



## OECD Ülkelerinde Vergi Kaçırma ve Yönetim Kalitesi

**Candan YILMAZ UĞUR**

Dr. Öğr. Gör., Gümüşhane Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

[candanyilmaz@hotmail.com](mailto:candanyilmaz@hotmail.com)

<https://orcid.org/0000-0002-7915-8040>

Makale Başvuru Tarihi : 11.11.2023

Makale Kabul Tarihi : 16.12.2023

Makale Yayın Tarihi : 31.12.2023

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI: 10.5281/zenodo.10443466

### Özet

#### **Anahtar Kelimeler:**

Vergi Kaçırma,  
Yönetim Kalitesi,  
OECD Ülkeleri

*Bu çalışma vergi kaçırma ve yönetim kalitesi (demokratik kalite ve teknik kalite) arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda 2003 – 2022 dönemi 31 OECD ülkesi verileri regresyon yöntemi kullanılarak tahmin edilmiştir. Bulgular demokratik kalite ve teknik kalite ile vergi kaçırma arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönlü bir ilişkinin olduğu, yönetim kalitesi arttıkça vergi kaçırmanın azaldığı yönündedir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar OECD üyesi ülkelerin hükümetlerinin yönetim kalitesini artırmaya yönelik uygulamalarının bireylerin vergi kaçırma konusundaki motivasyonunu azalttığı yönündedir. Bu bağlamda çalışma politika yapıcılara yönetim kalitesi göstergelerini iyileştirmek için uygun kuralların formüle edilmesinin vergi kaçırma önemli ölçüde azaltacağını göstermektedir.*

### ***Tax Evasion and Quality of Governance in OECD Countries***

#### **Abstract**

#### **Keywords:**

Tax Evasion,  
Good Governance,  
OECD countries

*This study aims to identify the relationship between tax evasion and governance quality (democratic quality and technical quality). In this context, data from 31 OECD countries for the period 2003 - 2022 are estimated using regression method. The findings indicate that there is a statistically significant and negative relationship between democratic quality and technical quality and tax evasion, and that tax evasion decreases as the quality of governance increases. The results obtained from the study indicate that the practices of the governments of OECD member countries to improve the quality of governance reduce the motivation of individuals to evade taxes. In this context, the study suggests that formulating appropriate rules for policy makers to improve management quality indicators will significantly reduce tax evasion..*

## GİRİŞ

Vergiler, kamu gelirlerinin temel dayanağını oluşturmaktadır (Mu vd., 2023: 1). Bu bağlamda vergiler; güvenliği sağlamak, temel ihtiyaçları karşılamak, ekonomik büyüme ve kalkınmayı teşvik etmek için kapasite yaratmakta ve uzlaşmaya dayalı, hesap verilebilir ve temsili bir ortam yaratılmasına yardımcı olarak meşruiyeti inşa etmektedir (Onyeka ve Nwankwo, 2016: 158). Öte yandan vergilerin; bireylerin kullanılabilir gelirlerinde, harcamalarında ve servetlerinde daralmalara neden olduğu, bireyler tarafından bir yük olarak algılandığı ve katlandığı vergi yükünü minimize etmek isteyen bireylerin vergi kaçırma davranışları sergilediği görülmektedir.

Bireylerin vergi kaçırma davranışlarının artması; vergi tabanlarını aşındırmakta, gelire ihtiyacı olan hükümetlerin kamu hizmetlerinin sunumunun ya da finansmanının sağlıklı şekilde sürdürülememesine neden olmaktadır. Bu durum ekonomik performansı olumsuz etkilemektedir. Vergi kaçırma vergi yükünün adaletsiz dağılımına, devlet ile vergi mükellefleri arasındaki sosyal sözleşmenin (yatay eşitlik) zayıflamasına neden olmaktadır (Barrios vd., 2017: 5). Vergi yükünün adaletsiz dağılımı toplumsal düzene karşı bir sorun haline gelebilmektedir (Koç, 2019: 1018). Bu nedenle vergi kaçırma davranışlarının altında yatan dinamikleri belirlemek mali, ekonomik ve toplumsal refahı artırmak için önemli bir rol oynamaktadır.

Bu bağlamda çalışmada vergi kaçırma ile yönetim kalitesini oluşturan demokratik kalite ve teknik kalite arasındaki ilişkinin ele alındığı bu çalışmanın birkaç açıdan literatüre katkı sağlayıcı nitelikte olacağı düşünülmektedir. İlk olarak çalışmada yönetim kalitesini oluşturan demokratik kalite ve teknik kalitedeki gelişmelere ilişkin algılarının vergi kaçırma davranışı üzerindeki etkisini araştıran ilk çalışmadır. Ayrıca OECD herkes için refahı, eşitliği ve fırsatı teşvik eden politikaları şekillendirmektedir. Dolayısıyla OECD üyesi ülkelerin yönetim niteliklerinin daha yüksek olması, vergi kaçırma ve yönetim kalitesi arasındaki ilişkinin daha net ortaya konulması açısından önem taşımaktadır. Son olarak ise çalışmadan elde edilen bulgular, hükümete ve politika yapıcılara vergi kaçırma ve yönetim kalitesi arasındaki karşılıklı ilişkiyi anlama konusunda rehberlik edecek ve bu da vergi kaçırmanın azaltılmasına yönelik politika çerçevelerinin geliştirilmesi için gerekli adımların atılmasına yardımcı olacaktır. Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümü kuramsal çerçeve ve literatür taramasından oluşmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde araştırma metodolojisi yer almaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümü ise çalışma sonuçlarına ilişkin bulgular ve bu bulgulara ilişkin yorumlar ile sonlandırılmaktadır.

## TEORİK ÇERÇEVE VE LİTERATÜR

Kamu hizmetleri için gerekli olan finansman kaynağının en büyük payını oluşturan vergiler bireylere atanan temel hak ve yükümlülüklerden biridir. Bu bağlamda bireylerden yasalara uyum göstererek vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeleri beklenmektedir (Kirchler vd., 2008: 210-211).

Öte yandan vergilerin; bireylerin kullanılabilir gelirlerinde, harcamalarında ve servetlerinde daralmalara neden olduğu, bireyler tarafından bir yük olarak algılandığı ve katlandığı vergi yükünü minimize etmek isteyen bireylerin vergi kaçırma davranışları sergilediği görülmektedir. Vergi kaçırmanın artması devlet bütçesindeki kamu gelirlerinin azalması nedeniyle hükümetin kamu hizmetlerini etkin şekilde sunmasını ve bu hizmetlerin sunumunun sürdürülebilir olmasını engelleyen unsurların başında yer almaktadır (Androniceanu vd., 2019). Ayrıca vergi kaçırma davranışının artması toplumsal dengeleri de olumsuz etkilemektedir (Barone ve Mocetti, 2011: 725-727). Vergi yükünün yarattığı baskı hissini daha fazla hisseden bireyler, vergiye karşı tepki göstermekte ve bu durum toplumsal düzene ve toplumsal barışa karşı bir sorun haline gelebilmektedir (Koç, 2019: 1018). Bu nedenle mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarının altında yatan dinamikleri belirlemek mali, ekonomik ve toplumsal refahı artırmak için önemli bir rol oynamaktadır.

