz konusu ülkelerde azalan vergi gelirleri ile birlikte açıklar artmaktadır. Açıkların finansmanında merkez bankası kaynakları kullanıldığı ölçüde ki bu bir bakıma kamu borçlarının monetize edildiği anlamına gelmektedir, enflasyonist etkiler daha da şiddetlenmektedir. Enflasyonist süreç bir yandan vergi gelirlerinin reel değerini düşürerek diğer yandan faiz oranlarını daha da artırarak borç kısır döngüsüne işlerlik kazandırmakta, spekülasyon yatırımları artırmakta, reel yatırımları azaltmaktadır.

---

hesaplamalarında, çoğu kez söz konusu değişimler dikkate alınmayarak, belirli bir yıla ilişkin vergi tahsilatı ile o yılın milli geliri arasında ilişki kurulmaktadır. Kuşkusuz bu şekilde hesaplanan esneklik değerleri ile gecikme süreleri dikkate alınarak hesaplanan esneklik değerleri arasında bir farklılık söz konusu olacaktır. Bu farklılığın niteliği de enflasyon oranına ve gecikme süresinin uzunluğuna bağlı olarak şekillenecektir.

Enflasyonist süreç kimi dönemlerde ulusal paranın aşırı değerlenmesine de yol açarak, ekonominin dış rekabet gücünün azalmasına ihracata dönük üretim yapan sektörlerin üretim kapasitelerinin azalmasına neden olmaktadır. Dış ticaret açıklarının artabildiği ve ödemeler dengesi sorunlarının yaşanabildiği böylesi durumlarda ithalatın baskılanması öncelikli önlem olarak uygulamaya konulurken bir yandan üretimde yoğun olarak ithal ara ve yatırım malı kullanılması diğer yandan da döviz darboğazı nedenleriyle söz konusu önlem çoğu durumda üretimin gerilemesine, daha da yüksek enflasyon oranlarına ve kaynak kullanımında sapmalara yol açmıştır. Sonuçta tüm bu süreçler vergilenebilir potansiyelden tam olarak yararlanılabildiğini güçleştirdiği gibi vergilenen kesimlerin de kayıt dışına diğer bir anlatımla vergilemenin dışına çıkmasına işlerlik kazandıran süreçlerdir.

Enflasyonun vergi kaçakçılığı üzerindeki etkilerini inceleyen ilginç bir çalışmada da enflasyonun vergi kaçakçılığına da yol açarak vergi gelirlerinin azalmasına yol açtığı saptanmıştır. Söz konusu çalışmanın sonuçlarına göre, ABD’de enflasyon oranında meydana gelen % 1’lik bir artış yıllık ortalama eksik beyan edilen gelir miktarında 600 milyon dolarlık (yüzde 0.14 düzeyinde) bir artışa yol açmaktadır (Crane, Nourzad, 1986: 222).

İspanyada yapılan bir çalışmada ise bazı vergilerin enflasyonist sürece işlerlik kazandırdığı saptanmıştır. Söz konusu çalışmada fiyatlar üzerinde en büyük enflasyonist etkiye işverenler tarafından ödenen sosyal güvenlik vergilerinin neden olduğu belirtilmektedir. Ayrıca bu tür vergilerin tüketicinin refahını önemli ölçüde etkileyebildiği ve firmaların da yüksek sosyal güvenlik vergileri nedeniyle yüksek verimlilikle çalışan rekabetçi bir yapıyı oluşturamadıkları ve dolayısıyla bu tür vergilerin toplam vergi gelirleri üzerinde bir nevi dışlayıcı bir etki yaptıkları ortaya konulmuştur (Cardenete, Sancho, 2000: 11).

Yoğun enflasyonist baskıların olduğu dönemlerde ortaya çıkan yüksek enflasyon oranları da kaçırılan vergilere uygulanan cezaların reel olarak değer kaybetmesine yol açarak vergi kaçakçılığını teşvik etmekte ve vergi gelirleri üzerinde baskı yaratmaktadır (Caballe, Panade, 2004: 493). Uygulanacak oransal vergi cezaları ile bu temelde oluşacak gelir kayıplarının kısmen hafifletilebileceği söylenebilir.

İlimli bir enflasyonun toplam tasarrufları ve vergilenebilir potansiyeli artırabilecek bir niteliğinin olduğu konusunda ise temel argüman şudur: fiyatlar genel seviyesi yükseldiğinde bireyler aynı gelirleriyle daha az mal alabileceklerdir. Sabit gelirlilerin satınalma güçlerinin azaldığı bu süreçte, söz konusu gelir kaybı, devletin gelirlerinin artması veya nakit para tutanların satın alma güçlerini transfer etmesi anlamına gelecektir. Bu zorunlu tasarrufa enflasyon vergisi de denilmektedir (Ulusoy, 2003: 151). Bu nitelikte bir vergi büyümenin

finansmanına yönlendirilebildiği ölçüde vergilenebilir potansiyel genişleyecektir. Öte yandan bireylerin fiyat artışlarının harcama kalıpları üzerinde yaratacağı olumsuz etkileri hafifletebilmek düşüncesiyle daha fazla çalışıp reel gelirlerini artırmaları durumunda da, enflasyon dolaylı da olsa vergilenebilir potansiyeli genişletmiş olacaktır.

Vergi gelirleri üzerinde etkili olan makro değişkenlerden bir diğeri büyüme oranıdır. Ekonominin daralma dönemlerinde vergi gelirleri azalırken ekonominin genişleme dönemlerinde vergi gelirleri de söz konusu genişlemeye bağlı olarak artmaktadır. İstikrarlı büyüme oranlarına sahip gelişmiş ülkeler de yüksek vergi oranları ile istikrarsız büyüme sergileyen gelişmekte olan ülkelere göre daha yüksek düzeyde vergi gelirleri elde etmektedirler (Goode, 1980: 12). Hiç kuşkusuz verginin gelir esnekliği bu süreçte de belirleyici olmaktadır. Ülkelerin kalkınmasıyla toplam vergi gelirlerinin GSYİH ya oranları artarken, çeşitli vergilerin toplam vergi içindeki payı ve bu vergilerin GSYİH ya oranları da değişmektedir. Altmışaltı az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkenin verilerinden hareket ederek yapılan ampirik bir çalışmada (Akkaya, 1998: 261). kişi başına GSMH artışı ile toplam vergi gelirleri ve çeşitli vergilerin GSYİH ya oranları arasında bir ilişki olup olmadığı, varsa bu ilişkinin yönü ve kuvvetli olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır<sup>5</sup>.

İlgili çalışmanın sonuçları kısaca şöyledir:

Kişi başına GSMH ile toplam vergi geliri/GSYİH oranı arasında kuvvetli ve pozitif yönde bir ilişki bulunmuştur. Diğer bir anlatımla kişi başına GSMH arttıkça toplam vergi geliri/GSYİH oranı da artmaktadır. Öte yandan Kişi başına GSMH ile gelir üzerinden alınan vergilerin (kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi) GSYİH'ya oranları arasındaki ilişkinin kuvvetli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Kişi başına GSMH ile iç mal ve hizmet vergilerinin GSYİH ya oranı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri için de benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Dış ticaret vergilerinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasında ilişkinin mevcut olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak,

