

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANA BİLİM DALI
İKTİSAT BİLİM DALI

VERGİLEMENİN DEMOKRASİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:
TÜRKİYE'DEN YENİ KANITLAR

Ayşe ÇIVAK

DOKTORA TEZİ

Danışman
Prof. Dr. Savaş ÇEVİK
2. Danışman
Doç. Dr. İbrahim ÖZMEN

Konya-2025

Bu çalışma, 16.01.2025 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından İKTİSAT Anabilim Dalı
İKTİSAT Bilim Dalı Programında Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

**Savunma
Tez Jürisi**

Prof. Dr. Savaş ÇEVİK (Danışman)
Selçuk Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Doç. Dr. İbrahim ÖZMEN (2. Danışman)
Selçuk Üniversitesi
Akşehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Savaş ÇEVİK (Üye)
Selçuk Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Erol TURAN (Üye)
Konya Gıda ve Tarım Üniversitesi
Sosyal ve Beşeri Bilimler Fakültesi

Prof. Dr. Ü. Süleyman ÜSTÜN (Üye)
Selçuk Üniversitesi
Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Esra KABAKLARLI (Üye)
Selçuk Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Doç. Dr. Şerife ÖZŞAHİN (Üye)
Necmettin Erbakan Üniversitesi
Siyasal Bilgiler Fakültesi

ÖNSÖZ

YÖK 100/2000 Burs Projesi kapsamında, *Kamu Maliyesi* alanındaki doktora eğitimim sürecinde desteğini hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Savaş ÇEVİK'e teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca 2. danışman hocam olan sayın Doç. Dr. İbrahim ÖZMEN'e de tez çalışmama sağladığı kıymetli katkılardan dolayı teşekkürlerimi arz ederim. Bu süreçte desteklerini ve bu çalışmaya katkılarını esirgemeyen jüri üyesi olan Prof. Dr. Erol TURAN, Doç. Dr. Şerife ÖZŞAHİN, Prof. Dr. Ü. Süleyman ÜSTÜN ve Prof. Dr. Esra KABAKLARLI hocalarıma, maddi mavevi desteğini esirgemeyen aileme, kız kardeşlerim Semanur ÇIVAK ve Sedanur ÇIVAK'a ve kıymetli arkadaşlarım Arş. Gör. Onur CEYLAN, Arş. Gör. Mustafa AY, Esra KÜÇÜKKARA ve Sibel AYGÜN'e sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Ayşe ÇIVAK

Konya, 2025



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin

Adı Soyadı	Ayşe ÇIVAK		
Numarası	184126002001		
Ana Bilim / Bilim Dalı	İKTİSAT/İKTİSAT		
Programı	Tezli Yüksek Lisans ☐	Doktora ☒	
Tez Danışmanı	Prof. Dr. Savaş ÇEVİK		
Tezin Adı	Vergilemenin Demokrasi Üzerindeki Etkisi: Türkiye’den Yeni Kanıtlar		

ÖZET

Demokrasi ve vergileme arasındaki ilişkiler çeşitli teoriler tarafından tartışılmakta ve ampirik olarak test edilmektedir. Bu bağlamda Türkiye’de vergileme ve demokrasi ilişkisinin incelenmesi önem taşımaktadır. Çalışma vergileme düzeyi, vergi yapısı ve vergi kategorilerinin demokrasi düzeyi üzerindeki etkisini Türkiye için incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmada 1980-2021 yılları arasındaki yıllık veriler kullanılmıştır. Araştırma sorusuna yanıt bulabilmek için zaman serisi ekonometrisindeki standart regresyonlara göre çeşitli avantajlara sahip Ridge regresyon kullanılmıştır. Bu yöntem bağımsız değişkenler arasındaki çoklu doğrusallık riskinin de üstesinden gelebilmektedir. Bulguların doğruluk kontrolü makine öğrenmesi temeline dayanan Lasso regresyonla sağlamlaştırılmıştır. Bulgular Türkiye’de vergilendirme düzeyinin, doğrudan vergilerin, gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin ve mülkiyet üzerinden alınan vergilerin istatistiki olarak demokrasiyi pozitif yönde etkilediğini göstermektedir. Uluslararası ticaret vergileri ve mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler istatistiksel olarak demokrasi üzerinde negatif bir etkiye sahiptir. Doğrudan vergiler, gelir, kar ve sermaye kazançları ve mülkiyet üzerinden alınan vergilerin demokrasi üzerinde negatif bir etki yaratabileceğine dair bulgular da elde edilmiştir. Ayrıca dolaylı vergilerin demokrasiyi pozitif yönde etkileyebileceğine dair istatistiki bulgu elde edilmiştir. İstatistiki olarak

vergileme düzeyinin, dolaylı vergilerin, doğrudan vergilerin ve diğer vergi değişkenlerinin demokrasiyle ilişkili olmadığı görülmüştür. Çalışmada doğrudan vergilerin, dolaylı vergilerin ve mülkiyet üzerinden alınan vergilerin demokrasiyle anlamlı olmaması, mülkiyet üzerinden alınan vergilerin ve gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin demokrasiyi negatif yönde etkilemesi çalışmanın literatürde alışlagelmiş bulgulardan farklılaşmasına neden olmuştur.

Anahtar Kelimeler: vergileme, demokrasi, mali pazarlık, makine öğrenme





T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Ayşe ÇIVAK		
	Numarası	184126002001		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İKTİSAT/İKTİSAT		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans ☐	Doktora ☒	
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Savaş ÇEVİK		
	Tezin İngilizce Adı	The Effect of Taxation on Democracy: New Evidence from Türkiye		

ABSTRACT

The relations between democracy and taxation are discussed by various theories and have been tested empirically. In this context, it is important to examine the relationship between taxation and democracy in Turkey. The study aims to examine investigate the effects of taxation level, tax structure and tax categories on the level of democracy for Turkey. Annual data for the period covers 1980-2021 are employed in the study. Ridge regression, which has various advantages over standard regressions in time series econometrics, is used to find an answer to the research question. This method can also overcome the risk of multicollinearity between independent variables. The robustness check of the findings is strengthened with Lasso regression based on machine learning. The findings illustrate that the level of taxation, direct taxes, taxes on income, profit and capital gains and taxes on property in Turkey has a strong positive effect on democracy. International trade taxes and taxes on goods and services have a statistically negative effect on democracy. There are also findings that direct taxes, taxes on income, profits and capital gains and property can have a negative effect on democracy. Additionally, statistical evidence has been found suggesting that indirect taxes may have a positive impact on democracy. It has been observed that the level of taxation, indirect taxes, direct taxes, and other tax variables are not related to democracy statistically. The fact that direct taxes, indirect taxes and taxes on property are not meaningful with democracy, and taxes on property and taxes on income, profit and capital gains negatively affect democracy caused the study to differ from the usual findings in the literature.

Key Words: taxation, democracy, fiscal bargaining, machine learning

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR LİSTESİ	viii
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

1.BÖLÜM

POLİTİK KURUMLAR VE VERGİLEME

1.1. Vergilemenin Ekonomi-Politiği: Politik Kurumların Etkisine Genel Bir Bakış	2
1.1.1. Merkantilist, Fizyokrasi Yaklaşımı ve Vergileme	2
1.1.2. Klasik İksadi Yaklaşım ve Vergileme	4
1.1.3. Neoklasikler ve Neo-Keynesyen Yaklaşım ve Vergileme	7
1.1.4. Mali Sosyoloji, Mali Aldanma Yaklaşımları ve Vergileme	15
1.1.5. Kamu Tercihi Yaklaşımı ve Vergileme	18
1.1.6. Arz Yanlı ve Yapısalıcı İktisadi Yaklaşım ve Vergileme	20
1.1.7. Mali Pazarlık Yaklaşımı ve Vergileme	23
1.2. Politik Yönetişim, Vatandaşlar, Mali Pazarlık ve Vergileme	31
1.2.1. Çıkar ve Baskı Gruplarının Etkisi	35
1.2.2. Partiler, İdeolojiler ve Vergilendirme	37
1.2.3. Uluslararası Etkiler ve Vergilendirme	44
1.3. Kalkınma, Modernizasyon ve Vergi Sistemleri	50

2. BÖLÜM

VERGİLEME-DEMOKRASİ İLİŞKİSİ: TEORİK VE TARİHSEL PERSPEKTİF

2. 1. Teorik ve Kavramsal Çerçeve ve Hipotezler	56
2.1.1. Teorik ve Kavramsal Çerçeve	56
2.2. Tarihsel Perspektiften Ülke Deneyimleri	67
2.2.1. Eskiçağlarda Vergilendirme Yetkisi	68
2.2.1.1. Antik Yunan	70
2.2.1.2. Roma İmparatorluğu	73
2.2.2. Batı Demokrasilerinde Vergilendirme Yetkisi	75
2.2.2.1. Ortaçağ Avrupası ve Magna Carta Libertatum	76
2.2.2.1.1. Vergi Devleti Kavramı	80
2.2.2.1.2. Vergi Devletinin Tarihsel Gelişimi	82
2.2.2.2. Fransız Devrimi ve Vergilendirme Yetkisi	90
2.2.2.3. Demokrasinin Gelişimi: I. Dalga 1820-1926	95
2.2.2.4. Demokrasinin Gelişimi: II. Dalga 1943-1962	101
2.2.2.5. Demokrasinin Gelişimi: III. Dalga 1974-1990	103
2.2.3. Türkiye’de Vergi ve Demokrasi İlişisine Tarihsel Bir Bakış	107
2.2.3.1. Osmanlı Devleti Döneminde Vergilendirme	108
2.2.3.2. Cumhuriyet Döneminde Vergilendirme	113
2.2.4. Türkiye’de Vergi Yapısının Karakteristik Özelliği	124