Vergi kaçırma davranışlarını belirleyen yaklaşımlardan ilki 1972 yılında Allingham - Sandmo tarafından geliştirilen “Rasyonel Beklentiler Teorisi” olarak bilinen klasik yaklaşımdır. Bu yaklaşımda vergi ödemede gelir düzeyi, yakalanma riski ve ceza oranı gibi faktörler ön plandadır. Mükellefin gelirini eksik beyan etmesi sonucunda elde edeceği gelir onun faydasını, yakalanma olasılığına göre yakalandığında alacağı ceza ise maliyetini oluşturacaktır. Burada mükellefler beyan etmedikleri gelirden elde ettikleri fayda ile yakalanmaları halinde katlanacakları denetim riski ve ceza arasında bir fayda-maliyet ilişkisi kurmakta ve elde edecekleri fayda katlanacakları maliyetten fazla ise vergi kaçırmaktadırlar (Kitapçı, 2015: 43). Diğer bir deyişle, klasik modelde mükelleflerin vergi yükümlülüklerini sadece denetim ve ceza korkusu nedeniyle yerine getirdiklerini söylemek mümkündür (Saruç, 2013: 45). Vergi kaçırma davranışını ekonomik faktörlerin yanı sıra sosyal ve psikolojik faktörlerin de etkilediğini savunan davranışsal yaklaşımda ise vergi kaçırma eylemini mükelleflerin içsel motivasyonları oluşturmaktadır. Bu noktada devlete güven, vergi sisteminin eşitlikçi olması, vergi adaletinin sağlanması gibi içsel motivasyonların vergi kaçırma davranışlarını azalttığını söylemek mümkündür (Kitapçı, 2015: 31).

Vergi kaçırmanın belirleyicileri üzerine çalışmalar yapan Kirchler'e (2007) göre ise vergi kaçırmanın belirleyicileri dört başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bunlar vergi oranları, vergi denetimleri ve hükümet harcamalarına ilişkin algılardan oluşan ekonomik faktörler; güven, vergi makamının rolü, vergi mevzuatının karmaşıklığı, hükümetin etkinliği gibi algılardan oluşan kurumsal faktörler; etik, tutum, eşitlik – adalet algısı, siyasi eğilim ve mevcut hükümet politikalarındaki değişikliklere ilişkin algıyı oluşturan sosyal faktörler; kişisel mali kısıtlamalar, suçlar ve cezalar konusunda farkındalık algısına ilişkin bireysel faktörler olarak sıralanmaktadır (Palil vd., 2016: 189).

Görüldüğü üzere vergi kaçırma eğilimini belirleyen çok sayıda değişken bulunmakla birlikte ele alınan bu çalışmada kurumsal faktörlerin vergi kaçırma üzerindeki etkisi ele alınmıştır. Bu kapsamda basit, iyi ve adil bir vergi sistemi, yolsuzluğun düşük olması ve yüksek yönetim kalitesi algısı mükelleflerin vergi ödeme konusunda istekliliğini artırmaktadır (Epaphra, ve Massawe, 2017: 443). Nitekim literatürde yer alan çalışmalarda da yönetim kalitesi arttıkça vergi kaçırmanın azaldığı görülmektedir.

Yönetim kalitesi demokratik kalite ve teknik kalite olarak ikiye ayrılmıştır. Demokratik kalite hesap verilebilirlik ve siyasi istikrar; teknik kalite ise hükümet etkinliği, düzenleyici kalite, hukukun üstünlüğü ve yolsuzluğun kontrolüdür.

### **Demokratik Kalite ve Vergi Kaçırma**

#### **Hesap Verilebilirlik ve Vergi Kaçırma**

Hesap verilebilirlik demokrasinin bir ölçüsüdür ve ifade özgürlüğü, örgütsel özgürlük ve basın özgürlüğü olarak tanımlanmaktadır. Hesap verilebilirliğin yüksek olduğu ülkelerde vergi mükellefleri, hükümet kararlarını sorgulamakta ve/veya bu kararlara katkıda bulunmaktadırlar. Bu durumda daha yüksek vergi uyumu sergilemektedirler. Hesap verilebilirliğin kısıtlandığı durumlarda ise mükellefler “hoşnutsuzluklarını iletmek”, “çıkış yolu seçmek” veya “tepkilerini ortaya koymak” için vergi kanunlarına daha az uyum göstermekte dolayısıyla vergi kaçırmaya yönelmektedir (Rashid vd., 2021: 93).

Nitekim; Bird vd. (2008) çalışmalarında yolsuzluk ile hesap verilebilirliğin vergi gayreti üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada 1990 – 1999 dönemine ait gelişmiş ve gelişmekte olan ülke verileri kullanılmıştır. En küçük kareler ve iki aşamalı en küçük kareler yöntemi ile tahmin edilen çalışmada yolsuzluk ve hesap verilebilirlik gibi faktörlerin vergi gayreti üzerinde önemli bir etkisi olduğu yönündedir. Yamen vd. (2018) çalışmalarında kurumsal çevre kalitesinin vergi kaçakçılığına etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. 27 Avrupa Birliği ülkesine ait 2004 – 2014 dönemi verilerinin yer aldığı çalışma Lineer Karma Model yöntemi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar eski AB üye ülkelerinde

düzenleme kalitesi, hesap verebilirlik, yolsuzluğun kontrolü, siyasi istikrar ve hükümetin etkinliğinin vergi kaçakçılığı düzeylerinin önemli belirleyicileri olduğu yönündedir. Awotomilusi vd. (2019) Nijerya üzerine yapmış oldukları çalışmalarında hesap verilebilirlik ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi belirlemeyi amaçlamışlardır. 1984 – 2017 dönemi verilerinin kullanıldığı çalışma regresyon analiz yöntemi ile tahmin edilmiştir. Bulgular hesap verilebilirlik ile vergi gelirleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu yönündedir. Sobhkhiz vd. (2019) çalışmalarında vergi sisteminin hesap verebilirliğinin vergi mükelleflerinin gönüllü vergi uyumunu iyileştirme üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Mazandaran / İran'da 334 vergi mükellefinin yer aldığı çalışma Smart PLS programı kullanılarak kısmi en küçük kareler yol modellemesi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar; vergi sisteminin hesap verebilirliğinin vergi mükelleflerinin vergi sisteminin meşruluğu algısını etkileyerek vergiye gönüllü uyumu artırdığını göstermiştir. Chukwunwike vd. (2021) Nijerya üzerine yapmış oldukları çalışmalarında hesap verebilirlik ile vergi geliri arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi ve aralarındaki nedensel ilişkiyi belirlemeyi amaçlamışlardır. 1995 – 2020 dönemi verilerinin kullanıldığı çalışma en küçük kareler metodu ve Granger nedensellik analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmada hesap verebilirlik ile vergi gelirleri arasında her iki yönde de anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Çetin (2021) çalışmasında gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kalitenin vergi gelirleri üzerindeki etkisi araştırmıştır. 25 gelişmekte olan ülkenin 2008-2018 yılları arasındaki verileri kullanılarak dinamik panel veri analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar; demokrasi ve hesap verilebilirlik düzeyinin artmasının vergi gelirlerini artırdığı yönündedir. Günay ve Topal (2021) çalışmalarında Sahra Altı Afrika (SAA) ülkelerinde yönetim kalitesinin vergi gayreti üzerindeki etkisini ampirik olarak incelemişlerdir. 37 SAA ülkesinin 2002 - 2015 dönemini kapsayan verileri geleneksel panel veri modelleri ve Sistem Genelleştirilmiş Momentler Metodu (Sys-GMM) ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar hesap verilebilirlik ile vergi gayreti arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu yönündedir.

### **Siyasi İstikrar ve Vergi Kaçırma**

Siyasi istikrarsızlık dönemlerinde vergi mükellefleri vergi ödemenin maliyet ve faydaları konusunda belirsizlikle karşı karşıya kalmaktadır. Mükelleflerin geleceğe dair belirsizlikleri olduğunda nakit tutma ve vergiye ilişkin sorumluluklarını erteleme ya da bu sorumluluklarını yerine getirmeme olasılıkları daha yüksektir (Khalter, 2023: 5). Ayrıca siyasi istikrarsızlık dönemlerinde mükelleflerin vergi affı ile ilgili beklentilerinin de yüksek olduğu göz önünde bulundurulduğunda siyasi istikrarsızlık ile vergi kaçırma arasındaki ilişki de güçlenmektedir (Nimer vd., 2022: 7).