<sup>5</sup> Ülkelerin ekonomik yapı ve kalkınmışlık düzeyleri ile vergi yapısı ve gelirleri arasındaki ilişkiyi inceleyen çok sayıda ampirik çalışma yapılmıştır. Türkiye'ye ilişkin incelemelerin de yer aldığı söz konusu çalışmalardan bazıları şunlardır: Sohrab Abizadeh ve J.B. Wyckoff, "Tax System Components and Economic Development: An International Perspective", Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol 36, No:11, 1982, ss.483-491; Vito Tanzi, "Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries", İçinde: David Newbery and Nicholas Stern (Ed.), The Theory of Taxation for Developing Countries, Oxford University Press, New York 1987, ss.205-241; Esfender Korkmaz, Vergi Yapısı ve Gelişimi, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1982; Robin Burgess and Nicholas Stern, "Taxation and Development" Journal of Economic Literature, Vol.XXXI, 1993, ss.805-815; Christopher S. Adam and Stephen A. O'Connell, "Aid, Taxation and Development: Analytical Perspectives on Aid Effectiveness in Sub-Saharan Africa" October 1997, ss.1-49, [www.worldbank.org/html/dec/Publications](http://www.worldbank.org/html/dec/Publications).; Maria C Kula, Daniel L Millimet, "Income Inequality, Taxation, and Growth", Departmental Working Papers with number 9901. Sep 1999, [ftp://ftp1.economics.smu.edu/WorkingPapers/1999/millimet/ineq14.pdf](http://ftp1.economics.smu.edu/WorkingPapers/1999/millimet/ineq14.pdf) 22; Akira Yakita, "Taxation and Growth with Overlapping Generations" Journal of Public Economics 87 (2003) Issue (Month): 3-4 (March), ss.467-487; Mohsen Bahmani-Oskooee, Lorenzo Escot, Miguel-Angel Galindo, Farhang Niroomand, "Savings, Taxation and Growth: the Case of European Union Countries", Global Business and Economics Review 1999, Vol. 1, No.2,ss.203-214.



ithalat üzerinden alınan vergilerin GSYİH ya oranı ile kişi başına GSMH, ithalat/GSYİH ve iç dolaylı vergiler/GSYİH değişkenleri arasındaki ilişki araştırıldığında, kişi başına GSMH ve iç dolaylı vergiler/GSYİH ile negatif; ithalat/GSYİH ile pozitif bir ilişki saptanmıştır. Kişi başına GSMH ve iç dolaylı vergiler/GSYİH değişkenleri arasında bulunan ilişkiler oldukça zayıftır. Diğer yandan ithalat/GSYİH ile ithalat vergileri/GSYİH arasında bulunan pozitif doğrusal ilişkinin çok kuvvetli olduğu sonucu elde edilmiştir. Kişi başına GSMH ile ihracat vergileri/GSYİH arasında negatif bir ilişkiye rastlanmış, kişi başına gelir arttıkça ihracat vergilerinin GSYİH ya oranının azaldığı, ancak bu ilişkinin zayıf olduğu belirlenmiştir. Sosyal güvenlik vergilerinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasında da kuvvetli bir ilişkinin söz konusu olduğu saptanmıştır. Kişi başına GSMH ile servet vergileri/GSYİH arasında ise zayıf olmayan bir pozitif ilişkinin mevcut olduğu sonucu ile karşılaşılmıştır.

Çoğu teorik değerlendirmede de GSYİH'nın vergi gelirlerinin önemli bir belirleyicisi olduğu GSYİH düzeyi yükseldikçe vergilenebilir tabanın genişlediği ve vergi gelirlerinin arttığı ortaya konulmaktadır (Piana, 2003).

Ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasındaki pozitif korelasyonun varlığı arz-yönlü iktisat kuramınca da dolaylı biçimde de olsa doğrulanmaktadır. Bilindiği gibi, arz yönlü iktisatçılar marjinal vergi oranlarının indirilmesinin görece fiyatları olumlu yönde etkileyeceğini ileri sürerek, iktisat politikasının ekonomik büyüme ve etkinlik amaçlarına yoğun vurgu yapmaktadırlar. Buna göre marjinal vergi indirimi, bireylerin tüketim yerine tasarrufa yönelmelerine boş durma yerine çalışmayı tercih etmelerine ve kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasına neden olmakta, bu ise uzun dönemde toplam piyasa üretiminin (GSYİH) artmasına ve dolayısıyla vergilenebilir potansiyelin ve vergiye tabi üretim hacminin genişlemesine yol açmaktadır. Burada üzerinde önemle durulan husus vergi indirimleri, ekonomik büyüme ve vergi artışları arasındaki korelasyonun uzun dönemde ortaya çıkacağıdır (Roberts, 1984: 311-314)<sup>6</sup>.

Öte yandan özellikle yüksek oranlı kurumlar vergisinin büyümeyi doğrudan olumsuz etkilediği orta ve uzun vadede vergilenebilir kapasiteyi daralttığı ileri sürülmektedir. 1970-1997 yılları arasında 70 ülkeyi inceleyen bir panel data çalışmasında kurumlar vergisindeki %10'luk bir indirimin yıllık ekonomik büyüme üzerinde %1.1 ile %1.8 arasında değişen bir artışa yol açtığı sonucu elde edilmiştir (Lee, Gordon, 2005: 1041). Hiç kuşkusuz bu artış vergilenebilir potansiyeli genişleterek vergi gelirlerini artırabilecek niteliktedir.

<sup>6</sup> Bkz.: Coşkun Can Aktan, "Arz Yönlü Vergi Politikasının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir 1989.



Milli gelirin yanı sıra, kişi başına milli gelir, gelir dağılımı göstergeleri, milli gelirin oluşumunda yer alan sektör payları ve dağılımları ve ekonominin paralı değişimlere açılma derecesi de vergi gelir düzeyini şekillendiren unsurlar arasında sayılabilir. Söz gelimi bireylerin daha fazla gelir elde etmeleri ve kişi başına düşen gelirin yüksekliği diğer şartlar aynı iken bireylerin zorunlu ihtiyaçlar dışında kullanabilecekleri ve dolayısıyla devletin daha kolaylıkla vergileyebileceği bir mali gücü göstermektedir. Kişi başına gelir hemen tüm ekonomik değişkenler üzerinde etkili olduğu gibi vergi gelirleri üzerinde de etkili olmaktadır. Ayrıca Wagner'in belirttiği gibi de kamusal mal ve hizmet talebi gelir esnektir (Musgrave, Peacock, 1958: 117-120). Diğer bir ifadeyle bireylerin kamusal mal ve hizmet talepleri gelirlerinin bir fonksiyonudur. Gelir düzeyi yükseldikçe kamusal mal ve hizmet talebi yani kamu harcama düzeyi artacak hiç kuşkusuz artan kamu harcamaları düzeyi ile birlikte ilave vergi gereksinimi de artacaktır.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde kişi başına düşen gelir ve toplam vergi gelirleri arasında pozitif bir korelasyon olduğu söylenebilir (Tanzi, 1987: 205). Ekonomiler gelişip kalkındıkça vergi tabanı daha da genişlemektedir Vergi gelirlerinin payı ekonomik kalkınma düzeyi ile birlikte artmaktadır. Vergilenebilir potansiyelden tam olarak yararlanılamaması toplam vergi gelirleri düzeyini sınırlandırırken bu da ekonomik kalkınmayı yavaşlatır. Ekonomik kalkınmanın hem kamu harcamaları talebini artıracığı hem de bu tür talepleri karşılayacak vergilenebilir kapasiteyi artıracığı varsayılmaktadır. Kişi başına daha yüksek bir gelir düzeyi daha yüksek bir kalkınma düzeyini yansıtmakta bu ise daha geniş bir vergilenebilir alanı ve geliri ifade etmektedir (Chelliah, 1971: 255).