3. BÖLÜM

VERGİLENDİRME VE DEMOKRASİ İLİŞKİSİ ÜZERİNE EKONOMETRİK ANALİZ

3.1. Vergi Yüğü, Vergi Karmaşı ve Vergi Yapısını Belirleyen Faktörler ve Demokrasi İlişkisi	132
3.1.1. Ekonomik ve Yapısal Faktörler	136
3.1.2. Sosyo-Psikolojik ve Sosyo-Kültürel Faktörler	144
3.1.3. İdari (Vergi Yönetimi) ve Siyasi Faktörler	147
3.2. Vergileme ve Demokrasi İlişisine Dair Ampirik Literatür	151

3.3. Türkiye’de Vergilendirme ve Demokrasi İlişkisine Dair Ekonometrik Analiz	156
3.3.1. Ampirik Çerçeve ve Hipotezler.....	156
3.3.2. Veri Seti ve Değişkenler	158
3.3.3. Modeller	162
3.3.4. Ekonometrik Yöntem	163
3.3.3.1. Varyans Enflasyon Faktörü (VIF).....	164
3.3.3.2. Ridge Regresyon	164
3.3.3.3. Sağlamlık Kontrolü İçin Lasso Regresyon.....	166
3.3.5. Ampirik Bulgular ve Tartışma	167
3.3.5.1. Ridge Regresyon Bulguları	167
3.3.5.2. Lasso Regresyon Bulguları	172
3. 4. Tartışma	176
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	181
KAYNAKÇA.....	187
EK-1 Uluslararası Ampirik Literatür	221
EK-2 Yerel Ampirik Literatür	241

KISALTMALAR LİSTESİ

Y.Y: YüzYıl

OECD: Organisation for Economic Coperation and Development

ABD: Amerika Birkleşik Devletleri

GSYİH: Gayrı Safi Yurtiçi Hasıla

IMF: International Money Fund

KDV: Katma Değer Vergisi

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

M.Ö: Milattan Önce

S.S.C.B: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

2SLS: Two-Stage Least Squares

OLS: Ordinary Least Squares

GMM: Generalized Method of Moments

AB: Avrupa Birliği

MENA: Middle East and North Africa

G20: Avrupa, Amerika, Asya Pasifik, Afrika ve Orta Doğu

GDP: Gross Demostic Product

LCU: Local Currency Unit

PGDP: Gross Domestic Product Per Capita

TRD: Sosyal Katkılar Dâhil Vergileme Düzeyi

TRH: Sosyal Katkılar Hariç Vergileme Düzeyi

DTRD: Sosyal Katkılar Dâhil Doğrudan Vergi Gelirleri

DTRH: Sosyal Katkılar Hariç Doğrudan Vergi Gelirleri

IDTR: Dolaylı Vergi Gelirleri

GTR: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri

TTR: Uluslararası Ticaretten Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri

ITR: Gelir, Kâr, Sermaye ve Kazan Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri

PTR: Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri

PR: Political Right

CL: Civil Liberties

POL: Polyarch

LİB: Libdem

PAR: Partipdem

DEL: Delibdem

EGA: Egaldem

VIF: Varyans Enflasyon Faktörü

ML: Machine Learning

V-Dem: Varieties of Democracy

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 2. 1: Hızlı Demokratikleşmenin Konumları

Tablo 2. 2: Hızlı Demokratikleşmenin Konumları, 1900-1949

Tablo 2. 3: Milli Gelir ve Vergilendirme

Tablo 2. 4: Görece Hızlı Demokratikleşmenin Konumları, 1950-1979

Tablo 2. 5: 1979 Yılı Sonrası Özgür Rejimler

Tablo 2. 6: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye’de Vergi Yüğü (Vergi Gelirleri/GSYİH)

Tablo 2. 7: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye’de Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları
Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Tablo 2. 8: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye’de Sosyal Güvenlik Katkılarının Toplam
Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Tablo 2. 9: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye’de Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin
Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Tablo 2. 10: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye’de Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan
Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Tablo 2. 11: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye’de Bireysel Gelir Vergisinin Toplam Vergi
Gelirleri İçindeki Payı (%)

Tablo 2. 12: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye’de Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam
Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Tablo 2. 13: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye’de Kayıtdışı İstihdamın Toplam İstihdam
İçindeki Payı (%)

Tablo 2. 14: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye’de Vergidışı Gelirlerin GSYİH İçindeki
Payı (%)

Tablo 3. 1: Veri Seti, Değişkenler, Kısaltmalar ve Kaynaklar

Tablo 3. 2: Sosyal Katkılar Dâhil Vergi Gelirleri için Modeller

Tablo 3. 3: Sosyal Katkılar Hariç Vergi Gelirleri için Modeller

Tablo 3. 4: Sosyal Katkılar Dâhil Vergi Gelirleri için Ridge Regresyon Bulguları

Tablo 3. 5: Sosyal Katkılar Hariç Vergi Gelirleri için Ridge Regresyon Bulguları

Tablo 3. 6: Sosyal Katkılar Dâhil Vergi Gelirleri için Lasso Regresyon Bulguları

Tablo 3. 7: Sosyal Katkılar Hariç Vergi Gelirleri için Lasso Regresyon Bulguları

Tablo 3. 8: Ampirik Bulgular Özeti

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. 1: Standart Yaklaşım

Şekil 1. 2: Besley & Persson Yaklaşımı

Şekil 1. 3: Genişletilmiş Yaklaşım

Şekil 2. 1: 1831-1931 arası İngiltere’de Oy Kullanabilenlerin oranı

Şekil 2. 2: 1860-1990 Demokratik Ülkelerin (sadece erkeklerin ya da bütün vatandaşların) Oy Kullanan Sayısı

Şekil 3. 1: Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörler



GİRİŞ

Vergi temelde hükümetlerin egemenlik gücüne dayanarak kamu harcamalarını finanse etmek için kullandığı önemli bir mali araçtır. Vergilerin iktisadi kalkınma, gelirin yeniden dağılımı, ekonomik istikrarı sağlama boyutlarının yanında bunlar kadar önem arzeden demokrasi boyutu da vardır. Tarihsel süreçte yöneticilerin keyfi vergileme yetkilerini sınırlandıran demokratik hareketlerin temelinde vergilerin yattığı bilinmektedir. Bu demokratik halk hareketleri vatandaşlara zamanla temsil hakkı tanımıştır. Vergilemenin toplum-devlet arasındaki ilişkinin bir yansıması olduğu söylenebilir.

Vergileme düzeyleri yüksek gelişmiş demokrasilerde vatandaşların ödedikleri vergilerin karşılığında ödülleri özgürlük olduğu ifade edilir. Fakat vergi türlerinin de demokratikleşme sürecini farklı yönde etkileyebileceği düşünülmektedir. Mükellefler tarafından görülebilen, hissedilebilen doğrudan vergiler vatandaşların demokratik sürece katılımını teşvik edebilir. Başka bir ifadeyle doğrudan vergiler hükümetlerin vatandaşlar karşısında daha hesap verebilir ve şeffaf olmasını sağlayarak daha demokratik yönetimlerin oluşmasına olanak sağlayabilir. Ancak mal ve hizmet fiyatlarının içine gizlenen dolaylı vergiler ise vatandaşlar tarafından hissedilmediği için mükellefler bu vergilerin hükümetler tarafından nerelerde harcandığıyla da ilgilenmeyeceklerdir. Bu nedenle dolaylı vergiler toplum-devlet arasındaki mali sözleşmenin veya sosyal sözleşmenin oluşumunu engelleyerek demokratikleşme sürecini olumsuz yönde etkileyebilir. Türkiye’deki vergi yapısının da ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden oluştuğu bilinmektedir.

Bu çalışmada, vergilemenin demokratik gelişmelere olanak sağlayabilmesi bağlamında Türkiye’de vergilerin demokrasi üzerindeki etkisi ele alınmıştır. Bu bağlamda çalışmanın temel amacı “Vergileme düzeyi demokrasiyi pozitif yönde etkiler mi?”, “Doğrudan vergi gelirleri demokrasi düzeyini pozitif etkiler mi? ve “Dolaylı vergiler demokrasi düzeyini negatif etkiler mi? şeklindeki soruları test etmektir. İlgili literatürde Türkiye için vergileme demokrasi ilişkisini vergi gelirlerinin alt kategorileriyle inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu anlamda çalışmanın daha geniş zaman aralıklarında vergi kategorileriyle yapılacak araştırmalar için bir zemin oluşturması beklenmektedir. Bu kapsamda çalışma üç bölümden oluşup; birinci

bölümde vergilemenin ekonomi politiği etrafında farklı vergileme yaklaşımları teorik olarak ele alınmıştır. Bu bölümde yöneticilerin, baskı ve çıkar gruplarının, siyasi partilerin, ideolojilerin, vergi etrafında oluşan mali pazarlıkla vatandaşların ve uluslararası piyasadaki değişimlerin, ekonomik kalkınmışlık düzeyinin ve modern vergi sistemlerinin vergileme politikaları üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergileme ve demokrasi ilişkisini mali pazarlık yaklaşımı, vergi uyumu ve vergi ahlakı, vergi dışı gelirler ve siyasi rejimler (otokrasi, demokrasi) etrafında teorik olarak açıklayan görüşlerden bahsedilmiştir. Tarihsel perspektifte ülke deneyimlerine değinilerek vergileme-demokrasi ilişkisinin gelişim süreci ele alınmıştır. Son olarak ise Türkiye’de vergilendirme ve demokrasi ilişkisinin Osmanlı dönemi ve Cumhuriyet’ten günümüze olan gelişimi ve Türkiye’de vergi yapısının karakteristik özellikleri seçilen dönemde bazı ülkelerle karşılaştırılarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise; vergi yükü, vergi karmaşı ve vergi yapısını belirleyen yapısal, ekonomik, sosyo-psikolojik ve kültürel, idari ve siyasal faktörlerin vergilemeyi nasıl etkiledikleri açıklanmaya çalışılmıştır. Söz konusu çalışmanın hipotezler ve teorik çerçevesi dikkate alınarak vergilendirme düzeyi, vergi yapısı ve vergi türlerinin demokrasi düzeyi üzerindeki etkisinin araştırılması amaçlanmıştır. Çalışmada diğer ampirik araştırmalardan farklı olarak vergi gelirleri kategorilerinin yedi farklı demokrasi endeksi (bağımlı değişken) üzerindeki etkisinin test edilmesiyle konuya ilişkin ampirik literatüre katkı sağlanması beklenmektedir. Ayrıca 1980-2021 dönemi zaman serisi veri setiyle çalışılması ve ekonometrik model olarak *Makine Öğrenme* modellerinden, veriler arasında çoklu doğrusallık problemini çözen Ridge Regresyon ve sağlamlık kontrolü için Lasso Regresyon gibi farklı ekonometrik yöntemlerle ilişkinin test edilmesinin daha sonra yapılacak olan araştırmalara katkı sağlayabileceği düşünülmektedir. Çalışmada farklı demokrasi endeksleri kullanılarak bu ilişkinin test edilmesi çalışmayı diğer ampirik çalışmalardan farklı kılmakla birlikte konuyla alakalı yapılacak olan bilimsel çalışmalara fikir sağlayabilir. Fakat çalışmada veri setinin zaman aralığı ve değişkenler açısından kısıt bulunmaktadır. Diğer veri tabanlarında vergiye dair veri setlerinin yıl aralığının az olması veya veri kayıplarının olması gibi problemler nedeniyle veri seti UNIWIDER (2023) tarafından oluşturulmuş Government Revenue Dataset’inin genel ve merkezi yönetim gelirleri serilerinden