Nitekim Aizenman ve Jinjark (2005) çalışmalarında Katma Değer Vergisi'nin (KDV) tahsilat verimliliğini açıklayan ekonomi politikası ve yapısal faktörleri belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada 1970 - 99 dönemi 44 ülkeden elde edilen veriler regresyon analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar, siyasi istikrarın korunması ve siyasi katılımın kolaylığı halinde KDV'nin verimliliğinin arttığını göstermiştir. Mutascu vd. (2011) çalışmalarında vergi düzeyi ile siyasi istikrar arasındaki ilişkiyi belirlemeyi amaçlamışlardır. 59 ülkeye ait 2002 – 2008 dönemi verilerinin yer aldığı çalışma VAR modeli ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar vergi düzeyinin artmasında siyasi istikrarın belirleyici olduğu yönündedir. Samimi vd. (2012) çalışmalarında Orta Doğu ve Kuzey Afrika'da yer alan seçilmiş gelişmekte olan ülkelerde siyasi istikrarın enflasyon vergisi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. 2003 - 2008 dönemi 17 ülke verilerinin yer aldığı çalışma regresyon analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar; siyasi istikrar ile enflasyon vergisi arasında negatif bir ilişki olduğunu, siyasi istikrar ne kadar yüksekse enflasyon vergisinin de o kadar düşük olduğu yönündedir. Elbahnasawy (2020) çalışmasında hidrokarbon üreten ülkelerdeki siyasi istikrar ile vergi gayreti arasındaki ilişkiyi belirlemeyi amaçlamıştır. 1992 - 2005 dönemi için hidrokarbon üreten 30 ülke verilerinin yer aldığı çalışma GMM ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar siyasi istikrarın vergi gayretini artırdığını ayrıca hidrokarbon dışı kaynaklardan elde edilen gelirlerle ilişkili olduğunu göstermiştir. Mohammed ve Sanusi (2020)

çalışmalarında yolsuzluğun kontrolü, siyasi istikrar ve hesap verebilirlik gibi yönetim göstergelerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisini incelemişlerdir. 2009 - 2018 dönemi 15 Batı Afrika ülkesi değişkenlerinin yer aldığı çalışma regresyon analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmada yolsuzluğun kontrolü ve siyasi istikrar ile vergi geliri arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Nimer vd. (2022) çalışmalarında iyi yönetim algısının vergi kaçakçılığı üzerindeki etkisini gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomiler için incelemişlerdir. 2005 – 2015 dönemi verilerinin yer aldığı çalışma en küçük kareler yöntemi ve Lineer Karma Model yöntemi ile tahmin edilmiştir. Sonuçlar, insanların kamu yönetimi algılarının ve devlet kurumlarının kalitesinin vergi kaçırma davranışını etkileyen temel unsurlar olduğunu ayrıca hukukun üstünlüğü ve siyasi istikrar değişkenlerinin gelişmekte olan ülkelerde vergi kaçırma davranışını önemli ölçüde etkilediğini göstermiştir. Mebratu (2023) çalışmasında Sahra Altı Afrika ülkelerinde vergi geliri verimsizliğinin nedenlerini araştırmıştır. Çalışma 2000 - 2021 yıllarına ait ikincil bir veri seti kullanılarak yarı normal, üstel-normal ve kesik-normal tahmin teknikleri ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen en önemli sonuç politik risk değişkenlerinin vergi gelirlerinin verimsizliği üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğudur. Bu bağlamda çalışmaya ilişkin ilk hipotez şu şekilde oluşturulmuştur.

*H<sub>1</sub>: Demokratik kalite ile vergi kaçırma arasında negatif yönlü bir ilişki vardır.*

## **Teknik Kalite ve Vergi Kaçırma**

### **Hükümet Etkinliği ve Vergi Kaçırma**

Hükümet etkinliği, hükümet politikalarının verimliliğini ve hükümetlerin bu politikaların uygulanmasından ne kadar sorumlu olduğunu ifade etmektedir (Rashid vd., 2021: 93). Bu bağlamda vergi mükellefleri hükümetin etkin ve verimli çalıştığını gözlemliyorsa vergi kaçırmaya ilişkin eğilimleri daha az olacaktır. Öte yandan vergi mükellefleri hükümetin verimsiz olduğunu ve kaynaklarını optimum şekilde kullanmadığını düşünüyorsa, vergileri yüksek maliyetli olarak algılamakta ve vergi ödememeyi seçmektedir (Nimer vd., 2022: 7). Ampirik olarak, birçok çalışmada da hükümet etkinliği ile vergi kaçırma arasında anlamlı ve negatif yönlü ilişkinin olduğu görülmüştür. Savic vd. (2015) çalışmalarında 13 Avrupa ülkesinde veri zarflama analizi ve regresyon analizini kullanarak etkin ve verimli vergi idaresinin vergi kaçırma üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. Her iki analizden elde edilen sonuçlar etkin bir vergi idaresine sahip ülkelerin vergi kaçakçılığı düzeyinin önemli ölçüde daha düşük olduğunu göstermiştir. Yamen vd. (2018) çalışmalarında kurumsal çevre kalitesinin vergi kaçakçılığına etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. 27 Avrupa Birliği ülkesine ait 2004 – 2014 dönemi verilerinin yer aldığı çalışma Lineer Karma Model yöntemi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar eski AB üye ülkelerinde düzenleme kalitesi, hesap verebilirlik, yolsuzluğun kontrolü, siyasi istikrar ve hükümetin etkinliğinin vergi kaçakçılığı düzeylerinin önemli belirleyicileri olduğu yönündedir. Yeni AB üye ülkelerinde ise vergi kaçakçılığını belirleyen tek faktör hükümetin etkinliğidir. Çetin (2021) çalışmasında gelişmekte olan ülkelerde kurumsal kalitenin vergi gelirleri üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışma 25 gelişmekte olan ülkenin 2008 - 2018 yılları arasındaki verilerini kullanarak dinamik panel veri analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre yolsuzluğun kontrolünün, hukukun üstünlüğünün sağlanmasının, hükümetin etkinliğinin, düzenleyici sistemin kalitesinin, demokrasi ve hesap verebilirlik düzeyinin artmasının vergi gelirlerini pozitif yönde etkilediği görülmüştür. Khan ve Siddiqui (2021) çalışmalarında Güney Asya üye ülkelerinde kurumsal ve politik çevre kalitesinin (IEQ) vergi kaçakçılığı üzerindeki etkisini araştırmayı amaçlamışlardır. 7 Güney Asya ülkesinin 2006-2015 dönemine ait verilerini içeren çalışma, regresyon analizi yöntemiyle tahmin edilmiştir. Çalışmada hesap verebilirliğin, hükümet etkinliğinin, hukukun üstünlüğünün, düzenleyici kalitenin ve otokrasinin vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli olduğu görülmüştür. Mallick (2021) 1990-1991'den 2017-2018'e kadar olan serbestleşme sonrası dönemde Hindistan'ın Merkez, Eyaletler ve Birlik Bölgeleri birleşik hükümetleri için doğrudan ve dolaylı vergi gelirlerinin harekete geçirilmesinde Bilgi ve İletişim Teknolojisi altyapısının ve yönetim kalitesinin rolünü ampirik olarak incelemeyi amaçlamıştır.