Gelir dağılımının vergi gelirleri üzerindeki etkisi ise şu şekildedir; gelirin adaletli dağıtılmadığı yapılarda vergilenebilir potansiyelden çok daha kolaylıkla yararlanıldığı belirtilebilir. Belli bir gelir bireyler arasında önce tamamen eşit sonra da eşitlikten son derece uzak bir biçimde dağıtılmış olsun. Eşitlikten uzak dağıtımda toplam gelirin bir kişi dışında tüm bireylere aklıktan ölmeyecek ölçüde bir satın alma gücü verecek şekilde dağıtıldığını, o tek kişinin ise tüm geri kalan gelire sahip olduğunu varsayalım toplumun ortalama gelir düzeyinin düşük olduğu birinci durumda bireylerin çok hayati ihtiyaçlarını karşılamak üzere harcamayı düşündükleri tutarı devletin vergi olarak alması güç olmasının yanı sıra üretim yapısını da bozucu niteliktedir. Öte yandan gelir elde edenin tek olduğu ve gelir eşitsizliğinin üst düzeyde yaşandığı durumda devlet önemli ekonomik sakıncalar söz konusu olmaksızın kolayca ve yüksek oranda vergileyebilmektedir (Uluatam, 1991: 247). Literatürde yoğun

tartışmalara neden olan bu değerlendirme doğrultusunda gelir dağılımındaki eşitsizliğin artışı ölçüsünde vergileme kapasitesinin genişleyeceği söylenebilir.

Ülkenin genel kalkınmışlık düzeyinin de ki bu kişi başına düşen gelirin yanısıra, okuryazarlık oranı, kentleşme, beşeri sermaye donanımı, ulaşım ve iletişim alt yapısı gibi değişkenlerle ölçülmektedir, vergi gelirleri üzerinde belirleyici olduğu ileri sürülmektedir. Mali sistem üzerindeki politik ve idari kısıtlamalar, sosyal ve politik değerlerle birlikte ekonomi yönetiminin ve siyasal yönetimin kurumsallaşma düzeyi, ulusal kurumsal düzenlemeler, kamu harcama kalıpları ve alışkanlıkları da gelir performansı üzerinde etkili olan unsurlardır (Teera, 2003: 1-2). Vergilemenin hedefleri, vergileme potansiyeli ve vergi yönetiminin vergi toplama gücü ve becerisi de vergi gelirleri üzerinde belirleyici olan diğer değişkenlerdir (Eshag, 1983: 89-92).

Genel ekonomik yapının monetizasyonu da vergileme düzeyini etkilemektedir. Özellikle toplam vergi gelirleri içinde harcama vergilerinin ağırlıklı olduğu yapılarda önemli sektörlerdeki üretim ve tüketim faaliyetlerinin piyasanın ve paralı değişimin dışında gerçekleşmesi vergilenebilir potansiyeli sınırlandırmaktadır (Berksoy, 1984: 23).

Sektörel hasılanın etkilerine ilişkin ampirik bir çalışmada ise, gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinin GSMH içindeki payı içinde oransal olarak tarım faaliyetlerinde negatif, dış ticaret, imalat ve madencilik sektörleri ile hizmetler sektörü bakımından pozitif ilişki ortaya koyduğu saptanmıştır (Öncel, 2001: 19; Aymar, 1999: 392).

Özellikle tarımın gayrisafi yurt içi hasıladaki payı vergi gelirleri üzerinde etkili olan önemli bir büyüklüktür. Konu arz ve talep yönleri ile ele alınabilir (Ghura, 1998: 3). Arz yönlü konuya bakıldığında tarımsal sektörün vergilendirilmesinin güç olduğu söylenebilir Zira tarım sektörü, ithalat kotaları, tarifeler, fiyat kontrolleri gibi yollarla dolaylı bir biçimde de olsa birtakım mali yükümlülüklerin altına sokulmaktadır (Tanzi, 1992: 267-268). Diğer taraftan küçük çiftçileri de vergilendirmek güçtür ve tarım sektörünün önemli bir kısmı ancak kendini geçindirecek kadar üretimde bulunabilmekte vergilenebilecek düzeyde üretimde bulunamamaktadır (Moore, 2007: 26).

Konunun talep kısmı bakıldığında ise; günümüzde birçok ülkede kamu harcamaları kentsel alanlarda yoğunlaşmaktadır. Tarım sektörünün payının geniş olması ve dolayısıyla nüfus yoğunluğunun kırsal alanlarda da olması kentsel alanlarda yoğunlaşan kamu harcamalarının azalması ve dolayısıyla vergi gelirlerinin de azalması anlamına gelecektir.

Ayrıca tarım sektöründeki faaliyetlerin kayıtlarının tutulabilmesi ve takip edilebilmesi diğer sektörlerle göre daha güç olduğundan bu bağlamda da bir etki söz konusu olabilmektedir

İmalat sektörünün gayrisafi yurt içi hasıladaki, payı da bir diğer değişkendir. Etkin üretim yapısının mevcut olduğu üretim biçimlerinde imalat sektörü de kolaylıkla vergilendirebilen sektörlerin başında gelmektedir. Ayrıca imalat sektörü başta tarım olmak üzere diğer sektörlerle belge ve kayıtların daha rahat takip edilebildiği vergi kayıp ve kaçaklarının daha kolaylıkla ortaya çıkarabileceği sektörlerin başında gelmektedir.

Vergi oranlarını bünyesinde barındıran vergi tekniği de, üzerinde yoğun tartışmaların yapıldığı ekonomik ve sosyal nitelikli bir değişken olarak vergi gelirleri üzerinde belirleyici olan önemli bir faktördür. Bilindiği gibi vergi tekniği vergi kanunlarının hazırlanması, vergiyi doğuran olay ile vergi oranlarının belirlenmesi, verginin tarh, tahakkuk, tahsil ve denetim aşamalarının planlanması ve yürütülmesi gibi vergilemeye ilişkin hemen tüm alanları içine alan çok kapsamlı bir süreçtir (Turhan,1993: 41). Gelişmiş hukuki bir altyapı ve istikrarlı bir ekonomik yapı bu sürece işlerlik kazandıran önemli dinamikler olarak ortaya çıkmaktadır. Hiç kuşkusuz sosyal adaleti sağlayacak ve kaynak kullanımında etkinliği artıracak bir vergi tekniğiyle kurgulanmış vergi sistemi de hem ekonomik istikrarın sağlanmasını kolaylaştıracak hem de hukuki altyapının daha da gelişmesini sağlayacaktır.

Vergi oranları özellikle vergi tabanın dar olduğu gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirleri üzerinde belirleyici olan önemli bir diğer etkendir. Vergi yükünün toplumun sınırlı bir kesimi üzerinde olduğu yapılarda özellikle gelir vergisi oranlarında yapılacak artışlar gelir vergisi gelirleri üzerinde önemli baskıların oluşmasına neden olacaktır. Kuşkusuz bu durum gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı giderek azalırken dolaylı vergilerin payının neden sürekli arttığının da gerekçelerinden biri olarak ele alınabilir. 1990-2007 arası Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin gelişiminin gösterildiği aşağıdaki tablo da söz konusu dramatik düşüş açıkça gözlemlenmektedir.