seçilmiş verilerin birleştirilmesiyle elde edilen veri setinden oluşturulmuştur. Bu çalışma da Türkiye’de vergileme düzeyi, vergi yapısı ve vergi türlerinin teorik çerçeve ve ilgili literatür taraması ışığında araştırılması elde edilen bulgular doğrultusunda ise politika önerilerinde bulunularak ilgili literatüre katkı sağlamak amaçlanmıştır.





1.BÖLÜM

POLİTİK KURUMLAR VE VERGİLEME

1.1.Vergilemenin Ekonomi-Politiği: Politik Kurumların Etkisine Genel Bir Bakış

Hükümetler, kendi varlıkları ve vatandaşlara sunduğu hizmetleri finanse etmek için kaynağa ihtiyacı vardır. Bu nedenle vergilendirme, eğer bir hükümet varlığı söz konusu ise temel bir faaliyettir, ancak bunların gerekliliği vergileri daha fazla popüler bir maliye politikası aracı haline getirmez. Vatandaşlar genellikle vergi ödemekten hoşlanmazlar ve bundan dolayı politikacılar yeni veya oranları arttırılmış vergiler gerektiren yasalar çıkarmayı tercih etmezler (Peters, 1991: 1). Daha fazla yönetimlerin meşruiyetlerinin altını oyan bir faktöre dönüşme potansiyeli taşımaktadır. Bu iki pozisyonun bir araya gelmesi ile oluşan mali ilişkiyi şekillendiren etmenlere dair açıklamalar da çeşitlidir. Bu bağlamda bu başlık altında merkantilist, fizyokrat, klasik, marksizim vb. iktisadi düşünce yaklaşımları ile kamu tercihi yaklaşımı, *mali pazarlık* veya *mali sözleşme* gibi modern yöntemsel yaklaşımların vergileme ve politik kurumlar arasındaki ilişkiye bakış açıları teorik çerçevede ele alınacaktır.

1.1.1.Merkantilist, Fizyokrasi Yaklaşımı ve Vergileme

Batı Avrupa ülkelerinin iktisadi yapılarını şekillendiren, 15. yy'nin ortalarından itibaren başlayıp 18. yy'ye kadar etkileri devam eden merkantilist iktisadi yaklaşım devletin ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini savunan iktisadi bir ekoldür (Ersoy, 2012: 135-136). Bu iktisadi yaklaşımın savunduğu düşünceye göre; ekonomiye devlet müdahalesi politikası sonucunda devlet harcamalarında önemli bir artış yaşanmıştır. Harcamaların finanse edilmesinde ise vergileri kaynak olarak gördüklerinden vergilendirme konusu üzerinde titizlikle durmuşlardır (Şen & Sağbaş. 2016: 79). Merkantilist dönem iktisatçıları arasında vergileme konusunu bilimsel olarak ilk kez ele alan ve aynı zamanda *ekonomi politiğin kurucusu* olarak kabul gören filozof William Petty'dir (Mutlu, 2009: 30). Filozofa göre vergiler baş vergisi şeklinde olmalı ve herkesten alınmalıdır. Ayrıca vergiler tasarrufları artıracak şekilde ve bu sayede ülkenin servetini çoğaltacak şekilde düzenlenmelidir. Ayrıca vergi hasılatıyla hükümet harcamalarının finanse edilebileceğini ifade eden Petty, tüketim harcamaları ve toprak rantından da vergi alınabileceğini ve bu vergilerin devlet tarafından yatırım ve iç

üretimi artırmada kullanılması gerektiğini öne sürmektedir (Şen & Sağbaş, 2016: 80). Ancak bu sayede üreticiler toprak rantının vergilendirilmesiyle desteklenmiş olacak, tüketim üzerinden alınan vergiler sayesinde israf önlenmiş olacak ve ortaya çıkan tasarruf üretken sektörlere kayacaktır. Devletler ise vergiler vasıtasıyla elde ettiği gümüş ve altını hazineye atıl bırakmayarak üretim ve ticareti artıracaklardır (Aydemir & Güneş, 2006: 155). Ayrıca Petty'e göre toplum tarafından sahip olunan vergi yükünün ağır olması ve hükümdarların adil bir vergilendirme yapmaması gibi yaygın düşüncelerden dolayı bireyler vergi ödeme konusunda isteksiz davranmaktadırlar. Bu nedenle vergiler adil bir şekilde ve bütün vatandaşların ödeme gücüne göre alınmalıdır (Roll, 1973: 102). Aynı zamanda filozofa göre üreticiden alınan vergilerin harcamalara aktarılmaması da sorun teşkil etmektedir. Yani vergilerin ekonomide bir tür sızıntı olması ve hükümet harcamalarının ekonomiyi canlandıracağı düşüncesi Petty'i Keynes'e yaklaştırmak, üreticiler üzerinden alınan vergilerin negatif etkileri noktasında A. Laffer ve İbn-i Haldun'a yaklaşan bir görüntü çizmektedir (Küçükcalay, 2010: 170). Vergilemeye dair önemli önerilerde bulunan bir diğer merkantilist düşünür Juan de Mariano'dur. Sınırsız yetkisi bulunan Kralın vergi koyarken milletin rızasını alması gerektiğini vurgulamıştır. Ayrıca günlük tüketim malları üzerinden alınan vergilerin düşük, lüks mallar üzerinden alınan vergilerin yüksek tutulması gerektiğini ifade etmiştir. Çünkü ancak bu sayede fakir kesimin ağır vergi yükü altında kalması engellenmiş olacaktır. Aynı zamanda bu politika zengin kesimi savurganlıktan uzaklaştırır ve gelirlerin önemli bir kısmının hazineye aktarılmasına olanak sağlar (Şen & Sağbaş, 2016: 81-82).

Ancak Merkantilist yaklaşımın tarım sektörünü göz ardı etmesiyle 18. yy'de Fیزیokrasi yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Öncülüğünü François Quesnay'in yaptığı bu yaklaşıma Vauban, Buisguilbert, Montesquieu, Dupont de Nemours, Cantillon, Turgot ve Gournay gibi düşünürler öncülük etmişler ve yaklaşımın şekillenmesinde etkili olmuşlardır (Küçükcalay, 2010: 179). Bu yaklaşım *doğal düzen* ve *bırakınız yapsınlar bırakınız geçsinler* kavram ve ifadesini iktisat literatürüne kazandırmıştır (Savaş, 1997: 226-228). İktisat literatürüne kazandırdıkları bir diğer kavram ise *tek vergi sistemi*'dir. Fیزیokrat yaklaşımın doğduğu dönemde vergi yükünün büyük bir kısmının çiftçi üzerinde olan toprak üzerinden alınan birçok vergi bulunmaktaydı. Bu durum tarım sektörü gelişmiş düzeyde olan Fransa'da sefaletin ve yoksulluğun yüksek

seviyelere ulaşmasına yol açmıştır. Bu durumun ancak vergi sisteminde sadeleşmeye gidilmesiyle, verginin ödeme gücüne göre alınmasıyla yani daha adil bir vergi yükünün sağlandığı vergi reformuyla mümkün olduğunu ifade etmişlerdir. Bu reform kapsamında ise tek bir verginin yer aldığı diğer vergilerin tamamının kaldırıldığı *tek vergi sistemi* bulunmaktaydı (Şen & Sağbaş, 2016: 83-84). Turgot'un ileri sürdüğü ve uygulamaya koyduğu *tek vergi sistemi* politikası düşünürün Fransa'daki vergi sisteminin ekonomik gelişmeyi engellediğini düşünmesiyle ortaya çıkmıştır. Ona göre yatırımlar (özel sektörde) özendirilir, hükümet harcamaları denetim altında tutulursa vergi gelirlerinde artış olur ve kamu maliyesinde düzelmeler olacaktır. Bunu hükümet ve saray harcamalarını kısıarak, belli başlı tekelleri kapatarak, hükümet borçlarını ödeyerek gerçekleştirmiştir. Kısaca Turgot öncelikle kamusal yapıda değişimi hedeflemiş ve bunu da sıkı maliye politikaları uygulayarak yapmıştır. Vergi sisteminin de ekonomik gelişmeyi engellediğine inanan iktisatçı düşünür servetin tek kaynağı olan toprak üzerinden yani toprak sahiplerinden tek bir verginin alınması gerektiğini savunmaktaydı. Çünkü sermaye gibi tarım dışı sektörlerden veya alanlardan vergi alınması, vergilerin yüksek olması kaçakçılığa ve iktisadi gelişmenin yavaşlamasına neden olmaktadır (Ersoy, 2012: 202-203).