Çalışma zaman serisi analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar; BİT altyapılarının ve yönetim kalitesinin genel vergi geliri tahsilatları üzerinde önemli bir olumlu etkisinin olmadığını göstermiştir. Rashid vd. (2021) çalışmalarında yönetim kalitesi ve dindarlığın vergi kaçırma üzerindeki etkilerini incelemiştir. 2002 – 2015 dönemi 36 OECD ülkesi verileri En Küçük Kareler Yöntemi ile tahmin edilmiştir. Çalışmada hükümet etkinliği, hukukun üstünlüğü ve düzenleme kalitesi ile vergi kaçırma arasında negatif yönlü bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bani-Mustafa vd. (2022) çalışmalarında hükümet verimliliğinin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkisini etik ve yolsuzluk aracı değişkeni ile belirlemeyi amaçlamışlardır. 2010 – 2015 dönemi 138 ülke verisinin yer aldığı çalışma Lineer Karma Model metodu kullanılarak tahmin edilmiştir. Sonuçlar, hükümet etkinliğinin vergi kaçırmanın azaltılmasında etkili olduğunu ayrıca hükümet etkinliği ile vergi kaçırma arasındaki ilişkide yolsuzluğun kontrolünün tam aracılık etkisinin olduğunu göstermiştir. Khaltar (2023) çalışmasında 112 gelişmekte olan ülkede yönetim kalitesinin ve hükümet açıklığının vergi kaçakçılığı üzerindeki etkisini incelemiştir. 2009 – 2018 dönemini kapsayan çalışma regresyon analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar; hükümet etkinliğinin, düzenleme kalitesinin, yolsuzluğun kontrolünün hükümet açıklığının benimsenmesi aracılığıyla vergi kaçakçılığıyla mücadelede katkıda bulunduğu yönündedir.

### **Düzenleme Kalitesi ve Vergi Kaçırma**

Düzenleme kalitesi, hükümetlerin etkin politikalar ve düzenlemeler uygulayarak özel sektörün gelişimini teşvik etme becerisine ilişkin algıyı ölçmektedir (Rashid, 2021: 94). Özellikle vergi düzenlemelerinin kalitesinde bir artış olması dolayısıyla vergi karmaşıklığından kaynaklanan sorunların azalmasıyla özel sektörün hükümetle daha olumlu etkileşime gireceği görülmektedir. Özel sektör ile hükümet arasında basit ve adil düzenlemelerle kurulan iyi bir ilişki, vergi uyumunun daha yüksek olmasını sağlamaktadır (Khalter, 2023: 5).

Syadullah ve Wibowo (2015) çalışmalarında ASEAN ülkelerinde iyi yönetişimin vergi gelirleri üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. 2003 – 2012 dönemi verileri regresyon analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmanın sonuçları yolsuzluğun kontrolü, söz hakkı ve hesap verebilirlik ile siyasi istikrar değişkenlerinin vergi oranları üzerinde negatif yönlü ve güçlü etkilere sahip olduğunu, hukukun üstünlüğü ve düzenleme kalitesinin ise vergi oranları üzerinde olumlu etkiye sahip olduğunu göstermiştir. Yamen vd. (2018) çalışmalarında kurumsal çevre kalitesinin vergi kaçakçılığına etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. 27 Avrupa Birliği ülkesine ait 2004 – 2014 dönemi verilerinin yer aldığı çalışma Lineer Karma Model yöntemi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar eski AB üye ülkelerinde düzenleme kalitesi, hesap verebilirlik, yolsuzluğun kontrolü, siyasi istikrar ve hükümet etkinliğinin vergi kaçakçılığını azalttığını göstermiştir. Khan ve Siddiqui (2021) çalışmalarında Güney Asya üye ülkelerinde kurumsal ve politik çevre kalitesinin (IEQ) vergi kaçakçılığı üzerindeki etkisini araştırmayı amaçlamışlardır. 7 Güney Asya ülkesinin 2006 – 2015 dönemi verilerinin yer aldığı çalışma regresyon analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmada hesap verebilirliğin, hükümet etkinliğinin, hukukun üstünlüğünün, düzenleme kalitesinin ve otokrasinin vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli olduğu görülmüştür. Rashid vd. (2021) çalışmalarında yönetim kalitesi ve dindarlığın vergi kaçırma üzerindeki etkilerini incelemiştir. 2002 – 2015 dönemi 36 OECD ülkesi verileri En Küçük Kareler Yöntemi kullanılarak tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar; hükümet etkinliği, hukukun üstünlüğü ve düzenleme kalitesi ile vergi kaçırma arasında negatif yönlü bir ilişkinin olduğunu göstermiştir. Literatürde yer alan ampirik çalışmalar düzenleyici kaliteye ilişkin olumlu algının vergi uyumluluğunun artmasında önemli bir belirleyici olduğunu göstermektedir.

### **Hukukun Üstünlüğü ve Vergi Kaçırma**

Hukukun üstünlüğü; hükümetin toplum için kanunları uygulama becerisine ilişkin algıyı ve özellikle bu kanunların, sözleşmenin, mülkiyet haklarının, polis ve mahkemelerin kalitesiyle suç ve şiddet ne kadar iyi

ele aldığına ilişkin algıyı ölçmektedir. Mükelleflerin vergi kanunlarının zayıf olduğuna, vergi kaçakçılığının tespit edilemeyeceğine ve ceza verilmeyeceğine ilişkin algıları yüksekse vergi ödemekten kaçınacaklardır (Nimer vd., 2022: 7). Nitekim Epaphra ve Massawe (2017) çalışmalarında kurumsal ve yapısal değişkenlerin vergi gelirleri üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. 1996 - 2016 dönemi 30 Afrika ülkesi verilerinin kullanıldığı çalışma sabit etkiler yöntemi ile tahmin edilmiştir. Çalışmada hukukun üstünlüğüne ilişkin olumlu algının vergi gelirlerini özellikle de dolaylı vergileri artırma eğiliminde olduğu bulgulanmıştır. Djayasinga ve Prasetyo (2019) çalışmalarında 30 ülkenin 2002 - 2014 yılları arasındaki verilerini kullanarak iyi yönetim ve vergi itaati arasındaki ilişkiyi belirlemeyi amaçlamışlardır. Sabit etkiler modeli ile tahmin edilen sonuçlar hukukun üstünlüğü ile vergi itaati arasındaki ilişkinin pozitif ve güçlü olduğu yönündedir. Rashid vd. (2021) 2002 – 2015 dönemi verilerini kullanarak 36 OECD ülkesinde yönetim kalitesi ve dindarlığın vergi kaçakçılığı üzerindeki etkilerini incelemeyi amaçlamışlardır. Çalışma en küçük kareler yöntemi ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar hukukun üstünlüğü ile vergi kaçırma arasındaki ilişkinin negatif yönlü olduğu yönündedir. Nimer vd. (2022) gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yapmış oldukları çalışmalarında bireylerin kamu yönetimi algıları ve devlet kurumlarının kalitesi ile vergi kaçırma davranışı arasındaki ilişkiyi belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışma en küçük kareler (OLS) modeli ve doğrusal karma modelleme ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar hukukun üstünlüğünün gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi kaçırma davranışını önemli ölçüde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

### **Yolsuzluğun Kontrolü ve Vergi Kaçırma**

Yolsuzluk, kişisel çıkar elde etmek için kamu gücünün kötüye kullanılması olarak tanımlanmaktadır (Picur ve Riahi-Belkaoui, 2006). Yolsuzluğun kontrolü ise hükümetin kişisel kazanç için güç kullanımını önleme becerisine ilişkin algıyı ölçmektedir (Rashid, 2021: 94). Yolsuzluk arttığında hükümet yetkililerine olan güven azalmaktadır. Bu doğrultuda vergi mükelleflerinin vergilemeye ilişkin hile yapma, vergi raporlarını manipüle etme fırsatları artmakta ve vergi kaçırma eğilimleri artmaktadır (Khalter, 2023: 5).