**Tablo 1:** Toplam Vergi Gelirleri İçinde Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Payı (1990-2007) ( % )

Yıl	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1990	52,1	47,9
1991	52,3	47,7
1992	50,4	49,6
1993	48,6	51,4
1994	48,3	51,7
1995	40,7	59,3
1996	39,4	60,6
1997	40,7	59,3
1998	46,6	53,4
1999	45,4	54,6
2000	40,9	59,1
2001	40,4	59,6
2002	33,6	66,4
2003	32,3	67,8
2004	29,0	71,0
2005	27,0	73,0
2006	26,0	74,0
2007	25,0	75,0

**Kaynak:** Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri (1990-1995), Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Sayı: 1995/5; Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü ilgili yıl istatistiklerinden derlenmiştir

Vergi oranları gelir üzerinde bu doğrudan etkisinin yanı sıra oran yapısı ile de gelir dağılımı üzerinde etkili olarak vergi gelir düzeyini dolaylı bir biçimde etkilemektedir. Bir ülkede geçerli olan vergi oranları yapısı ile gelir dağılımı fonksiyonu arasındaki ilişki şu biçimde ortaya çıkmaktadır. Artan oranlı vergi (çoğunlukla dolaysız vergiler) gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı arttıkça vergi sistemi gelir dağılımını iyileştirici bir rol oynamakta buna karşın düz oranlı vergi (çoğunlukla dolaylı vergiler) gelirlerinin payı arttıkça vergilemede adalet ilkesinden önemli ölçüde sapmalar olmaktadır. Diğer yandan düz oranlı vergilerin yasal oranlarının\* efektif orandan olan farkı arttıkça gelir dağılımı daha da bozulmaktadır (Şener, 2006: 225). Vergilemenin sosyal amacının yerine getirilemediği bir yapıda da mükelleflerin kayıt dışı alanlara çıkarak vergi yüklerini azaltma girişimleri çok daha kolay yaygınlık kazanacaktır.

Mali açıklar ve kamu borç yükü de vergi gelirleri üzerinde baskılar yaratabilen değişkenlerdir. Kamu açıklarının büyümesi bir çok ülkede büyük mali açıklara yol açmıştır. Bu ise kamu borç yükünün artması anlamına gelmektedir. Borç servisinin çevrilebilmesi için ya daha fazla gelire gereksinim duyulacak ya da faiz dışı kamu harcamalarının kısılması

\* Vergi oranları yasal ve fiili olarak iki ayrı biçimde uygulanmaktadır. Yasal vergi oranları vergi yasaları tarafından belirlenmekte olup genellikle fiili (ya da efektif) vergi oranından daha büyüktür. Efektif vergi oranı ise ödenen verginin vergilenebilir net gelire oranıdır. Net gelir de brüt gelir ile gelirin elde edilmesi için yapılan giderler arasındaki farktır.

gerekecektir. Burada hiç kuşkusuz borç miktarı ve bileşimi de belirleyici olmaktadır. Ekonomik büyüme performansı borcun ortaya çıkardığı söz konusu yükü hafifletemediği ölçüde vergileme düzeyi artırılacaktır. Öte yandan artan ticaret açıkları da ithalatın kısıtlanmasına yol açarak dış ticaret üzerinde alınan vergilerin azalmasına neden olabilmektedir.

Ekonominin dışa açıklık derecesi de gelir performansı üzerinde etkili olan bir diğer değişkendir. Ekonominin yoğun dışa açık olduğu yapılarda yani yoğun yabancı sermaye girişlerinin olduğu ekonomilerde geçici rahatlamalar söz konusu olabilir. Bu bağlamda vergi tabanının da genişlediği söylenebilir. Yani vergi gelirlerinde de suni bir artış söz konusu olmaktadır (Seade, 1990: 54). Kimi gelişmekte olan ülkelerde dış ticaret yerli üretime göre çok daha kolay vergilendirilmektedir ve ekonominin en monetize olduğu kesimdir. Bu bağlamda dış ticaret vergileri vergi idareleri için en cazip vergileme alanları olarak ortaya çıkmaktadır. Dış ticaret özellikle vergi dairelerinin etkin bir biçimde yapılamadığı gelişmekte olan ülkeler için cazip bir kaynaktır (Linn and Weitzel, 1990: 9).

İthalat ve ihracat düzeyi tarafından ölçülen uluslararası ticaretin derecesi de gelir performansı üzerinde belirleyici olmaktadır. İthalat ve ihracat kolay vergilemenin yapılabildiği alanlardır. Bununla birlikte çoğu gelişmekte olan ülke özellikle 1990 yıllardan itibaren liberal politikaların da etkisiyle bu alanlardaki vergilemeyi kısmen azalttılar. Bu azalma dış ticaretteki muafiyetlerin yeniden gözden geçirilmesi, tarifelerin ve kotaların etkinliğinin artırılması, gümrük vergilerinin daha etkin hale getirilmesi ile giderilebilir (Gupta, 2007: 4). Dış ticaret açıklığı ile kamu kesiminin büyüklüğü arasında kuvvetli bir ilişki olduğu ileri sürülmektedir (Rodrik, 1998: 997). Zira dışa açık ekonomilerde dış risklere karşı kamu idari ekonomik ve mali yapıda daha aktif rol alması gerekmektedir ki bu da çoğu zaman ilgili harcamaları finanse etmek için daha yüksek vergi geliri anlamına gelebilmektedir

Ülkeye giren yardım ve bağış miktarı ile niteliği de vergi gelirleri üzerinde etkili olmaktadır. Yardım ve bağışlar gelişmekte olan ülkeler için kalkınmanın finansmanında kullanılan önemli kaynaklardır. Franco-Rodriguez, Morrissey, ve McGillivray çalışmaları ile yardımın ilgili ülkedeki vergilenebilir gelir üzerinde olumsuz etkiye sahip olduğunu ortaya koymuşlardır (Rodriguez, 1998: 1241). Yardımların kompozisyonları da farklı sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Dış yardımların verimsiz salt tüketim harcamalarında ya da borç finansmanında kullanılması gelir üzerinde pek bir etki yaratmazken ekonomik yapıda üretim düşük düzeyde kalmakta dış yardımlarla kamu maliyesi ve ekonomik yapı işletilmeye çalışılmaktadır. Yardımların verimli olan üretimi artıracak alanlarda kullanılması durumunda

vergi gelirleri artabilir. Şarta bağlı borçların başlıca göre gelir düzeyi ve dolayısıyla vergilenebilir potansiyel üzerinde daha olumlu etkilerinin olduğu da ileri sürülmektedir (Gupta, 2007: 5).

Nüfus yoğunluğu ile vergi gelirleri arasında da bir korelasyonun varlığından söz edilebilir. Nüfus yoğunluğunun vergi gelirleri üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu ileri sürülmektedir. Zira artan nüfus yoğunluğu ilgili bölgede vergilenebilir kaynakların çok daha yoğun kullanımına yol açarak vergilenebilecek kısmın azalmasına yol açmaktadır. Ancak vergi toplama maliyetleri nüfus yoğunluğunun çok olduğu yerlerde daha düşük olur Tersine nüfus yoğunluğu az olan yerlerde idari maliyetler daha yüksek olur. Öte yandan vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olayları nüfus yoğunluğunun az olduğu yerlerde daha çok olur. Zira nüfus yoğunluğunun fazla olduğu yerlerde çoğu işletme ve yapılar kurumlaşmıştır vergi kaçırmak pek mümkün değildir (Ansari,1982: 1035). Gelir artışı nüfusun daha çok kentsel alanlarda yoğunlaşmasına yol açan bir unsurdur. Kentleşme de hiç kuşkusuz kişi başına daha fazla kamusal mal ve hizmet talebi anlamına gelmektedir. Kentleşme ile bir yandan yeni vergilenecek alanlar söz konusu olmakta öte yandan da vergi gelirlerinin artırılması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır (Tanzi, 1987: 206; Tanzi, Zee, 2000: 5).

Konuya ilişkin kimi ampirik ve teorik çalışmalardan elde edilen bulgular kısaca şöyledir (Gupta, 2007: 6). Lotz ve Morss (1967) kişi başına gelir ve ticaretin payının vergi payının önemli belirleyicileri olduğunu saptamışlardır. Piancastelli de (2001) bu görüşü geliştirmiştir. Chelliah (1971) vergi gelirleri üzerinde ülkedeki üretim kompozisyonunun belirleyici olduğunu ileri sürerek madencilik sektörünün payının, tarımın payının ve ihracatın kompozisyonunun vergi gelirleri üzerinde belirleyici olduğunu savunmaktadır. Tanzi 1992 yılında kişi başına gelir, ithalat düzeyi, tarımın payı ve dış borç miktarının önemli değişkenler olduğunu ortaya koymuştur. Bird, Martinez-Vasquez ve Torgler (2004) gibi yazarlar da yozlaşma, rüşvet, hukuksal alt yapı ve ekonomik düzenlemeler gibi kurumsal yapıya ilişkin unsurların gelir performansı üzerinde etkin olduğunu ileri sürmektedirler.