1.1.2. Klasik İksadi Yaklaşım ve Vergileme

Ancak Klasik iktisatçı Ricardo *Ekonomi Politikin ve Vergilendirmenin İlkeleri* eserinde bu konudaki teorik yaklaşımıyla devrimsel dönüşümü ortaya koymuştur. Kapalı ekonomi modelinde de ekonomide büyüme sağlandıkça ve ekonominin kapitalleşme düzeyi arttıkça tarım alanında sermaye hareketliliği varsayımı ve farklılık rantı ile vergilerin çoğunun rantlara değil kârlara dönüşeceğini göstermiştir. Ricardo bu düşüncesiyle fizyokratları, Smith'i, Steuart'ı ve Malthus'u etkisi altına almış, üretken sınıf içerisinde olmayan toprak sahiplerinin vergi ödeyen gerçek mükellef olduğu yönündeki yaklaşımı böylelikle ortadan kaldırmıştır. Ayrıca Ricardo'nun *vergi yansıması teorisi* ile gelişmekte olan kapitalist ekonomide kayıtsız şartsız sermaye sahiplerinin özel çıkarları ile toplum çıkarlarının aynı olduğunu savunan *kurucu burjuva ideolojisi* başlamıştır (Gürkan, 2020: 615). Liberal politikaların savunucusu olan klasik iktisatçılar da Fizyokrasi'nin savunduğu anlayış olan doğal düzeni savunurlar. Devletin tarafsız olması gerektiğini, devleti *zorunlu bir fena* olduğunu savunan klasik yaklaşım ideal olan şeyin piyasa olduğunu ifade ederler. Mümkün

olduğunca devlet küçük bir ekonomik hacme sahip olmalı ve devletin yaptığı harcamaların sadece faydası bölünemeyen ve toplumun tamamına hitap eden hizmet ve malları kapsaması gerektiğini iddia ederler. Bu nedenle de vergiler sosyal ve ekonomik hayatı etkilemeyecek şekilde düzenlenmeli veya konulmalıdır. Yani klasik yaklaşıma göre devlet harcamalarının finansmanında kullanılacak olan vergiler sadece mali amaçla toplanmalıdır. Finansman aracı olarak ise doğrudan ve dolaylı vergiler arasından ekonomi üzerinde etkisinin daha az olduğunu düşündükleri için dolaylı vergileri tercih etmişlerdir (Mutlu, 2009: 31-32). Adam Smith, ekonominin işleyişinde her ne kadar fizyokratlar gibi doğal düzen olduğunu benimsemiş olsa da bunu farklı bir şekilde yani *görünmez el* kavramıyla açıklamaya çalışmıştır. Ona göre doğal düzen kişisel çıkarlara dayanmaktadır. Ayrıca üç fonksiyona sahip olan vergilerin mali, sosyal ve ekonomik fonksiyonlarından sadece mali fonksiyonunun üzerinde durduğu görülmektedir. Doğrudan vergileri tercih etmemeleri ise üretim üzerinden alınacak vergilerin vergiye konu olan o malın üretimini azaltacağı düşüncesinden kaynaklanmaktadır (Şen & Sağbaş, 2016: 85).

Klasik yaklaşımın öncülerinden olan D. Ricardo ve A. Smith'in görüşlerinden etkilenen Marx, Ricardo'nun emek-değer teoreminden önemli ölçüde faydalanmıştır. Sosyalist yaklaşımın düşünürlerinden olan Marx, Klasik iktisadın ekonomi politığının eleştirisini yapmıştır. Klasik iktisadi yaklaşım tarafından nitelikleri ve tarihsel gelişimi açısından kapitalizmin detaylıca açıklanmaması, sermaye ve kârın öneminin yeterince açıklanmaması, kapitalist üretim yönteminin sömürge boyutunun açıklanamaması yönünde eleştirileri bulunmaktadır (Screpanti & Zamagni, 2005: 142-146). Fakat Marksist yaklaşımın vergilerle alakalı teorik görüşlerine rastlamak oldukça zordur. Ancak bu yaklaşımın sınıflar (burjuva, köylü vb.) arasındaki ilişkiye devleti de dâhil etmesi, ekonomi devlet ilişkisini dışsallaştırmaması ve sınıf ilişkilerinde vergileri bir yön olarak görmesi açısından önem arz etmektedir (Ağdemir, 2019: 112). Marksist düşünürlerden David Harvey, Karl Marx'ın vergilendirme *kuramının boş bir kutu olarak kaldığını* iddia etmektedir (Harvey, 2017: 15). Harvey bu konuda kesinlikle yalnız değildir. Paul Sweezy ve Maurice Dobb Marx'ı vergi kavramıyla çok zor ilişkilendirirken, Ernest Mandel ise 800 sayfalık ilk kitabı olan *Karl Marx'ın Ekonomik Düşüncesinin Oluşumu*'nun sadece on sayfasında vergilendirme sorununa yer vermiştir. Aslında, Marx'ın ve bu tematik bağlamda Friedrich Engels ve Wilhelm

Wolff'un vergi hakkında söyledikleri birçok şey bulunmaktadır (Ireland, 2019: 189). Marx'a göre, tarihsel olarak vergileme Marksist yaklaşımda, hem sömürü aracı olarak hem de devletin varlığının temel kaynağı ayrıca sermaye birikiminin aracı olarak görülmektedir. Düşünüre göre vergiler ekonomik olarak devletin varoluşunun en önemli aracıdır. Aynı zamanda Marx, tarihsel olarak vergilemeyi sınıflar arasındaki en eski savaşım aracı olduğunu ifade etmiş ve bundan hareketle de vergilemenin bir sömürge aracı olduğunu da ileri sürmüştür. Bu çerçevede Marx 1848'lerde Fransa'da ortaya çıkan devrimlerin, isyanların (halk hareketleri) siyasi rejim değişikliklerine yol açtığını, bu durumun temel sebeplerinden biri ise bilhassa köylü sınıfının aşırı vergilemeye maruz kalmasıdır (Durmuş, 2013: 15). *Köylü şeytanı resmetse onu vergi tahsildarı kılığında resmeder* şeklinde ifade etmektedir (Marx, 2001: 129). Bu açıdan Marksist kuram altında vergilendirme sermaye birikimi ve emek sömürüsü ilişkisi incelenmektedir (Durmuş, 2013: 15-16). İlkeler ve tercihler alanında, Marx ve Engels'in vergi politikaları, günümüzde büyük ölçüde geçerlidir. Günümüz vergi ortamı içerisinde, onların artan oranlı vergilendirmeyi, özellikle gelir vergisini tutarlı bir şekilde savunmaları, doğrudan vergiler konusundaki güçlü destekleri ve yüksek oranlarda veraset vergisini teşvik etmeleri günümüzde de ilgilenilen politikalar¹. (Ireland, 2019: 199). Piketty ise ikinci dünya savaşından günümüze servet ve gelir dağılımının emeğin aleyhine sermayenin ise lehine gerçekleşerek bu dağılımın bozulduğunu ortaya koymuştur. Servet ve gelirden elde edilen getiri oranının büyüme oranından büyük olmasını yani oranlar arasındaki ıraksamayı "*kapitalizmin temel çelişkisi*" olarak ifade etmektedir. Doğru çözümün, küresel çapta uygulanan artan oranlı bir yıllık bir sermaye vergisi olduğunu savunmaktadır. Bu politikanın, ilkel birikimin yeni örnekleri için rekabeti ve teşvikleri koruyacağını, ayrıca sonsuz bir eşitsizlik sarmalından kaçınmayı mümkün kılacağını düşünmektedir. Ancak önerilen çözümün gerçekleşmesindeki zorluk, küresel ölçekte sermaye üzerinden artan oranlı vergi alınması politika önerisinde bölgesel politik entegrasyonu ve uluslararası işbirliğinin yüksek düzeyde olmasını gerektirmektedir (Piketty, 2014: 571-573). Karl Marx vergilemede ağır ve aşamalı artan oranlılığı savunmaktadır. Çünkü böylelikle

¹ Örneğin OECD, 2018'de servet ve eşitsizliği azaltmak için daha yüksek veraset vergisini savundu.

kapitalist sistemin yıkılacağını düşünmektedir. Bu nedenle de servet eşitsizliğini azaltmanın ve servete el koymanın etkili bir yolun %100 miras vergisi olduğunu savunmaktadır. Yine vergilemede *ödeme gücü* ilkesine dikkat çeken Marx, ağır ve kademeli olarak artan gelir vergisini önermektedir. Bunun nedeni ise böyle bir verginin üreten ve diğerlerinden daha fazla servete sahip olanların servetlerinin bir kısmına el koyup diğer bireylere dağıtılmasını sağlamaktır. Gelir vergisinde artan oranlılığın önerilmesindeki asıl amaç ekonomik amacından ziyade vergilendirmenin sosyal amaçları arasında yer alan toplumdaki sınıf eşitsizliğinin azaltılması hedeflenmektedir. Modern sanayi ülkelerinde de uygulanan artan oranlı gelir vergisinin arkasında yatan mantıkta aynıdır. Kısacası Marx kapitalizmi yok etmenin bir diğer yolunun da ağır ve aşamalı gelir vergisi olduğunu savunmaktadır (McGee, 2004: 84-241). Ayrıca kapitalist yaklaşıma göre sermayedar sınıf (ezen) ve emekçi (ezilen) sınıf arasındaki büyük mücadelelerden birinin devlet bütçesi üzerinden yapıldığı ifade edilmektedir. Sermayedarlar kendilerine ayrılan bütçe ödeneklerini kendi gelir ve kârlarını maksimize edebilecekleri hizmetlere aktarır, ancak bu durumun maliyeti olan vergileri emekçilerin, işçilerin üzerine yüklerler veya hükümetin borçlanmaya doğru sürüklenmesine yol açarlar. Böylelikle vergi yükünden kurtulan sermayedarlar devlete yüksek faizlerle fon sağlayarak sermayesini daha fazla büyütebilmektedir. Bu mücadelede devlet ise tarafsız kalmayarak güçlü veya egemen olan sınıfın yanında yer alarak bütçeyi hem nicel hem de nitel anlamda sermaye sınıfı lehine düzenlemektedir (Durmuş, 2013: 24).