Literatürde yer alan çalışmalarda da yolsuzluk ile vergi kaçırma arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Alon ve Hageman (2013) 2005 yılı İş Ortamı ve Kurumsal Performans Araştırması verilerini kullanarak yolsuzluk ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi belirlemeyi amaçlamışlardır. 22 Eski Sovyet ülkesinde faaliyet gösteren 5.000 firma üzerinde yapılan araştırmadan elde edilen veriler çoklu regresyon analizi ile tahmin edilmiştir. Çalışmada yüksek düzeyde yolsuzluğun vergi uyumunu azalttığı görülmüştür. Ajaz ve Ahmad (2010) çalışmalarında kurumsal değişkenlerin (yolsuzluk ve yönetim) ve yapısal değişkenlerin (kişi başına gelir, sanayi üretiminin GSYH içindeki payı, tarımın GSYİH içindeki payı, enflasyon ve ticari açıklık) toplam vergi gelirleri üzerindeki etkilerini analiz etmişlerdir. 1990-2005 dönemi için 25 gelişmekte olan ülkeye ait panel verilerin yer aldığı çalışma GMM metodu ile tahmin edilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar yolsuzluk ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin negatif yönlü olduğu, yolsuzluğun vergi gelirlerinde önemli azalmalara neden olduğu yönündedir. Alm vd. (2016) çalışmalarında vergi memurlarına rüşvet verilmesinin firmanın vergi kaçakçılığı kararlarını nasıl etkilediğini belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmalarında İş Ortamı ve İşletme Performansı Anketi'nde yer alan 32 farklı ülkeden 16.000'den fazla firmaya ait veriler kullanılmıştır. Karma model kullanılarak tahmin edilen çalışmadan elde edilen sonuçlar vergi kaçakçılığının büyük ölçüde artmasının yolsuzluktan kaynaklandığını, vergi müfettişlerinin rüşvet talep etmelerinin vergiler için rapor edilen satışlarda yüzde 4 ile 10 arasında bir azalmaya neden olduğu yönündedir. Gupta (2007) çalışmasında 105 ülkede vergi geliri performansının temel belirleyicilerini belirlemeyi amaçlamıştır. Çalışma 1980-2004 dönemi verileri kullanılarak dinamik panel metodu ile tahmin edilmiştir. Sonuçlar yolsuzluk ile vergi gelirleri arasında negatif yönlü ve güçlü bir ilişkinin olduğu yönündedir. Hunady ve Orviska (2015) çalışmalarında yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki etkilerini belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada OECD ülkeleri ve Latin Amerika ülkelerine ait 1998 - 2013 dönemi verileri kullanılmıştır. Sabit etkiler ve rassal etkiler yöntemi ile tahmin edilen çalışmadan elde

edilen sonuçlar yolsuzluğun toplam vergi gelirini azalttığı yönündedir. Çalışmada ayrıca yolsuzluğun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisinin gelir vergilerinden ziyade tüketim vergileri için daha belirgin olduğu görülmüştür. Syadullah ve Wibowo (2015) çalışmalarında iyi yönetişimin vergi gelirleri üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. 25 ASEAN ülkesinin 2003 - 2012 dönemine ait verileri çalışmaya dahil edilmiş ve çoklu regresyon analizi yöntemiyle incelenmiştir. Çalışmada diğer çalışmalardan farklı olarak yolsuzluğun kontrolünün vergi gelirlerini negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Arif ve Rawat (2018) çalışmalarında EAGLE ülkelerinde yolsuzluk ve yönetişimin vergi geliri tahsilatı üzerindeki etkisini ele almışlardır. Çalışmada 10 EAGLE ülkesine ait 2001 - 2015 dönemi verileri kullanılmıştır. Havuzlanmış ortalama grup metodu ile tahmin edilen çalışmadan elde edilen bulgular, yolsuzluk ve yönetişimin gelişmekte olan ekonomilerin vergi geliri tahsilatı üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu yönündedir. Hussain vd. (2022) çalışmalarında yolsuzluk yönetim ve kamu gelirleri arasındaki ilişkiyi belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışma 96 ülkenin 2005 – 2020 dönemi panel verileri kullanılmış ve sabit etkiler metodu ile tahmin edilmiştir. Bulgular, yolsuzluğun kamu gelirlerini önemli ölçüde azalttığı yönündedir. Yaru ve Raji (2022) çalışmalarında 29 Sahra Altı Afrika ülkesinde yolsuzluğun yönetim göstergelerinin vergi geliri performansı üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Çalışmada 2002 – 2016 dönemi verileri kullanılmış ve çalışma dinamik panel veri modelleme metodu ile tahmin edilmiştir. Bulgular yolsuzluğun vergi geliri performansı üzerinde negatif yönlü ve önemli bir etkiye sahip olduğu yönündedir. Bu doğrultuda çalışmaya ilişkin ikinci hipotez şu şekilde oluşturulmuştur.

*H<sub>2</sub>: Teknik kalite ile vergi kaçırma arasında negatif yönlü bir ilişki vardır.*

## **METODOLOJİ**

### **Veri Seti**

Çalışmada, hükümet kalitesinin vergi kaçırma üzerindeki etkisinin belirlenebilmesi için 2003 – 2022 dönemi 31 OECD üyesi ülkeye ait yıllık veriler kullanılmıştır.

Çalışmada bağımlı değişken vergi kaçırma değildir. Vergi kaçırma değişkeni Schneider (2022) tarafından MIMIC yaklaşımı ile hesaplanan bir değişkendir. MIMIC yaklaşımı, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün doğrudan gözlemlenebilir bir olgu olmadığı, ancak kayıt dışı ekonomide çalışmanın niceliksel olarak ölçülebilir nedenlerini (vergi yükü ve düzenleme miktarı gibi) ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin yansıtıldığı göstergeleri (nakit ve kurumsal işgücüne katılım oranı gibi) kullanarak yaklaşık olarak tahmin etmenin mümkün olduğu fikrine dayanmaktadır (Yamen vd., 2018; Nimer vd., 2022; Schneider, 2022).

Yönetim kalitesi demokratik kalite ve teknik kalite olarak kategorize edilmiştir. Demokratik kalite, siyasi durumla ilgili hesap verebilirlik ve siyasi istikrar göstergelerinin ortalaması alınarak hesaplanırken; teknik kalite, kurumsal kalite ve verimlilikle ilgili hükümet etkinliği, düzenleyici kalite, hukukun üstünlüğü ve yolsuzluğun kontrolü göstergelerinin ortalaması alınarak belirlenmiştir (Ott, 2011; Keyifli ve Dağ, 2022).