Kimi bölgesel çalışmalardan elde edilen bulgular ise şöyledir. Tanzi 1981 yılında yaptığı çalışmada madencilik ve imalat sektörünün ihracattaki payı arttıkça vergi gelirlerinin olumlu etkilendiğini saptamıştır. Leuthold (1991) ise panel data yöntemini kullanarak ticaret hacmi ile vergi gelirleri arasında pozitif, tarımın üretimdeki payı ile vergi gelirleri arasında negatif bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Stotsky ve Wolde Mariam (1997) ise tarımın ve madenciliğin payı ile vergi gelirleri arasında negatif ihracatın payı ve kişi başına gelir ile vergi gelirleri arasında pozitif bir ilişki olduğunu saptamıştır. Ayrıca ilgili yazarlar IMF

programları ile vergi gelirleri arasında pozitif ancak zayıf bir ilişki olduğunu saptamışlardır. Ghura (1998) vergi gelirleri ile gelir düzeyi ve ekonominin açıklık derecesi arasında pozitif GSYİH da tarımın payı ile vergi gelirleri arasında negatif ilişki belirlemiştir. Ghura ayrıca yozlaşma, rüşvet, yapısal reformlar ve beşeri sermaye gelişiminin de vergi gelirleri üzerinde etkili olduğunu saptamıştır. Rüşvet ve politik yozlaşmadaki artışlar ekonomik ve siyasal kurumlaşmayı geciktirmekte, vergi gelirleri üzerinde olumsuz etkiler ortaya çıkarmaktadır. Beşeri sermaye zenginliği ve yapısal değişim reformları da vergi idaresi ve vergi gelirleri üzerinde olumlu etkilere yol açmaktadır. Arap ülkelerine dönük bir çalışmada ise Eltony (2002) madencilik sektörünün petrol ürünleri ihraç eden ülkelerde vergi gelirleri üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğunu, petrol ihraç etmeyen ülkelerde de pozitif bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur.

Bulguları özetlemek gerekirse birçok çalışma sonucunda kişi başına düşen gelir ve ekonominin açıklık derecesinin gelir performansını olumlu etkilediği söylenebilir. Tarımın payının yüksek olması ise gelir performansını olumsuz yönde etkilemektedir. Madenciliğin payı ile gelir performansı arasındaki korelasyonun niteliği ve derinliği konusunda değerlendirmeler farklılaşmakta kimi zaman birbirine zıt bulgulara ulaşılmaktadır.

## **SOSYAL DEĞİŞKENLER**

Vergileme düzeyini belirleyen sosyal değişkenlerin başında mükelleflerin vergi karşısındaki davranış ve tutumları ile vergi yönetiminin etkinliği gelmektedir. Kuşkusuz vergi, bireyin gelirini bütünüyle özgür bir biçimde kullanma konusundaki kararlarını kısıtlamaktadır. Bireyin söz konusu kısıtlamalara karşı ortaya koyduğu tepkinin niteliğinde ve büyüklüğünde, bireyin geliştirdiği tepki karşısında birtakım kazanımlar elde edebileceği beklentileri de belirleyici olabilmektedir (Kirchler, 1999: 131).

Mükelleflerin vergiye uyum göstermemesi bir bakıma yönetim etkinsizliğinin temel kaynaklarından biridir. Vergi kaçakçılığının temelinde de vergiye uyumsuzluğun olduğu söylenebilir. Vergi kaçakçılığı hem vergi gelirlerine hem de vergi sistemine zarar veren bir olgudur. Vergi kaçakçılığının en belirgin sonucu kamunun vergi gelirlerinin azalmasıdır. Verginin topluma tanıtılışı, getirildiği zaman ve ortam, vergi idarelerinin yükümlülere davranışı, mükellefin gelir düzeyi ve vergi oranları, cezalar ve denetim olasılığı, vergi sisteminin karışıklığı, vergi yükünün ne denli adil dağıldığı gibi nitelikler ile yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, ahlaki yapı, meslek gibi sosyal faktörler mükellefin vergi ödevine karşı



davranış ve tutumlarını şekillendirmektedir (Batirel, 1996: 53)<sup>7</sup>. Mükellefin vergiye gönüllü uyumu arttığı ölçüde vergilenebilir potansiyelden tam olarak yararlanılabilecek kayıp ve kaçaklar kontrol altına alınarak vergileme düzeyi artırılacaktır. Teorik ve ampirik birçok çalışmada vergi tabanının dar olduğu, vergi oranlarının yüksek olduğu ve etkin olmayan kamu harcama setlerinin söz konusu olduğu ülkelerde vergi kayıp ve kaçaklarının oldukça yüksek düzeylerde seyrettiği vurgulanmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde marjinal vergi oranları ile vergi kaçakçılığı arasında doğrudan pozitif yönlü bir korelasyonun varlığından söz edilebilir (Reckers, 1994: 47). Yapılan çalışmalarda vergi kaybının KDV gibi dolaylı vergilerdeki vergi kaçakçılığına da kısmen bağlı olduğu oradaki artışın toplam vergi kaçakçılığı üzerinde etkili olduğu ileri sürülmektedir (Pyle 1989:20-22).

Vergi idaresinin etkinliği ile vergileme düzeyi arasında da sıkı bir korelasyonun varlığından söz etmek mümkündür. Vergi uygulamalarında çağdaş teknolojinin olanaklarından yeterince yararlanılması, gelir idaresinde performans değerlemesi ve denetiminin yapılabilmesi, daha etkin işleyen bir vergi denetiminin ve vergi yargısının oluşturulabilmesi gelir idaresinin kanunları objektif ve tarafsız olarak uygulayabilmesi, hem mevcut vergi potansiyelinden tam olarak yararlanılabilesini hem de vergilenebilir potansiyelinin kapsamının genişletilmesini kolaylaştıracaktır (Andersen, 2000: 48).

Küreselleşme de maliye politikaları üzerindeki doğrudan etkileri ile mali yapıyı ve dolayısıyla vergi yapısını ve gelir düzeyini etkilemektedir. Küreselleşme olgusu doğrudan ve türev etkileri ile sosyal ve ekonomik yapı genelinde çoğu kavramın içeriğini değiştirdiği gibi devleti de özellikle fonksiyonları temelinde etkileyerek son dönemde yaşanan dönüşümün temel belirleyicilerinden biri olmuştur. Sermaye, işgücü ve teknolojinin yanı sıra iktisat ve maliye politikaları da küreselleşmeyle birlikte ulus ötesi bir nitelik kazanarak, bu değişim ve dönüşüm sürecinde yeni anlamlar yüklenmişlerdir (Demir, 2008: 224).

Küreselleşme sürecinde hemen tüm ülkeler rakipleri ve çok uluslu şirketler tarafından vergi politikaları konusunda bağımsız davranmama ve küresel gereksinimlere uygun değişiklikler yapma konusunda baskı altında tutulmaktadır. Bu bağlamda ulusal ekonomi politikaları da küresel ekonominin gereklerine ve önceliklerine göre yeniden kurgulanarak uygulanmaya konulmuştur (Lodin, 2000: 210; Owens, 1998: 290; Tanzi, 1998: 338).