1.1.3. Neoklasikler ve Neo-Keynesyen Yaklaşım ve Vergileme

Klasik iktisadi yaklaşımın temel prensiplerini benimseyen Neoklasik yaklaşım, klasik liberal temellere sahip olmakla beraber, kaynakları etkin dağıtmakta piyasa ekonomisinin yetersizlikleri olabileceğini ve piyasa başarısızlığının olduğu sektör ve alanlarda ekonomiye devlet müdahalesini kabul edilir bulmaktadır. Ayrıca bu yaklaşımın kaynak dağılımı ile vergileri sürekli olarak ilişkilendirmesi bağlamında vergilere ve vergilendirmeye alakalı kamu maliyesi alanında önemli katkıları vardır (Şen & Sağbaş, 2016: 88-90). Neoklasik yaklaşımın öncülerinden olan A. Marshall, vergilerin tüketim üzerindeki etkisini, toplumdaki farklı sınıflar arasında vergi yükünün nasıl dağıtılabileceğini ve sistemin değişmesinde vergilerin etkisini de araştırmaktadır. Marshall, tüketici rantı üzerinden yaptığı incelemesinde vergilerin

toplum refahında kayba yol açtığını göstermiştir (Marshall, 2013: 34). Yine neoklasik iktisatçılar arasında yer alan Wicksell, hem siyasi karar alma süreciyle yakından ilgilenmiş hem de vergilemeye dair *değer ve karşı değer* yaklaşımını *Fayda ilkesi* çerçevesinde geliştirmiştir. Bu anlayış nispi (görelî) oybirliği kuralı vasıtasıyla yerine getirilmektedir (Wicksell, 1958: 72). Ona göre vergilemedeki temel prensip devletin sağladığı fayda ile devlete verilen destek (vergi) arasındaki denklîktir. Wicksell'in *Adil Vergilemenin Yeni İlkesi* eserinin ana düşüncesi harcamanın ve vergilendirme işleminin gönüllü takasa veya değişime dayalı olduğu görüşünden oluşmaktadır. Oybirliği kuralı da bu gönüllü değişimin teminatıdır. Vergilemenin fayda ilkesi kamu gelirleriyle kamu harcamalarını aynı anda belirlemeyi garanti altına almasından dolayı sadece vergilerin dağıtımıyla ilgilenen ödeme gücü prensibinden üstündür (Buchanan, 1952: 600). Bu mali anlayışın mükellefe sağladığı avantaj kamu harcamalarının sağladığı fayda ile bu harcamaların maliyeti olan vergi yükünün analizini yaparak karar verebilmesidir. Bu sayede mali sömürü belli bir ölçüde engellenmiş olacaktır.

Devletin ekonomiye olan müdahalesinin giderek artması veya önemli bir ölçüde millî geliri tahsis etmesinden dolayı politik karar almanın önemi artmaktadır. Ayrıca günümüzde de siyasal karar alma sürecinde esas alınması gereken kişisel tercihler görüşü önemli ölçüde savunulmaktadır. Nitekim istikrarlı şekilde işleyen demokratik bir sistem için siyasi karar alma mekanizmasıyla bireysel tercihlerin iyi bir şekilde yansıtılması gerekmektedir. Bu konu geçmiş yüzyılda ve sistemli bir biçimde ilk kez İtalyan ekonomistler tarafından analiz edilmeye başlanmıştır. Bu ekonomistler modern kamu maliyesi disiplininin temellerini atarken aynı zamanda politik karar almada esas alınması gereken bireysel tercihleri de ilk kez ortaya koymuşlardır. Ekonomistlerin bu görüşleri, bugün hangi malın üretileceği ve üretilen bu malın fiyatının belirlenmesinde tüketici tercihlerinin temel unsur olduğu şeklinde formüle edilmektedir. Bu yaklaşım ise tüketici egemenliği olarak savunulmaktadır. Alman ekonomist Emil Sax siyasî kararlar ile tüketici tercihleri arasındaki ilişkiyi, bireylerin vergi ödemekle katlandıkları toplam fedakarlıklar ile siyasî karar alma neticesinde toplumun elde ettiği faydalar toplamının birbirine eşit olması gerektiği şeklinde ifade etmiştir (Sax, 1958: 182-184).

Wicksell'in ortaya koyduğu fayda teorisine sağlamış olduğu asıl katkı ise, vergilendirme sorununun politik boyutuna verdiği önemdir. Fayda teorisi Wicksell'e

göre, demokratik modern toplumu yansıttığından aynı zamanda iktisadi analize uygun oluşundan dolayı *ödeme gücü yaklaşımı* 'na tercih edilmelidir. Ayrıca Wicksell, kişisel özgürlüklere günümüz toplumlarında önem verildiğini de ifade etmektedir. Bundan dolayı herhangi bir kişinin arzu etmediği kamu hizmetlerine zorla vergi ödemesini bireylere yapılan haksızlık olarak görmektedir. Bu bağlamda Wicksell'in, bütçeyle ilgili politik karar alma sürecinin oy birliği kuralı ile bireylerin gönüllü davranışlarının dikkate alınması gerektiğini ortaya koyduğu görülmektedir ancak bu katı anlayışından *yaklaşık ortalama davranış ve yaklaşık oybirliği* kuralları ile taviz verdiği anlaşılmaktadır (Musgrave, 2004: 88). Burada Wicksell oybirliğinde yaklaşık oybirliğinin (6/7, 7/8, 8/9) kabul edilebileceğini yani bir miktarın sapmanın göze alınması gerektiğini düşünmektedir. Ancak karar alma sürecinde oybirliği kuralının sağlanması işlem maliyetlerinin yüksek olması, karar alma sürecindeki birçok detayda bireylerin farklı fikirlere sahip olmasından dolayı uzlaşma sağlanması mümkün olmadığından neredeyse imkânsızdır (Çevik, 2019: 152-153). Wicksell'in ortaya attığı karar alma sürecine dair görüşleri Lindalh tarafından *adil vergi yükünün saptanması* açısından yeniden analiz edilmiştir (Sakal, 1998: 213). Toplum içerisinde fayda maksimizasyonunu hedefleyen iki grup üzerinden analizini gerçekleştiren Lindalh'e göre, karar alma sürecine katılanların herhangi bir kamu politikasında oy birliği içerisinde olacağı ve toplumda kaybeden bir kesimin olmayacağı bir durumu ifade etmektedir. Bununla birlikte gönüllü değişimin sadece kişisel tercihlere bağlı olarak gerçekleşmeyip aynı zamanda kamu harcamalarının dikte ettiği vergilere de bağlı olduğunu ortaya koymuştur. İki grup arasındaki denge durumu sağlandığında ise vergi fiyatı ile kamusal malın marjinal faydası eşitlenmektedir (Lindalh, 1958: 168). Gönüllü değişim modeli olarak da ifade edilen Lindalh modeli, veri kabul edilen kamusal mal düzeyine ödemeye razı oldukları vergi miktarını belirlemektedir. Bundan dolayı iki grup arasında değiş tokuşun (takasın) olduğu varsayılır. Neoklasik yaklaşım çerçevesinde 1880'lerin sonlarında gönüllü mübadele esasına göre inşa edilen teoriye göre özel sektördeki gibi kamusal mal ve hizmetlerin miktar ve dağılımı vergi ödeyen mükelleflerin tercihleri yönünde gerçekleştirilmelidir. Bu durumda vergi, hükümetin sunduğu kamusal mal ve hizmetlerin bedeli olarak yapılan ödeme şekli yani bir mübadele (takas) faktörü olarak görülmektedir (Fausto, 2006: 70). Bu şekildeki karar süreci herkesin refahında iyileşme sağlarken *Pareto iyileşme* de sağlanması mümkün

olacaktır. Ancak Lindal modelinin uygulanmasının önünde *bedava kullanıcı sorunu*, malın marjinal değerinin tüketiciler tarafından doğru bir şekilde belirlenememesi ve bireysel tercihlerin devlet tarafından toplanarak kollektif bir tercihin nasıl oluşturulacağı gibi engeller bulunmaktadır (Çevik, 2019: 151-152).

Dışsallıkların olmadığı durumda, kaynak dağılımı üzerinde dolaylı vergilerin muhtemel etkilerinin ne olacağı Pigou'dan bu yana tartışma konusu olmuştur. Hatta bu konunun başlangıcı 19. yy'de kamu faydası üzerinde çalışan teorisyenlere kadar götürülmektedir. Ancak 1927 yılında analitik anlamda sorunu ilk kez formüle edip konuya çözüm getiren kişi Ramsey'dir. Ramsey'in vergi teorisinin temelini de mallar üzerinden alınan tüketim vergileri oluşturmaktadır. Teorisyen Ramsey (1927)'e göre optimal vergilendirmenin sağlanması için düşük talep esnekliğine sahip olan malların yüksek oranda vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Literatürde Ramsey kuralı olarak kabul gören bu teori aynı zamanda *inverse elasticity rule (ters esneklik kuralı)* olarak da ifade edilir (Güler, 2017: 244). Şöyleki verginin fiyat yapısını bozduğunu, bu durumun etkinlik kaybına yol açtığını ortaya koyan Ramsey kuralında, yüksek talep esnekliği olan mallara düşük vergi oranları, düşük talep esnekliği olan mallara (örneğin: lüks mallar) ise yüksek vergi oranları uygulayarak aşırı miktardaki vergi yükünün minimum düzeye düşürülebileceği kabul edilmiştir (Selen, 2017: 339). Bu vergileme yaklaşımının sadece verginin talep üzerindeki etkisiyle ilgilenip arz yönünü dikkate almaması, yalnızca talep esnekliği düşük mallara yüksek oranda vergi uygulanması gerektiği görüşünün gelir dağılımında bozucu etkiler yaratması gibi bir dizi nedenlerden dolayı uygulama alanı bulamadığını söylemek mümkündür.