**Tablo 1: Değişkenlerin Tanımlanması**

Kategori	Değişken Adı	Tanımı	Kaynağı	
Bağımlı Değişken	Vergi Kaçırma	Kayıt Dışı Ekonomi / GSYH	Schneider (2022)	
Bağımsız Değişkenler	Demokratik Kalite	Hesap Verilebilirlik	“İfade özgürlüğü, örgütlenme özgürlüğü ve medya özgürlüğüne ilişkin algıların yanı sıra bir ülkenin vatandaşlarının hükümetlerini seçme sürecine ne ölçüde katılabildiklerini yansıtmaktadır. Endeks -2.5 ile 2.5 arasında değişmektedir. Endeks değerinin -2.5'e yaklaşması bir ülkenin katılım ve hesap verebilirlik açısından iyi durumda olmadığını göstermektedir.”	World Bank
		Siyasi İstikrar	“Siyasi nedenli şiddet olasılığına ilişkin algıları ölçmektedir. Endeks, -2,5 ile 2,5 arasında değişen değerler almakta, endeks değerinin -2,5'e yaklaşması, o ülkenin siyasi istikrar konusunda iyi düzeyde olmadığını göstermektedir.”	World Bank
	Teknik Kalite	Hükümet Etkinliği	“Kamu hizmetlerinin kalitesi, siyasi baskılardan bağımsızlık derecesi, politika oluşturma ve uygulama kalitesi ve hükümetin bu politikalara bağlılığının güvenilirliğine ilişkin algıları yansıtmaktadır. -2,5 ile 2,5 arasında değişen endeks değerinin -2,5'e yaklaşması hükümet etkinliğinin iyi düzeyde olmadığını göstermektedir.”	World Bank
		Düzenleyici Kalite	“Vergilemenin yatırım teşvikleri üzerindeki etkisi, yatırım özgürlüğü, fiyat kontrolleri, vergi adaleti, haksız rekabet uygulamaları vb. alt göstergelerden oluşmaktadır. Endeks, -2,5 ile 2,5 arasında değişmekte, endeks değerinin -2,5'e yaklaşması, devletin düzenleyici hizmetlerinde kalite bakımından iyi düzeyde olmadığını göstermektedir.”	World Bank
		Hukukun Üstünlüğü	“Yargı bağımsızlığı, yargı sürecinin adilliği, yargı sürecinin hızlığı, özel mülkiyet ve fikri mülkiyet haklarının korunması, mahkeme kararlarının icra derecesi vb. alt göstergelerden oluşmaktadır. -2,5 ile 2,5 arasında değişen endeks değerinin -2,5'e yaklaşması, ülkede hukukun üstünlüğünün iyi düzeyde olmadığını göstermektedir.”	World Bank
		Yolsuzluğun Kontrolü	“Yerel yönetimlerde, parlamentoda, vergi tahsilatında güvenlik güçleri vb., kurumlarda yolsuzluk düzeyi, kamu görevlileri arasında yolsuzluk derecesi, halkın politikacılar güveni, düzensiz ödemeler ve rüşvet, kamu fonlarının amacına uygun kullanılmaması, kamu sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirlik vb. alt göstergelerden oluşmaktadır. Endeks, -2,5 ile 2,5 arasında değerler almakta olup, değerin -2,5'e yaklaşması, ülkenin yolsuzluğun kontrolü bakımından iyi düzeyde olmadığını göstermektedir.”	World Bank
Kontrol Değişkenleri	Kişi Başına Düşen Milli Gelir		World Bank	
	Enflasyon Oranı		World Bank	
	İşsizlik Oranı		International Labour Organization	
	Tarım / GSYH		World Bank	
	Nüfus		World Bank	

Modelde kullanılan değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri Tablo 2'de sunulmuştur. Ele alınan ülkelerde 2003 - 2022 döneminde vergi kaçırmanın ortalaması 18,94; en yüksek olduğu ülke Hırvatistan (27,10), en düşük olduğu ülke ise Avusturya (6,10)'dur. Demokratik kalitenin ortalaması 1,800; en yüksek olduğu ülke Finlandiya (3,40) en düşük olduğu ülke Türkiye (-2,61) dir. Teknik kalitenin ortalaması 4,427; en yüksek olduğu ülke Danimarka (8,70), en düşük olduğu ülke ise Türkiye (-1,370) dir.

**Tablo 2: Tanımlayıcı İstatistikler**

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
Vergi Kaçırma	18,94	7,560	5,5	35,9
Demokratik Kalite	1,800	0,893	-2,614	3,403
Teknik Kalite	4,427	2,502	-1,370	8,703
Kişi Başına Düşen Milli Gelir	35109.78	24851.52	2679.406	133590.1
Enflasyon Oranı	3,173	4,847	- 4,478	72,308
İşsizlik Oranı	8,044	4,120	2,01	27,47
Tarım / GSYH	2,364	1,698	0,195	12,705
Nüfus	6,923	0,600	5,600	7,931

## Metodoloji

Araştırma kapsamında yönetim kalitesi ve vergi kaçırma arasındaki ilişkinin belirlenmesi amacıyla çok değişkenli regresyon analizi gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın hipotezlerini test etmek amacıyla IBM AMOS 27 Programı kullanılmıştır.

Çalışmada ilk olarak veri setinin normal dağılıma sahip olup olmadığını belirlemek amacıyla Skewness (Çarpıklık) ve Kurtosis (Basıklık) değerleri incelenmiştir. Çalışmada Skewness değerlerinin 0,120;2,005, Kurtosis değerlerinin ise -0,481; 6,178 arasında olduğu görülmüş dolayısıyla veri setinin normal dağılıma sahip olmadığı tespit edilmiştir. Normal dağılımda Skewness ve Kurtosis değerlerinin - 1.5 ile + 1.5 arasında bir değer alması beklenmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2013). VIF değerlerinin 1,298 – 4,763 arasında olduğu ve değerlerin 10 > u geçmemesi nedeniyle çalışmada çoklu doğrusallık sorunu olmadığı tespit edilmiştir. Uç değerlerin tespiti amacıyla hesaplanan en yüksek Cook değeri 0,056 en yüksek Leverage değeri ise 0,364'dır. Veri setinde uç değerin olmadığı görülmüştür. Otokorelasyon olup olmadığını belirlemek amacıyla Durbin – Watson değeri hesaplanmış bu değer 0,227 olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda veriler arasında pozitif otokorelasyon sorunu olduğu ve veri setinin normal dağılıma sahip olmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle çalışma değişen varyans testi kullanılarak tahmin edilmiştir.

Çalışmada değişkenler arası korelasyon katsayıları da analiz edilmiş ve korelasyon katsayılarına ilişkin bilgiler Tablo 3'te verilmiştir.

**Tablo 3:** Değişkenler Arası Korelasyon

Değişkenler	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]	[7]	[8]
Vergi Kaçırma [1]	1	-0,64**	-0,80**	-0,77**	0,346**	0,333**	0,727**	-0,14**
Demokratik Kalite[2]	-0,64**	1	0,81**	0,628**	-0,43**	-0,39**	-0,75**	-0,38**
Teknik Kalite [3]	-0,80**	0,807**	1	0,766**	-0,37**	-0,40**	-0,73**	-0,13**
Kişi Başına Düşen Milli Gelir [4]	-0,77**	0,628**	0,77**	1	-0,23**	-0,38**	-0,64**	-0,15**
Enflasyon Oranı [5]	0,35**	-0,43**	-0,37**	-0,24**	1	-0,014	0,409**	0,068
İşsizlik Oranı[6]	0,333**	-0,39**	-0,40**	-0,39**	-0,014	1	0,302**	0,137**
Tarım / GSYH[7]	0,727**	-0,75**	-0,73**	-0,64**	0,409**	0,302**	1	0,169**
Nüfus [8]	-0,14**	-0,38**	-0,13**	-0,15**	0,068	0,137**	0,169**	1

**Not:** \*\* p < 0,001; \* p < 0,05 düzeyinde istatistiksel anlamlılığı ifade etmektedir.

Değişkenler arasındaki istatistiksel ilişkileri veren Pearson korelasyon katsayısı incelendiğinde, değişkenler arasındaki en güçlü pozitif ilişkinin demokratik kalite ile teknik kalite arasında ( $r=0,807$ ), en güçlü negatif ilişkinin ise vergi kaçırma ile teknik kalite arasında ( $r=-0,803$ ) olduğu görülmektedir.

### Bulgular

2003 - 2022 dönemi 31 OECD ülkesini kapsayan çalışmada çoklu regresyon analizi kullanılarak yönetim kalitesinin vergi kaçırma üzerindeki etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. Regresyon analiz sonuçları Tablo 3'de yer almaktadır.

**Tablo 4:** Regresyon Analiz Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişken: Vergi Kaçırma				
	b	S. Hata <sub>1</sub>	S. Hata <sub>2</sub>	t –ist	Prob.
Sabit Terim	51,5142	2,123	1,9998	25,7602	0,000
Demokratik Kalite	-0,5086	0,3189	0,3036	-1,6755	0,094
Teknik Kalite	-0,9279	0,1147	0,1202	-7,7186	0,000
Kişi Başına Düşen Milli Gelir	-0,0001	0,0001	0,0001	-14,7466	0,000
Enflasyon Oranı	0,0567	0,0314	0,0263	2,1567	0,031
İşsizlik Oranı	0,0157	0,0364	0,0348	0,4518	0,651
Tarım / GSYH	1,1416	0,1279	0,1400	8,1559	0,000
Nüfus	-3,8430	0,2533	0,2322	-16,5501	0,000
Tanımlayıcı İstatistikler					
R <sup>2</sup>	0,815		Düzeltilmiş R <sup>2</sup> 0,813		
F-Test	F(7-612) = 384,689 **		Koanker – LM Test LM = 38,587**		

**Not:** \*\* p < 0,001; \* p < 0,05 düzeyinde istatistiksel anlamlılığı ifade etmektedir. S. Hata<sub>2</sub> değişen varyans sorunu robust edilmiş standart hatalardır.