---

7 Bkz.: Allingham M.G., Sandmo, A., Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, 1972, pp.323-338; Young Song and Tinsley E. Yarbrough, "Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey", Public Administrative Review, 1978, pp.442-452; Doğan Şenyüz, Etkin Bir Vergileme İçin Yükümlü Psikolojisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa, 1984; Blumenthal Marsha, Joel Slemrod, "The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform" National Tax Journal, Vol. XLV, No 2, June 1992, pp.185-201; İnci User, Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992, İstanbul.

Maliye yazınında küreselleşme olgusu ile birlikte ortaya çıkan ve gelişen kavramların başında vergi rekabeti gelmektedir. Yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek ve işletmelerin rekabet gücünü artırabilmek amacıyla mükelleflerin vergi yüklerinin azaltılması biçiminde tanımlanabilecek olan vergi rekabeti, bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik sağlamak üzere, vergisel ayrıcalıklar kullanılarak farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında gerçekleştirilen rekabet olarak tanımlanabilir (Giray, 2005: 94).

Vergi rekabetinde kullanılan en önemli enstrüman vergi oranları olmakla beraber, tek enstrüman bu değildir. Rekabet vergi oranlarındaki düzenlemenin yanı sıra vergi konularının kapsamı, muafiyet ve istisnalar, mükellefiyet sınırları, indirimler, vergi yönetimi ve denetimi, gibi konuları da kapsamaktadır (Öncel, 2004: 9). Vergi rekabetinden kimi ülkeler yarar sağlarken kimi ülkeler de olumsuz biçimde etkilenmektedir. Vergisel kolaylıklarla sermayeyi, üretimi, nitelikli işgücünü ve yeni teknolojileri ülkesine çekerek yabancı yatırım ve yatırımcı miktarını artırabilen idareler vergi rekabetinden yararlanabilirler. Küreselleşme temelinde ortaya çıkan ve gelişen bu rekabetin gereklerini yerine getiremeyen ülkeler ise vergi rekabetinden olumsuz etkilenmekte sermaye ve nitelikli işgücü çıkışlarına engel olamamaktadırlar. Vergi rekabeti kimi ülkelere bir fırsat kimi ülkeler tarafından da bir tehdit olarak algılanmaktadır (Edwards, 2003: 26).

Ekonomik küreselleşmenin vergi politikaları üzerinde ne denli etkili olduğu çok sayıda ampirik çalışmayla inceleme konusu olmuş ve birbirinden çok farklı sonuçlar elde edilmiştir. Dolayısıyla küreselleşmenin vergi politikaları genelinde vergi rekabetini net olarak ne şekilde etkilediğini belirlemek oldukça güçtür. Söz gelimi Swank'a (2001) Adsera ve Boix'e (2002) göre küreselleşme vergi yükünü artırmaktadır. Öte yandan Rodrik (1997) ve Vaubel (1999) küreselleşmenin vergi gelirlerinde azalmaya yol açtığını belirtmektedirler. Garrett (1995) Quinn (1997) ve Swank (2001) küreselleşmenin daha yüksek kurumlar vergisine yol açtığını Hansson ve Olofsdotter (2003) ise tam tersini ileri sürmüşlerdir. Hicks, Swank (1992) Vaubel (1999) küreselleşmenin sosyal harcamalar üzerinde pozitif, Garrett ve Mitchell (1999) ise negatif yönlü etkilere sahip olduğunu ileri sürmektedirler (Dreher, 2006: 180).

Vergi rekabetinin bir mali bozulmaya da neden olabileceği söylenebilir. Mali bozulma ile ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayıplar söz konusu olmaktadır. Ekonomik küreselleşmenin ve artan vergi rekabetinin ulusal hükümetlerin vergilenebilir kapasitesine zarar verdiği konusunda genel bir kabul söz konusudur (Stewart and Webb, 2003: 2). Vergi gelirlerindeki azalma özellikle gelişmekte olan ülkeler bakımından son derece önemlidir. Yoğun kamu finansman sorunlarının yaşandığı gelişmekte olan ülkelerde yabancı sermaye

girişini kolaylaştırmak için sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün azaltılması kamu açıklarını daha da artıracaktır.

Böylece küreselleşme süreciyle paralel biçimde kamu gelirleri içinde borçlanmanın payı da yükselmektedir. Dolayısıyla, gelişmekte olan ülkelerde yaşanan bu süreç, en büyük borç alınabilir kaynağı oluşturan özel sektörün özellikle mali sermayenin vergilendirilmesinden vazgeçildiğini ve borç anapara ve faiz ödemeleri yoluyla bu kesime dolaylı olarak toplumsal kaynakların transfer edildiğini göstermektedir. Bu gelişim küreselleşmeye bağlı olarak devletin işlevlerindeki değişimin kamu gelirleri politikasına yansımını ifade etmektedir (Kargı ve Özüğurlu, 2007: 279). Diğer yandan yoğun borçlanma politikası reel faizler üzerinde de baskılar yaratarak ekonomik yapının daralmasına ve vergi gelirlerinin daha da azalmasına yol açmaktadır. Bu noktada vergi rekabeti toplanması gereken vergiden daha az miktarda bir vergi toplanmasına neden olmaktadır..

Küreselleşmeyle birlikte ivme kazanan vergi rekabeti hükümetler için önemli kısıtlar ortaya çıkarmakta hareket alanını olabildiğince sınırlandırmaktadır. Sermayenin daha az vergilendirilmesi nedeniyle emek ve tüketim üzerinde vergi yükünün artması refah devleti olgusuna zarar vermektedir. Küreselleşme ve artan vergi rekabeti iyi yönetilemeyip kontrol edilemediği takdirde gelir dağılımındaki çarpıklıklar daha da derinleşecek, ulusal ve küresel düzeyde ekonomik istikrarsızlıklar daha sık ortaya çıkacaktır (Stiglitz, 2004: 19).

Vergi rekabeti neticesinde vergi yükünün sermaye kazançlarından emek gelirlerine doğru yönleneceği yükümlülerin vergi idaresine karşı saygılarının da azalmasına yol açabilir. Küreselleşmeyle birlikte artan vergi rekabeti bu bağlamda vergi direncini artıran bir etken olarak da ortaya çıkmaktadır (OECD, 1998: 16).

Aşağıdaki tabloda 1986-2008 dönemi OECD üyesi ülkelerde kurumlar vergisi oranlarının gelişimi gösterilmektedir.

**Tablo 2:** Kurumlar Vergisi Oranları (%) 1986-2008

Ülke	1986	1991	1995	2000	2008
Avustralya	49	39	33	34	30
Avusturya	30	30	34	34	25
Belçika	45	39	39	39	33
Kanada	36	29	29	28	33
Danimarka	50	38	34	32	25
Finlandiya	33	23	25	29	26
Fransa	45	42	33	33	34
Almanya	56	50	45	40	30
Yunanistan	49	46	40	40	25
İzlanda	51	45	33	30	15
İrlanda	50	43	40	24	12
İtalya	36	36	36	37	27
Japonya	43	38	38	27	39
Kore	30	34	32	28	27
Lüksemburg	40	33	33	37	30
Meksika	34	34	34	35	28
Hollanda	42	35	35	35	25
Yeni Zelanda	45	33	33	33	30
Norveç	28	27	19	28	28
Portekiz	47	36	36	32	26
İspanya	35	35	35	35	30
İsveç	52	30	28	28	28
İsviçre	10	10	10	8	6
Türkiye	46	49	25	33	20
İngiltere	35	34	33	30	28
Amerika	46	34	35	35	37
<b>26 OECD Ülkesi Ort.</b>	<b>41</b>	<b>35</b>	<b>33</b>	<b>32</b>	<b>26</b>

**Kaynak:** (Giray, 2005: 107), Bkz.: OECD, Tax Rates are Falling, March-April 2001:

<http://www.oecd.org/dataoecd/26/566/337717459.xls>

Tablo 2'den de izleneceği gibi liberal politikaların ve küreselleşme eğilimlerinin etkisiyle hemen tüm ülkelerde kurumlar vergisi oranları düşürülmüştür. 26 OECD ülkesi ortalaması dikkate alındığında da ilgili dönemler içinde kurumlar vergisi oranlarında yaklaşık % 50'lik bir düşüş yaşanmıştır. Ortaya çıkan kayıplar özellikle gelişmekte olan ülkelerde harcamalar üzerinden yapılan yoğun vergilemelerle giderilmeye çalışılmaktadır. Bu ise vergilemede kaynak kullanımında etkinlik ve gelir dağılımında adalet gibi temel ilkelerin zedelenmesine yol açarak toplumsal vergi bilincinin oluşumunu güçleştirmekte toplam vergi gelirler performansını olumsuz yönde etkilemektedir.