Neoklasik iktisatçı Pigou'nun ortaya atmış olduğu ve *modern Pigou vergisi* olarak anılan öneri ise bir diğer önemli vergilendirme yaklaşımıdır. Pigou'cu vergi ile negatif dışsallıkların çözülmesi veya giderilmesi öngörülürken birçok ülkede de bu vergi alkollü ürünler ve sigara ile doğaya zarar veren etkinlikler üzerinden alındığı bilinmektedir. Bununla birlikte marjinal dışsallıklara eşit olacak şekilde bu vergi konulmalıdır ve bu da *Pigou dışsallığı* olarak ifade edilmektedir (Nye, 2008: 34). Aynı zamanda toplumsal refah artışının yalnızca bireylerin refahının artmasıyla mümkün olduğunu düşünmüş ve bu bağlamda eşit bir gelir dağılımını sağlamak için artan oranlı vergilendirmenin önemli olduğunu ileri sürmüştür. Teorisyene göre devlet vergiler ile rekabetçi piyasa dengesi içerisinde adaletli bir gelir dağılımı sağlamak için gelir

dağılımına (kendiliğinden gerçekleşen) müdahale edebilir. Literatürde *Pigou optimumu* olarak yer alan vergi yükünün dağılımında *eşit marjinal fedakârlık* yaklaşımını önermektedir (Şen & Sağbaş, 2016: 92). Artan oranlı vergilendirmeyle faydaların karşılaştırılabileceğini varsayan Pigou *azalan marjinal fayda* prensibine dayanarak zengin kesimden fakir kesime bir gelir transferi yapılarak toplam refahın artacağını düşünmektedir. Bu fikrine göre gelir arttıkça bireylerin marjinal faydası azalacaktır. Özellikle toplumun fakir kesimindeki bireyler aynı birim gelirden zenginlere göre daha fazla fayda elde edeceklerdir. Zengin kesimden fakir kesime yapılan gelir aktarımı gelir dağılımındaki eşitsizliğin azalması ve toplum refahını artırıcı yönünde etki edecektir. Pigou'nun bireylerarası fayda karşılaştırmasının olanaklı olması teorisyenin bireylerin zevk ve tercihlerinin benzer olduğu varsayımını kabul etmesiyle mümkündür. Ancak bireysel faydaların bilimsel olarak karşılaştırılması mümkün olmadığı için, iktisat biliminin içine ahlaki değerlerin dâhil edildiği kaygılarıyla eleştirilmiştir (Albayrak, 2011: 2-3). Ayrıca negatif dışsallıkların giderilmesinde veya çözümünde Pigou'cu vergi başarılı olsa da uygulanan vergi sonucunda ekonomide kaynak kullanımı ve gelir dağılımının etkinliği konusunda ortaya çıkacak olan yeni boyutlar bulunmaktadır (Çevik, 2019: 109-110).

Keynes ise, vergilerin serveti yeniden dağıtmak ve böylece tüketim eğilimini artırmak için kullanılabileceğini, vergilerin ulusal borcu azaltmak ve böylece tüketim eğilimini azaltmak için zorunlu kurumsal tasarruf biçimi olarak kullanılabileceğini açıkça öne sürmektedir. Diğer bir deyişle, Keynes'e göre vergilendirme politikası, bir ekonomiyi gerektiği gibi canlandırmak veya bazende yavaşlatmak için kullanılabilir. Keynes'in bu yaklaşımından önce ise, vergilendirme politikası, *bırakınız yapsınlar* prensibinin klasik ekonomik geleneklerine uygun olarak, temel hükümet harcamaları için fonların nasıl adil ve etkili bir şekilde toplanacağıyla ilgiliydi (Sangkuhl, 2015: 35). Ancak Keynes müdahaleci devlet anlayışıyla ilgili yeni bir yaklaşım ortaya koymuştur. Bu yaklaşıma göre piyasa mekanizması ve para politikası istikrarlı bir ekonominin temini için yetersiz kalabilmektedir. Bu yetersizlik durumu maliye politikası kullanılarak giderilmelidir. Ayrıca Keynes kapitalizme yani özel mülkiyete karşı değildir. Aynı zamanda istisnai olarak ekonominin dengesinin tam istihdamda olabileceği genelde ise ekonomi dengesinin eksik istihdamda olacağını iddia eder. Bu sebeple ekonomide hükümet müdahalesiyle toplam talebin artırılarak tam istihdamın

sağlanması gerektiğini ifade etmektedir (Mutlu, 2009: 30). Bu yaklaşıma göre; vergi indirimleri doğrudan olmalı ki bu sayede sermayesi artan hanehalkının tüketim eğilimi daha da çok artacaktır. Kısa dönemde toplam arzın değişmediği sadece toplam talep üzerine odaklanan Keynesyen teoreme göre toplam talebi artırmada kamu harcamaları gibi vergilendirme de etkin bir maliye aracıdır. Varsayımına göre artan tüketim talebi, üretilen malın talebini ve yerli üreticilerin çıktı kapasitesini artırmaktadır. Bu sayede vergilerde yapılan indirimler, harcanabilir gelirle istihdam oranında artış yaşanmasına yol açacaktır. Ters bir durumda ise vergilerdeki artış bireylerin harcanabilir gelirlerin ve istihdamın oranının azalmasına neden olacaktır. Vergilerdeki indirim veya artışlar çarpan mekanizmasıyla toplam talep seviyesi ve dolayısıyla reel GSYİH düzeyinin değişmesine yol açmaktadır (Şen & Sağbaş, 2016: 94-98). Keynes'in vergi teorisine göre; büyük servet eşitsizliklerinin ortadan kaldırılması için vergilendirme, bilhassa da doğrudan vergileme ki bunlar; gelir vergisi (artan oranlı,) ek vergiler ile veraset ve intikal vergilerinin politika aracı olarak kullanılması gerekmektedir. Keynes'e göre vergileri, özellikle de gelir vergisini yükseltmek tehlikelidir. Çünkü yüksek oranlardaki vergilerin mükelleflerin vergi kaçırmalarına neden olabileceğini düşünmektedir (Sangkuhl, 2015: 39). Keynes'in önerdiği maliye politikalarıyla beraber uygulanan para politikaları sayesinde konjonktürlerin bugün önemli ölçüde önlendiğini söylemek mümkündür. 1929-1934 yılları arasındaki Dünya Bunalımı ve II. Dünya Savaşını da takip ederek *altın para sistemi*'nin de terkedilmesi dalgaların önlenmesinde yardımcı rol oynamıştır. Altın sistemi bir ülkedeki buhranın kolayca başka ülkelere yayılmasına neden olmaktaydı ki 1929-1934 yılındaki Büyük Buhran bu sıçramalar sayesinde yaygınlaşarak derinleşmiştir (Hiç, 2015: 216). Ancak Keynes'in iktisadi yaklaşımının makroekonomiye özellikle 1960'lı yıllarda hâkim olup bu yaklaşımın düşüncelerinin başarılı olduğunu söylemek mümkündür. Örneğin buna Johnson'un yönetimde olduğu ABD'de uygulanan *1964 vergi azaltılması programı* da başarılı olduğuna dair bir kanıttır (Ataç, 1988: 332). Sonrasında ise istikrarlı bir ekonomi için maliye politikası araçlarının kullanılabileceği Keynes ve onun düşüncelerini benimseyen teorisyenlerce kabul edilmesi devletin ekonomiye olan müdahalesini meşrulaştırmıştır. Daha sonraki yıllarda Keynes'in iktisadi yaklaşımının büyük ölçüde kamu maliyesi tarafına şekil veren Musgrave, hükümetin Keynesyen gelir politikası ile etkili olan talep yönetimini kullanarak büyüme ve

istihdam oranlarının yüksek düzeylere çıkarması, sosyal olarak ise arzu edilen servet ve gelir dağılımının gerçekleştirilmesi yönünde hizmet etmesi gerektiğini savunmaktadır (Kurz, 2016: 130-131). Aynı zamanda Musgrave ekonomik istikrarı sağlama fonksiyonuna sahip olan hükümete gelir dağılımı ve kaynak tahsisi gibi fonksiyonlar da yüklemektedir (Musgrave, 1959: 556-557). Bugün gelir dağılımı ve kaynak tahsisi konuları maliye politikası hedefleri arasında yer alırken bilhassa gelir dağılımı konusu da günümüz ülkelerinde sosyal devlet anlayışının bir zorunluluğu olarak görülmektedir (Şen vd., 2018: 5).