Demokratik kalite (hesap verilebilirlik ve siyasi istikrar) ile vergi kaçırma arasında negatif yönlü bir ilişki beklenmekte demokratik kalite arttıkça vergi kaçırmanın azalacağı varsayılmaktadır. Nitekim bu çalışmada da de demokratik kalite ile vergi kaçırma arasında % 10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönlü bir ilişkinin olduğu, H<sub>1</sub> hipotezinin kabul edildiği görülmektedir. Elde edilen bu bulgu Yamen vd., 2018; Awotomilusi vd. 2019; Sobhkhiz vd. 2019; Chukwunwike vd. 2021; Çetin 2021; Günay ve Topal 2021; Aizenman ve Jinjark 2005; Mutascu vd. 2011; Elbahnasawy 2020; Nimer vd. 2022 ve Mebratu 2023 çalışmalarından elde edilen sonuçlar ile uyumludur.

Teknik kalite ile vergi kaçırma arasında beklendiği gibi negatif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olduğu dolayısıyla H<sub>2</sub> hipotezinin kabul edildiği görülmektedir. Nitekim teknik kalite (hükümet etkinliği, düzenleyici kalite, hukukun üstünlüğü ve yolsuzluğun kontrolü) arttıkça vergi kaçırma eğiliminin azalması beklenmektedir. Elde edilen bu sonuçlar Gupta 2007; Ajaz ve Ahmad 2010; Alon ve Hageman 2013; Hunady ve Orviska 2015; Savic vd. 2015; Epaphra ve Massawe 2017; Djayasinga ve Prasetyo 2019; Günay ve Topal 2021; Khan ve Siddiqui 2021; Rashid vd. 2021; Bani-Mustafa vd. 2022; Nimer vd. 2022; Hussain vd. 2022 ve Yaru ve Raji 2022 tarafından yapılan çalışma sonuçları ile uyumludur.

Kontrol değişkenlerine bakıldığında kişi başına düşen milli gelir katsayısı -0,0001 olup % 1 düzeyinde anlamlıdır. Kişi başına düşen milli gelir arttıkça vergi kaçırma azalmaktadır ancak bu etkinin oldukça zayıf olduğu görülmektedir. Elde edilen bu bulgu Patwary ve Rashid 2018; Mallick 2020; Rashid vd., 2021; Rashid vd., 2022 ve Khaltar, 2023 çalışmalardan elde edilen bulgular ile uyumludur. Enflasyon katsayısı 0,057 olup % 5 düzeyinde anlamlı olduğu görülmüştür. Nitekim Rashid vd., 2022 tarafından yapılan çalışmalarda da enflasyon oranı arttıkça vergi kaçırmanın arttığı sonucuna ulaşılmaktadır. Diğer bir kontrol değişkeni olan Tarım / GSYH değişkeni katsayısı 1,14 olup % 1 düzeyinde anlamlıdır. Tarımın milli gelir içerisindeki payı arttıkça vergi kaçırmanın da artacağı görülmektedir. Rashid vd., 2021; Rashid vd., 2022 ve

Nimer vd. 2022 tarafından yapılan çalışmalarda da tarımın milli gelirdeki payı arttıkça vergi kaçırmanın artacağı bulgulanmıştır. Nüfus ile vergi kaçırma arasında da negatif yönlü ve % 1 düzeyinde anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür. Elde edilen bu bulgu Khaltar, 2023 tarafından yapılan çalışma sonuçları ile uyumludur.

İşsizlik ile vergi kaçırma arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır.

## SONUÇ

Bu çalışmada, 2003 – 2022 dönemine ilişkin 31 OECD ülkesinde regresyon analizinden yararlanılarak vergi kaçırma ile yönetim kalitesi arasındaki ilişki araştırılmıştır. Çalışmada yönetim kalitesi demokratik kalite ve teknik kalite olarak kategorize edilmiştir. Demokratik kalite; hesap verilebilirlik ve siyasi istikrar göstergelerinin teknik kalite ise; hükümet etkinliği, düzenleyici kalite, hukukun üstünlüğü ve yolsuzluğun kontrolü göstergelerinin ortalamaları alınarak oluşturulmuştur.

Çalışmadan elde edilen bulgular OECD ülkeleri bağlamında yönetim kalitesini oluşturan demokratik kalite ve teknik kalite arttıkça vergi kaçırmanın azaldığını göstermektedir. OECD ülkelerinde demokratik katılım düzeyindeki artış, siyasi istikrar, kamu hizmetlerinin kalitesi, hükümetin politika oluşturma ve uygulama kalitesi, hükümetin bu politikalara bağlılığının güvenilirliği, yatırım özgürlüğü, fiyat kontrolleri, vergi adaletinin sağlanmış olması, yargı bağımsızlığı, yargı sürecinin adil ve hızlı olması, kamu sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirliğin yüksek olduğu algısı iyi yönetim ile bağdaşmaktadır. İyi yönetim algısının yüksek olduğu ülkelerde vergi kaçırma motivasyonu azalmaktadır. Elde edilen bu sonuç vergi kaçırma düzeyini azaltmak için yönetim kalitesinin artırılması ve bu kapsamda yapılacak düzenlemelerin bir politika müdahalesi olarak vurgulanması gerektiğini göstermektedir. Bu ülkelerde hükümet ve vergi otoritesi, vergi gelirlerini güvence altına almak için yönetim kalitesini ve etkinliğini arttırmaya yönelik politikalara ağırlık vermelidir.

Bu çalışmanın bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. İlk olarak, çalışmada vergi kaçırma değişkeni kayıt dışı ekonominin milli gelir içerisindeki payı olarak alınmıştır, vergi kaçırmanın gerçek rakamını yansıtmayabilir. Kayıt dışı ekonomilerin kullanımı vergi kaçakçılığının boyutunu ölçmek için önemli bir göstergedir ancak vergi kaçakçılığını tahmin etmeye yönelik her yaklaşımın kendi sınırlamaları da söz konusudur. Çalışmada MIMIC modeli kullanılarak bu sınırlamanın etkisi en aza indirilmeye çalışılmıştır. İkinci olarak, çalışmada OECD ülkeleri verileri kullanılmıştır. Bu bağlamda ilerleyen çalışmalarda daha farklı ülke grupları daha fazla sayıda ülke verilerine yer verilebilir, ülkeler arası karşılaştırmalar yapılabilir. Ayrıca araştırma modeline eğitim düzeyi, kalkınma endeksleri gibi farklı değişkenlerin eklenmesi daha kapsamlı sonuçlara ulaşmak açısından önemlidir.

## KAYNAKÇA

Aizenman, J. and Jinjark Y. (2005). The collection efficiency of the value added tax: theory and international evidence. NBER Working Paper No: 11539, <http://www.nber.org/papers/w11539>.

Ajaz, T. and Ahmad, E. (2010). The effect of corruption and governance on tax revenues. *The Pakistan Development Review*, 49(4), 405 – 417.

Alm, J., Martinez-Vazquez, J. and McClellan, C. (2016). Corruption and firm tax evasion, *Journal of Economic Behavior & Organization*, 124, 146 – 163.