## SONUÇ

Büyümenin finansmanında sorunlar yaşayan, yoğun borç yüküne sahip gelişmekte olan ülkeler için harcamalarını ve büyümelerini finanse edecek güvenilir ve istikrarlı bir vergi yapısının olması son derece önemlidir. Ekonomik yapının ve ekonomi yönetiminin kurumsallaştığı gelişmiş ülkelerde vergi gelir performansında genel olarak bir istikrar söz konusudur. Ekonomik büyümenin gerçekleştiği dönemlerde vergi gelirleri artarken ekonominin daralma dönemlerinde vergi gelirleri de azalmaktadır. Söz konusu ülkelerde bu iki büyüklük arasındaki korelasyonu derinden etkileyecek çok belirleyici bir değişkenin olmadığını söylemek mümkündür. Yüksek borç stoku, yüksek enflasyon ve reel faiz oranlarının olduğu, yoğun kamu kesimi finansman açıklarının yaşandığı ve ekonomik yapının ve ekonomi yönetiminin tam kurumsallaşmadığı ve dolayısıyla yolsuzluk, rüşvet ve kayıtdışı ekonominin çok geniş boyutlarda olduğu gelişmekte olan ülkelerde vergi gelir performansı üzerinde birçok değişken farklı nitelikte ve derinlikte etkili olmaktadır.

Vergi ahlakı ve vergi uyumu, vergi idaresinin etkinliği, vergi oranları, vergi gelirlerinin kompozisyonu, üretimde sektörlerin payları, enflasyon oranı, ekonomik büyüme oranı, kişi başına düşen gelir düzeyi, ülkenin dışa açılma derecesi, toplam borç düzeyi, kayıt dışının ekonominin boyutları, gayri safi hasıla içinde tarımın payı özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirleri üzerinde belirleyicileri olan temel değişkenlerdir. Vergi gelirleri üzerinde etkili olan diğer değişkenler ise nüfus yoğunluğu, rüşvet, yozlaşma, ekonomik ve siyasal istikrar, ekonomik ve sosyal yapının kurumsallaşma düzeyi, küreselleşme ve vergi rekabeti, biçiminde özetlenebilir. Özellikle liberal politikaların yön vermesiyle hızlanan küreselleşme süreci maliye politikalarına da ulus ötesi bir nitelik katarak vergi politikalarının oluşturulmasında ulusal önceliklerle birlikte ulus ötesi, küresel önceliklerin de dikkate alınmasını bir zorunluluk olarak ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda vergi gelir performansı denkleminde küreselleşmenin dışsal bir değişken olarak mutlak surette sokulması gerektiği söylenebilir. Küreselleşme olgusu doğrultusunda yabancı sermaye yatırımlarını (kısa- uzun) çekmeye dönük her türlü vergisel önlem ki bu kurumlar vergi oranlarında sürekli bir düşüşü, kısa vadeli sermayenin (sıcak para) ise çok düşük düzeyde veya hiç vergilendirilmemesini ifade etmektedir, uluslararası gelişmeler izlenerek hazırlanmakta ve uygulanmaktadır.

**KAYNAKÇA**

- ABİZADEH, Sohrab and WYCKOFF, J.B., (1982); "Tax System Components and Economic Development: An International Perspective", Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol 36, No:11, pp.483-491.
- ADSERA, A., BOÏX, C., (2002); "Trade, Democracy and the Size of the Public Sector: The Political Underpinnings of Openness", International Organization, Vol.56, pp.229-262.
- AKKAYA, Şahin, (1998); "Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi ve Bu Ülkelerdeki Vergi Yapısının Kantitatif Analizi", İstanbul Üniv. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri/ Yıl 1996/1997, ss.213-267.
- AKTAN, C. Can, (1989). "Arz Yönlü Vergi Politikasının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir.
- ALLINGHAM, M.G and SANDMO, A., (1972); Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, pp.323-338.
- ANDERSEN, Arthur, (2000); Gelir Vergilemesinde Global Eğilimler, İstanbul.
- ANSARİ, M. M (1982); "Determinants of Tax Ratio: A Cross-Country Analysis", Economic and Political Weekly, Vol.19, pp. 1035-1042.
- AYMAR, F. Christine., (1999); "The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries", Kyklos, Vol.52, Issue 3, pp. 391-413.
- BATIREL Ö.Faruk, (1996); "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum", Vergi Dünyası, Sayı 175, ss.52-55.
- BERKSOY, Turgay, (1984); "Gelişmekte olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti", Marmara Üniv.Yayın No. 411, İ.İ.B.F. Yayın No. 362, İstanbul.
- BULUTOĞLU, Kenan, (2004); Kamu Ekonomisine Giriş, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul.
- BURGESS, Robin and STERN, Nicholas, (1993); "Taxation and Development" Journal of Economic Literature, Vol.XXXI, pp.805-815.
- CABALLE, Jordi and PANADE, Judith (2004); "Inflation, Tax Evasion, and the Distribution of Consumption", Journal of Macroeconomics, Vol.26, pp. 567-595.
- CARDENETE, M. Alejandro and SANCHO, F., (2000); "Economic Effects of the Indirect Taxes in a Regional Economy", 40th European Congress ERSA, Barcelona pp. 1-12.
- CHELLIAH, R.J. (1971); "Trends in Taxation in Developing Countries", IMF Staff Papers, Vol. 18, No. 2, July, pp. 254-325.
- CHRISTOPHER, S. Adam and O'CONNELL, (1997), Stephen A. "Aid, Taxation and Development: Analytical Perspectives on Aid Effectiveness in Sub-Saharan Africa" October pp.1-49,
- CRANE S.E. and NOURZAD F., (1986); "Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis", Review of Economics and Statistics, Vol.68, pp. 217-223.
- DEMİR, Murat, (2008); "Küreselleşme-Vergileme İlişkisi", İçinde: Ed. Alper Güvel, Zekeriya Mızırak, Küreselleşme Sürecinde Finansal Piyasalar, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