Genel olarak Keynes'in görüşlerini kabul eden Neo-Keynesyen yaklaşım Keynesyenlerin aksine piyasa başarısızlıklarında hem maliye hem de para politikalarının etkinliği üzerinde yoğunlaşmış ve onlara göre hükümetin vergi indirimini veya kamu harcamalarını artırması bireylerin servetlerini artırarak daha fazla harcama yapmalarına ve işsizliğin de azalmasına neden olmaktadır. Fakat harcamaların artması işlem güdüsüyle ek para ihtiyacı doğurduğu için faiz oranlarının yükselmesine neden olmaktadır. Hükümetlerin vergi indirimleri vasıtasıyla harcamalarda artış ve işsizlikte ise düşüş sağlaması enflasyon oranlarındaki yükselme pahasına gerçekleşmektedir. Ayrıca Neo-Keynesyenler maliye politikasındaki değişikliğin milli gelir üzerindeki etkisinin doğrudan ve daha açık bir şekilde gerçekleştiğine dikkat çekmektedirler. Bu yaklaşım da ekonomik istikrarın ve fiyat istikrarının sağlanabilmesi için işsizlik ve enflasyon oranı gibi ekonomik göstergelerden faydalanarak hükümetin ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini ileri sürmektedir (Ataç, 1988: 333-336). Fakat 1970'li yıllara kadar kabul görmeye devam eden piyasa başarısızlığı durumunda devletin ekonomiye müdahalesinin gerekliliğini savunan Keynes'in yaklaşımı üstünlüğünü 1970'lerde kaybetmiştir. Bu yıllarda yaşanan petrol şokları, yüksek oranlarda işsizlik ile yüksek enflasyonun aynı anda gerçekleşmesi, doların devalüasyonu ve Vietnam savaşı gibi konjonktürlerin meydana gelmesi makroekonomi politikalarının yanlış taraflarının hissedilmesine yol açmıştır (Ataç, 1988: 336). Aynı zamanda buhran döneminde geçerli olduğu görülen bu iktisadi yaklaşımın vergi indiriminin toplam talebi artıracığı yönündeki varsayımı da her zaman geçerli olmayabilir. Yani kısa dönemde toplam talebi artırmak için yapılan her vergi indirimini toplam talebi, istihdamı ve yurtiçi üretimi yapılan vergi indirimi miktarı kadar artırmayabilir. Bunlar gibi

eksikleri bulunan Keynesyen yaklaşım piyasa başarısızlıklarının temel sebebinin parasal kaynaklı olduğunu savunan Monetarist yaklaşım tarafından eleştirilmiştir.

1.1.4. Monetarist Yaklaşım ve Vergileme

Kurucusu olan Friedman'ın ortaya attığı monetarist yaklaşıma göre piyasa başarısızlıklarının temelinde parasal kaynaklı sorunlar yer almaktadır. Onlara göre para arzındaki genişleme kısa dönemde milli hasılayı, uzun dönem de ise fiyatlar genel düzeyini etkilemektedir. Bunlara ilaveten bu yaklaşımı savunanlar özel sektörün piyasadaki istikrarsızlıkların nedeni olmadığını düşünmektedirler (Parasız, 2011: 161-162). Diğer bir düşünceleri ise, kontrol altında tutulan para arzı ile hükümetin fiyatlar genel düzeyinde istikrarı sağlayabileceğine inanmalarıdır. Bu bağlamda hükümetin para arzı kontrolünü sağlayabilmesi için yapması gereken şey ise uygulanacak para politikalarında reel gelirdeki artış oranıyla orantılı olarak para arzının artırılmasıdır (Stiglitz, 1994: 846). Monetarist yaklaşım piyasa başarısızlığı durumunda maliye politikası araçlarının da kullanılmasına karşı çıkmaktadır. Bunun sebebi ise para arzında herhangi bir değişikliğe yol açmamasına rağmen saf bir maliye politikasının faiz oranlarını yükselterek özel sektör yatırım harcamalarını azaltacağını düşünmektedirler (Andersen & Carlson, 1970: 8). Maliye politikasının bir ekonomide ne derece etkin olduğu Friedman'a göre o ülkedeki vergi sisteminden belli olmaktadır. Bu nedenle teoriyene göre en etkin vergi sistemi vergilemenin stopaj usulüyle (vergi tahakkuku ile tahsili arasındaki süreyi kısaltan sistem) gerçekleştiği ve böylece daha fazla vergi geliri elde edildiği sistemdir. Ayrıca Friedman vergi sistemiyle alakalı olarak *artan oranlı vergi* uygulamasını kabul etmeyerek *düz oranlı vergi* tavsiye etmiştir. Aynı zamanda Friedman'ın vergi literatürüne sağladığı diğer katkılar ise *enflasyon vergisi* ile *negatif gelir vergisi* kavramlarıdır. Negatif vergi geliri; fakirlik sınırı altındaki kesimin vergi ödemekten ziyade bu kesimin fakirlik sınırı ile gelirleri arasındaki fark kadar hükümetten alması gereken sosyal transfer harcamasını ifade eder. (Şen & Sağbaş, 2016: 101-102). Vergileme literatürüne sağladığı diğer bir kavram olan enflasyon vergisi ise; Friedman'a göre hükümetlerin çözümü mümkün olmayan bazı amaçlar için aşırı ölçüde parasal genişlemeye giderek enflasyonla bu durumu çözmeye çalışmalarıdır. Daha fazla kamu harcaması yapabilmenin başında halktan borçlanma ve vergiler gibi hiç de çekici olmayan finansman şekillerinden tercih edilenin parasal genişleme olduğunu belirtmektedir. Fiyatlar genel düzeyindeki

artışın yani parasal genişlemenin cazip olan tarafı ise özel bir yasaya gerek olmaksızın gizli ve empoze edilebilir bir vergi oluşudur (Akkaş, 2022: 433). Ancak enflasyon vergisi sürekliliği olmayan bir gelir kaynağı olup sınırlı bir gelir kaynağıdır. Çünkü günümüz ekonomilerinde para ikamesi ve dolarizasyon, iletişim ağlarının gelişmesi, ekonomide dışa açıklığın artması, hiperenflasyon tehlikesi, gelişen alternatif ödeme araçları gibi konular enflasyon vergisinin kısıtlanmasına yol açan temel unsurlardır (Şen & Sağbaş, 2016: 101).

1.1.4. Mali Sosyoloji, Mali Aldanma Yaklaşımları ve Vergileme

Mali sosyoloji, 20. yüzyılın başlarında Goldscheid ve Schumpeter'in katkılarıyla gelişmiştir. Ancak, bu alanın tarihsel kökenleri 14. yüzyılda yaşamış İbn Haldun'un düşüncelerine dayanır. İbn Haldun, tarih, tarih felsefesi, siyaset, eğitim, sosyoloji (tarih sosyolojisi, siyaset sosyolojisi, iktisat-maliye sosyolojisi, din sosyolojisi) ve iktisat (politik iktisat, sosyal iktisat) gibi birçok bilim dalının kurucusu ve öncüsü olarak kabul edilir (Utkuseven & Candan, 2012: 215-216). Goldscheid, vergi devleti krizini çözmek için sermayenin kamu ekonomisi içinde yeniden yapılandırılmasını ve sermaye artırımının Schumpeter tarafından eleştiri getirilen girişimci devlet modeli içerisinde yapılmasını savunmuştur. Devlet, borç aldığı kreditorlerden dolayı zaman içerisinde yoksullaşmakta ve kapitalizmdeki ilerlemelerden dolayı mali durumu kötüleşmektedir. Savaş ekonomisi, devleti tarih boyunca kreditorlere bağımlı hâle getirmiştir. Kamu mülkiyetinin finansör kapitalistlerce ele geçirilmesi, devlet kurumunu "devlet içinde bir devlet" durumuna getirmiştir. Devletin mülkiyeti, kapitalistler tarafından kontrol edildiğinde, sınıfsal yapı açığa çıkmıştır. Vergi sistemi bu yapıyı korumakta ve geliştirmektedir. Goldscheid, vergi mücadelesini en eski sınıf savaşı olarak görmektedir. Yine ona göre kapitalistler her zaman devlete ihtiyaç duymuşlardır ve kamu maliyesi desteği olmadan siyasi düzeydeki üstünlüklerini (egemenliklerini) devam ettirememişlerdir (Goldscheid, 1958: 211). Schumpeter ise, kavramsal olarak mali sosyolojiyi Goldscheid'in vergilendirme anlayışını ele alarak eleştirmiştir. Ona göre kapitalist sistem devlet üzerinde mali olarak genişletici bir etki yaratarak yanlış uygulanan mali politikalara, özellikle aşırı düzeyde vergilemeye yol açtığını belirtmiştir. Bu durumun da ekonomik ve toplumsal yapı ile uyumsuzluk yaratarak kriz ortamlarını ortaya çıkardığını vurgulamıştır (Schumpeter, 1991: 120).

Vergi hukuku ve siyaset yakından bağlantılıdır. Yüzyıllar boyunca, devlet teorisyenleri gelir toplama gücünün egemenliğin veya devletçiliğin merkezi bir özelliği olduğunu gözlemlemişlerdir. Schumpeter'in *Vergi Devleti* teorisinden (1918, 1954) bu yana, mali sosyoloji veya mali politika olarak adlandırılan bir literatür yapısı, gelirlere duyulan ihtiyacı devletin merkezi ve tanımlayıcı bir özelliği olarak ve vergileri yükseltmeyi devletin en temel görevi olarak görmüştür (Campbell, 1993: 163-164; Gould & Baker, 2002: 88-89). Schumpeter ve Goldscheid sonrası maliye teorilerinde de önemli bir odak noktası olan vergilendirme ve maliyenin politik ilişkiler ve yapı içerisinde incelenmesi sürdürülmüştür. Bu teorilerden biri sosyal bilimlerin birçok farklı alanından beslenen, geliştirilmiş en kapsamlı modellerin başında gelen *kamu tercihi kuramı*'dır (Gürkan & Karahanoğulları, 2013: 13). Kamu tercihi kuramı vergilendirme konusuna politik açıdan bakmaktadır. Bu kurama göre vergi siyasi bir konudur (Şen & Sağbaş, 2016: 105). *Vergilendirme Gücü* adlı kitaplarında Brennan ile Buchanan: "Vergilendirme gücü, içinde, yok etme gücünü barındırır." ifadesini kullanarak eserlerine John Marshall (1755-1835)'ın sözüyle başlamaktadırlar (Brennan & Buchanan, 2000: 3-249). Kamu tercihi kuramı, toplumun insanlarla yapılan bir sözleşme ile oluştuğunu savunur. Ancak bu kuram, ideal bir durumda oy birliği ilkesinin geçerli olduğunu ve anayasal olarak sınırlandırılmış bir devletin mümkün olduğu öne sürülmektedir. 1978'de patlak veren vergi isyanının, temsili demokrasinin ve parlamenter sistemin devletin sahip olduğu vergileme gücünü sınırlandıramadığını ve bu gücün, anayasal kurallar gibi seçim dışı mekanizmalarla kısıtlanması gerektiği ileri sürmüştür. Keynesyen politikalarla bütünleşmiş denetimsiz bir temsili demokrasinin, sürekli bütçe açığına ve büyük bir devlet yapısına yol açabileceği belirtilmektedir. Buchanan'a göre, kontrol mekanizmaları sadece anayasa ile tasarlanabilir. Kamu tercihi kuramında anayasa, toplumsal sözleşmenin yarattığı hem yazılı yasaları hem de siyasi yapı içindeki bireysel davranışlardan meydana gelen ve oyunu yönlendiren kuralları içerir. Yani bu model devlet gücünü sınırlayan bir vergi "anayasası" yaratmayı amaçlamaktadır (Brennan & Buchanan, 2000: 30-37).