- Alon, A. and Hageman, A. M. (2013). The impact of corruption on firm tax compliance in transition economies: whom do you trust?. *Journal of Business Ethics*, 116(3), 479 - 494.
- Androniceanu, A., Gherghina, R. and Ciobanaşu, M. (2019). The interdependence between fiscal public policies and tax evasion. *Administratie si Management Public*, (32), 32 – 41.
- Arif, I. And Rawat, A. S. (2018). Corruption, governance, and tax revenue: evidence from EAGLE countries. *Journal of Transnational Management*, 23(2-3), 119 – 133.
- Awotomilusi, N. S., Akintoye, I. R. and Adegbe, F. F. (2019). Influence of voice and accountability on tax revenue in Nigeria. *International Journal of Research and Innovation in Social Science (IJRISS)*, 3(4), 81 – 89.
- Bani-Mustafa, A., Nimer, K., Uyar, A. and Schneider, F. (2022), Effect of government efficiency on tax evasion: the mediating role of ethics and control of corruption. *International Journal of Public Administration*, <https://doi.org/10.1080/01900692.2022.2086262>.
- Barone, G. and Mocetti, S. (2011). Tax morale and public spending inefficiency. *International Tax and Public Finance*, 18(6), 724 – 749.
- Barrios, S., Greve B., Hussain, M. A., Paulus, A., Picos, F. and Riscado, S. (2017). Measuring the fiscal and equity impact of tax evasion: evidence from Denmark and Estonia. JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 05/2017, <https://joint-research-centre.ec.europa.eu/system/files/2017-12/jrc109629.pdf>, Erişim Tarihi: 22.11.2023.
- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J. and Torgler, B. (2008). Tax effort in developing countries and high income countries: the impact of corruption, voice and accountability. *Economic Analysis & Policy*, 38(1), 55 – 71.
- Chukwunwike, O. D., Ofoegbu, G. N., Amara, Felix, M. and Okafor, R. G. (2021). Government accountability and tax revenue: evidence from Nigeria. *African Journal of Business and Economic Research (AJBER)*, 16(4), 159 – 179.
- Çetin, İ. (2021). Kurumsal Kalite Ve Vergi Gelirleri İlişkisi: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Bir Analiz. *Vergi Raporu*, 260, 188 – 200.
- Djayasinga, M. and Prasetyo, T. J. (2019). The effect of government effectiveness, rule of law and control of corruption toward tax obedience. *Religacion Revista de Ciencias Sociales y Humanidades*, 4(16), 136 – 143.
- Elbahnasawy, N. G. (2020). Democracy, political instability, and government tax effort in hydrocarbon-dependent countries. *Resources Policy*, 65, 1 – 16.
- Epaphra, M. and Massawe, J. (2017). Corruption, governance and tax revenues in Africa. *Business and Economic Horizons*, 13(4), 439 – 467.
- Gupta, A. S. (2007). Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries. IMF Working Paper. WP 07/84, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Determinants-of-Tax-Revenue-Efforts-in-Developing-Countries-21040>, Erişim Tarihi: 02.11.2023.
- Günay, H.F., ve Topal, M.H. (2021). Does Quality of Governance Affect Tax Effort in Sub-Saharan Africa?. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 6(2) 414 – 434.
- Hunady, J. and Orviska, M. (2015), The effect of corruption on tax revenue in OECD and Latin America countries. Theoretical and Practical Aspects of Public Finance Conference, Prag.
- Hussain, T., Maitlo, S., Raza-ul-Mustafa, A. and Mujahid, H. (2022). Corruption, governance, and government revenue. *Journal of History and Social Sciences*, DOI: 10.46422/jhss.v13i2.228.
- Keyifli, N. ve Dağ, M. (2022). Bütçe açığı ve yönetim kalitesi ilişkisi: BRICS-T ülkeleri için bootstrap panel nedensellik analizi. *Journal of Yaşar University*, 17(66), 538 – 557.
- Khaltar, O. (2023). Tax evasion and governance quality: the moderating role of adopting open government. *International Review of Administrative Sciences* 1 – 19.

- Khan, K. and Siddiqui, D. A. (2021). The effect of institutional and political environment quality on tax evasion: evidence from south asian countries. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3941983>, Erişim Tarihi: 15.11.2023.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press
- Kirchler, E. Hoelzl, E. and Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29, 210 – 225.
- Kitapçı, İ. (2015). *Vergi etiği vergi psikolojisi: Verginin sosyo psikolojik teorisi*. (3. Bs.), Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Koç, Ö. E. (2019). Vergilemenin mükellefler üzerindeki psikolojik etkileri: vergiden kaçınma ve vergi kaçırma üzerine bir alan araştırması. *Business and Economics Research Journal*, 10(4), 1015 – 1027.
- Mallick, H. (2021). Do governance quality and ICT infrastructure influence the tax revenue mobilisation? an empirical analysis for India. *Economic Change and Restructuring*, 54, 371 – 415.
- Mebratu, A. A. (2023). Tax revenue inefficiency and political risk factors: the hen or the egg?. *Cogent Business & Management*, 10(1), 1 – 18.
- Mohammed, F. and Sanusi, S. (2020). Quality of governance and tax revenue generation in west africa: a political process theory perspective. *Management & Accounting Review*, 19(1), 213 - 231.
- Mu, R., Fentaw, N. M. and Zhang L. (2023). Tax evasion, psychological egoism, and revenue collection performance: evidence from Amhara region, Ethiopia. *Frontiers in Psychology*, doi: 10.3389/fpsyg.2023.1045537.
- Mutascu, M., Tiwari, A. K. and Estrada, F. (2011). Taxation and political stability. <https://ssrn.com/abstract=1888328>, Erişim Tarihi: 05.11.2023.
- Nimer, K., Bani-Mustafa, A., AlQudah, A., Alameen, M. and Hassanein, A. (2022). Public perceptions of governance and tax evasion: insights from developed and developing economies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, DOI: 10.1108/JFRA-06-2022-0234.
- Onyeka, V. N. and Nwankwo, C. (2016). The effect of tax evasion and avoidance on Nigeria’s economic growth. *European Journal of Business and Management*, 8(24), 158 – 166.
- Ott, J. C. (2011). Government and happiness in 130 nations: good governance fosters higher level and more equality of happiness. *Social Indicators Research*, 102, 3 – 22.
- Palil, M. R., Malek, M. M. and Jaguli, A. R. (2016). Issues, challenges and problems with tax evasion: the institutional factors approach. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 18(2), 187 – 206.
- Picur, R. D. and Riahi-Belkaou, A. (2006). The impact of bureaucracy, corruption and tax compliance. *Review of Accounting and Finance*, <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/14757700610668985/full/html>, Erişim Tarihi: 11.11.2023.
- Rashid, H. U., Buhayan, S. A., Masud, A. K. and ve Sawyer, A. (2021). Impact of governance quality and religiosity on tax evasion: evidence from OECD countries. *Advances in Taxation*, 29, 89 – 110.
- Samimi, A. J., Abedini, M. and Laharemi, S. H. (2012). Political stability and inflation tax: evidence from MENA region. *Middle-East Journal of Scientific Research*, 11(1), 85 – 89.
- Saruç, N. T. (2013). *Vergi uyumu: Türkiye ve dünyada güncel gelişmeler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Savic, G., Dragojlovic, A., Vujosevic, M., Arsic, M. and Martic, M. (2015). Impact of the efficiency of the tax administration on tax evasion. *Economic Research*, 28(1), 1138 – 1148.
- Sobhkhiz, M. R., Ashrafi, A. M., Mojibi, T. and Otadi, M. M. (2019). Accountability, legitimacy, and voluntary tax compliance: a case study in tax offices in mazandaran province of Iran. *International Journal of Organizational Leadership*, 8, 38 – 55.

Syadullah, M. and Wibowo, T. (2015). Governance and tax revenue in asean countries. *Journal of Social and Development Sciences*, 6(2), 76 – 88.

Yamen, A., Allam, A., Bani-Mustafa, A. and Uyar, A. (2018). Impact of institutional environment quality on tax evasion: a comparative investigation of old versus new EU members. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 32 (C), 17 – 29.

Yaru, M. A. and Raji, A. S. (2022). Corruption, governance and tax revenue performance in Sub-Saharan Africa. *African Journal of Economic Review*, 10(1), 234 – 25.