- DHANESHWAR, Ghura, (1998); Tax Revenue in Sub-Saharan Africa Effects of Economic Policies and Corruption IMF WP/98/135 pp.3-4.
- DREHER, Axel, (2006); “The Influence of Globalization on Taxes and Social Policy: An Empirical Analysis for OECD Countries”, European Journal of Political Economy, Vol.22, pp.179–201
- EDWARDS, Chris, (2003); “Tax Competition Spurs Globalization”, USA Today; 131/2694, Academic Research Library pp.26-28
- ESHAG, Eprime; (1983), “Modern Cambridge Economics Fiscal and Monetary Policies and Problems in Developing Countries”, Cambridge University Press, Cambridge.
- EWALD, Nowotny, (1980); “Inflation and Taxation: Reviewing the Macroeconomic Issues”, Journal of Economic Literature, Vol.18, pp.1025-1049.
- GARRETT, G., (1995); “Capital Mobility, Trade and the Domestic Politics of Economic Policy”, International Organization Vol.49, pp.657–687.
- GARRETT, G., MITCHELL, D., (1999); Globalization and the Welfare State, Unpublished Paper, Yale University.
- GİRAY, Filiz, (2005); “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları” Akdeniz Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi, Vol.(9), ss.93-122.
- GOODE, Richard, (1980); “Limits of Taxation”, Finance Development, Volume 17, Number I, pp.11-13.
- GUPTA, Abhijit Sen, (2007); “Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries” WP/07/184 IMF Working Paper, pp.1-41.
- <http://www.imf.org/external/pubs/ftp/wp/2007/wp007184.pdf>
- GÜRBÜZER, Selma, (1997); “Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)”, Hazine Dergisi, Sayı 7, ss.1-30.
- HANSSON, A., OLOFSDOTTER, K., (2003); “The Effects of Tax Competition and New Economic Geography on Taxation in OECD Countries”, Unpublished Paper, Lund University International Fiscal Documentation, Vol.52, pp.290-296
- KARGI, Veli, ÖZUGURLU, Yasemin, (2007);, “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi”, Yönetim ve Ekonomi, Cilt:14 Sayı:1, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa, ss.275-289
- KİRCHLER, Erich, (1999); “Reactance to Taxation: Employers’ Attitudes Towards Taxes” Journal of Socio-Economics Volume 28, Issue 2, pp.131-138.
- KORKMAZ, Esfender, (1982); Vergi Yapısı ve Gelişimi, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul.
- KULA Maria C, DANİEL L, (1999); Millimet, “Income Inequality, Taxation, and Growth”, Departmental Working Papers with number 9901.
- <ftp://ftp1.economics.smu.edu/WorkingPapers/1999/millimet/ineq14.pdf> 22
- LEE, Young, ROGER H. Gordon, (2005), “Tax Structure and Economic Growth”, Journal of Public Economics, Vol.89, pp.027–1043.
- LİNN F.J. and WEİTZEL D. (1990); “Public Finance, Trade and Development: What Have We Learned?” in Fiscal Policy in Open Developing Economies, ed. By Tanzi, pp. 9-28.



- LODİN, S.O., (2000);, “What Ought to be Taxed and What Can Be Taxed: A New International Dilemma”, Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation, Vol.54, pp.210-217.
- MARSHA, Blumenthal and SLEMROD, Joel, (1992); “The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform” National Tax Journal, Vol. XLV, No 2, pp.185-201.
- MOORE, Mick, (2007); How Does Taxation Affect the Quality of Governance? IDS Working Paper No 280 April pp.2-39.
- OECD, (1998); Harmful Tax Competition: An Emerging, Global Issue, Paris
- OSKOOEE, Mohsen Bahmani, ESCOT, L., MİGUEL A, NİROOMAND F., (1999); “Savings, Taxation and Growth: the Case of European Union Countries”, Global Business and Economics Review, Vol. 1, No.2, pp.203-214.
- OWENS., J. (1998); “Taxation within a Context of Economic Globalization”, Bulletin for International Fiscal Documentation, 52, pp.290-6
- ÖNCEL, T., Y. ÖNCEL (2004); “Uluslararası Vergi Rekabeti”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul Ün.v., Yayın No.4453, Maliye Araştırma Merkezi No:88, 4.Seri, İstanbul.
- ÖNCEL, Türkan; “Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 39.Seri/Yıl 2001.
- P.C. ROBERTS, (1984), The Supply-Side Revolution-An Insider’s Account of Policy Making in Washington, Cambridge, Massachusetts, Harward University Press, pp.311-314.
- PYLE, D. J. (1989), Tax Evasion and the Black Economy, The Macmillan Press Ltd.USA
- RECKERS, Philip M J; Sanders, Debra L; Roark, Stephen, J., (1994); “The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance The influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance”, National Tax Journal; Dec 47, 4; ABI/INFORM Global pp.825-836.
- RODRÍGUEZ, Franco, MORRÍSSEY S. O.,and MCGİLLİVRAY, M. (1998); “Aid and The Public Sector in Pakistan: evidence with Endogenous Aid”, World Development, Vol. 26, No. 7, pp. 1241-1250.
- RODRİK, D., (1997); “Has Globalization Gone Too Far?”, Institute for International Economics, Washington, DC
- RODRİK, Dani, (1998); “Why do More Open Economies have Bigger Governments?” Journal of Political Economy, Vol. 106, pp. 997-1032.
- SEADE, Jesus, (1990); Tax Revenue Implications of Exchange Rate Adjustment. In: V. Tanzi, Editor, Fiscal policy in Open Developing Economies, International Monetary Fund, Washington, pp. 54–65.
- SONG, Young and YARBROUGH, Tinsley E., (1978); “Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey”, Public Administrative Review, pp.442-452.
- STEWART, Kenneth, and M.Webb, (2006); “International Competition in Corporate Taxation: Evidence From the OECD Time Series”, Economic Policy, Printed in Great Britain, pp.153-201.

- STİGLİTZ, Joseph, (2004); “The Social Costs of Globalisation”, Financial Times. February 25, London (UK).
- STOTSKY J.G. and WOLDEMARIAM A. (1997);, “Tax Effort in Sub-Saharan Africa”, *IMF*
- SWANK, D.H., (2001); “Mobile Capital, Democratic Institutions, and the Public Economy in Advanced Industrial Societies”, *Journal of Comparative Policy Analysis*, Vol.3, pp.133–162.
- ŞENER, Orhan, (2006); *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta Basım Yayım 8.Baskı, İstanbul.
- ŞENYÜZ, Doğan, (1984); *Etkin Bir Vergileme İçin Yükümlü Psikolojisi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- TANZİ, Vito, (1980); “Inflation and Personal Income Tax: An International Perspective”, Cambridge University Press, London.
- TANZİ, Vito, (1987); “Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries”, İçinde: David Newbery and Nicholas Stern (Ed.), *The Theory of Taxation for Developing Countries*, Oxford University Press, New York pp.205-241
- TANZİ, Vito. (1992), “Structural Factors and Tax Revenue in Developing Countries: A Decade of Evidence”, in *Open Economies: Structural Adjustment and Agriculture*, ed. by Goldin, I. and Winters, A.L., Cambridge University Press, Cambridge. pp. 267-281.
- TANZİ, Vito., ZEE, Howell H., (2000); “Tax Policy for Emerging Markets: Developing Country”, *IMF Working Paper WP/00/35* pp.1-35.
- TEERA, J.M (2003); *Centre for Public Economics Working Paper*  
<http://www.bath.ac.uk/cpe/workingpapers/uganda-series1.PDF>
- TURHAN, Salih, (1993); “Vergi Teorisi ve Politikası”, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- ULUATAM, Özhan, (1991); ” *Kamu Maliyesi*”, Savaş Yayınları, Ankara.
- ULUSOY, Ahmet, (2003); *Maliye Politikası*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- USER, İnci, (1992); *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- VALENTİNO, Piana, (2003); “Economics Web Institute” <http://www.org/main.htm>
- VİTO, Tanzi, (1998); “The Impact of Economic Globalization on Taxation”, *International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin*, pp.338-343
- WAGNER, A. (1883). "Three Extracts on Public Finance", in R. A. Musgrave and A. T. Peacock (eds) (1958), *Classics in the Theory of Public Finance*. London: Macmillan. *Working Paper*, WP/97/107, September.
- [www.worldbank.org/html/dec/Publications](http://www.worldbank.org/html/dec/Publications)
- YAKİTA, Akira, (2003); “Taxation and Growth with Overlapping Generations” *Journal of Public Economics* 87 Issue 3-4 (March), pp.467-487.