Padgett'e göre ise mali sosyoloji öncelikli olarak toplum ile devlet arasındaki birleşimle ilgilenmeli ve eylem amacı örgütsel bir şekilde karar verebilme açısından temelde üç görevi yerine getirerek ortaya çıkmalıdır. Mali sosyolojinin ilk temel görevi, vergi politikaları ve kamu harcamalarının yapısal analizinin yanında tarihsel

olarak tarifinin yapılmasıdır. İkinci temel görevi ise, mali sistemlerdeki sınıf veya dış grupların çıkarlarının analiz edilmesidir. Üçüncü temel görevi de, vergi politikaları ve kamu harcamalarının gelir dağılımı, ekonomik büyüme, ekonomik ve politik ilişkilerin değişimleri ile düzenlemelerinin takibinin bir arada nedensellik tahlillerinin yapılmasıdır (Padgett, 1981: 76).

Mali sosyoloji 1970 yıllarında patlak veren krizle tekrar gündeme gelmiştir. Mali krize farklı bir bakış açısı sunan O'Connor, krizi hem teşhis etmiş hem de sosyolojik bir zemine oturtarak analiz etmeye çalışmıştır (Block, 1981: 2). Sürecin politik ve ekonomik boyutlarını da dikkate alarak mali krizi incelemiştir. O'Connor'un yaklaşımı ekonomi ve siyaset arasında kurduğu bağdan dolayı neoklasik iktisadi yaklaşımdan ve kamu tercihi yaklaşımından tamamen farklıdır. Ancak O'Connor'un yaklaşımının klasik iktisadi ekolü eleştiren Marx'ın teorisinden hareket ettiği söylenebilir (Gürkan & Karahanoğulları, 2013: 17). O'Connor, "kamu" yerine "devlet" terimini tercih eder. Ona göre devlet, toplumsal yapıdaki çelişkili dinamikleri içinde barındıran bir politik yapıdır. Ayrıca O'Connor'a göre, hükümet harcamaları ve vergi yükü, piyasa yasalarıyla değil, sınıflar ve gruplar arasındaki mücadeleyle şekillenir. O'Connor, vergileri ekonomik sömürünün bir biçimi olarak görmektedir ve bunun sınıf analizi gerektirdiğini savunur. Ayrıca, vergi sisteminin amacının güç sağlamak ve bazı sınıfları diğerlerine karşı zenginleştirmek olduğunu belirtir (O'Connor, 2009: 2). O'Connor, vergilerin bütçenin finansmanındaki rolünü ekonomik sömürü olarak değerlendirir ve bu nedenle vergilemenin sınıf analizi açısından önemli olduğunu ifade eder. Goldscheid'e göre ise vergi sisteminin amacı, iktidarın ve bazı güçlü sınıfların zenginleşmesi ile dışsal koruma sağlamaktır (Goldscheid, 1958: 203). O'Connor, devletin vergi yapısının eşitsizliklerini ve sınıf yapısının sömürücü doğasını gizlemek amacıyla adil bir vergi sistemi oluşturma çabası içinde olduğunu öne sürer. Devlet bu çabada başarısız olursa, vergi isyanı ve mali sorunların derinleşmesi riskinin doğması söz konusudur (O'Connor, 2009: 203).

Diğer yandan 1848 yılında John Stuart Mill'in *vergi aldanması* şeklinde ifade ettiği yaklaşımı 1903 yılında Puviani tarafından *mali aldanma* kavramı olarak ilk defa ortaya atılmıştır. Vergi aldanması vergi yükümlülerinin fiyatların içerisine gizlenen dolaylı vergilerin vergi yüklerini olduğundan daha düşük tahmin etmesinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Puviani'nin mali aldanma kavramına göre ise kamu otoritesi

tarafından farklı mali araçlar kullanılarak vergileme konuları arasında fiili vergi yükünün olandan daha düşük düzeyde tahmin edilmesi yönünde bir eğilimin olduğuna dikkat çekmiştir. 1960 yılında ise Buchanan mali aldanma kavramını geliştirmiş ve kamu otoritesinin sahip olduğu üç farklı mali aldanma stratejisinden bahsetmiştir. Birincisi; kamusal hizmet ve malların finanse edilmesinde doğrudan vergilerden ziyade ağırlık olarak dolaylı vergilerin tercih edilmesi, ikincisi; kamu borçlanması vergilerin gelir kaynağı olarak nitelendirilmesi, üçüncüsü ise vergi gelirlerinin oluşan enflasyon (Tanzi etkisi) vasıtasıyla artırılmasıdır (Sanandaji & Wallace, 2010: 1-2). Buchanan ve Wagner'in mali illüzyon kavramı tanımlaması ise şöyledir: Şayet kamu gelirleri tam anlamıyla görünür değilse ve bu gelirler tam olarak mükelleflerce tamamen algılanamıyorsa, kamu harcamalarının da olduğu seviyeden daha düşük algılanmasına yol açar. Dolaylı vergilerden ötürü algılamayan vergi mükelleflerinin birçoğu veya tamamı kamu harcamaları talebinin daha da artmasına yol açarken, bu durum devletin büyüklüğünün artmasında politikacıları da teşvik eder. Kısacası mali aldanmanın artmasıyla kamu sektöründe istenmeyen ve gereksiz bir artış meydana gelebilir (Buchanan & Wagner, 2000: 133-134). Kısacası mali aldanmanın devlet fonksiyonlarını sınırlandırmayan aksine büyüten bir olgu olarak karşımıza çıktığını söylemek mümkündür. Seçmenlerin mali konulara olan ilgisizliği, mali konular hakkındaki bilgisizliği ve bu konularda asimetrik bilgiye sahip olmaları mali yanılısma probleminin doğmasına neden olan temel üç faktördür (Şen & Sağbaş, 2016: 105).

1.1.5. Kamu Tercihi Yaklaşımı ve Vergileme

Kamu tercihi kuramcılarının vergilemeye ilişkin önemli katkılarından bir diğeri ise *mali anayasa* alanında görülmektedir. Devletin demokratik toplumlarda varlığının büyük ölçüde hissedildiği alanlar arasında yer alan kamu harcamaları, vergilendirmeyi ve kamu borçlanmasını kapsayan mali bir alandır. Devletin tekelinde olan vergileme yetkisi demokratik toplumlarda parlamentonun çoğunluk oyunu almış olan siyasi iktidara aittir. Ancak siyasi iktidarlar tarafından bu yetkinin toplum içerisindeki kesimler arasında ayrımcılık aracı şeklinde kullanılmakta bu durum ise mali sömürüye yol açmaktadır (Çelebi, 2003: 161). Literatürde *yeni politik iktisat* olarak da geçen kamu tercihi yaklaşımının öncülüğünü yapan Buchanan ve Tullock iktisat biliminin siyasi analizini yapmışlardır (Şen & Sağbaş, 2016: 102). İktisatçıların temel

argümanları; kamusal tercihlerde kamu harcamaları ve vergilerde seçmenlerin faydalarını maksimize etmeğe çalıştığı yani bireyselciliğin olduğu, partilerin ise oy maksimizasyonunu sağlamaya çalıştığı, baskı ve çıkar gruplarının rant elde etmeye çalıştığı, bürokrasinin ise gelirlerini ve prestijlerini maksimum düzeye çıkarmaya çalıştığı şeklindedir. Bütün bu varsayımlar ise klasik iktisatçıların *İnsan şahsi menfaatlerine düşkündür* varsayımının özetidir. Kamu tercihi teorisyenlerine göre kamu sektörünün büyümesiyle ortaya çıkan politik ve iktisadi yozlaşmanın önlenmesi için yasal-kurumsal-anayasal yapıda düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Yani *gerçek güçler ayrılığı ilkesi*'nin sağlanması piyasa ile politik iktidarın merkezinde yer alan yasama organının birbirlerinin işlerine karışmamasıyla mümkündür. İktisadi konularda yasama erkinin karar alma hakkının kanunlar ile sınırlandırılması yasama sürecinin popülist politikalara maruz kalmasını önlerken baskı gruplarının da piyasada milletvekillerini yönlendirmesini engeller (Ulusoy, 2006: 73-75).

Politika biliminin iktisadi analizini yapan kamu tercihi teorisi olarak da adlandırılan bu yaklaşım *metodolojik bireyselcilik, rasyonalite ve maksimand* ve *politik mübadele* gibi üç temel varsayım üzerine kurulmuştur (Şen & Sağbaş, 2016: 103). Üç varsayım üzerine inşa edilen veya kurulan kamu tercihi teorisi üzerine aşağıdaki gibi bir sistem kurgulanmaktadır. Siyaset ve kamu ekonomisi bürokratlar, politikacılar, baskı ve çıkar grupları ile seçmenlerden oluşmaktadır. Bu aslında analizin ilk varsayımıdır. Bu aktörler rasyonel davrandıkları ve kendi çıkarlarını maksimize ettikleri için, seçmenler faydalarını, bürokratlar yönettikleri kurumların bütçesini ve yetki alanlarını, baskı ve çıkar grupları elde edecekleri rantları, politikacılar ise seçmenlerden alacağı oyları maksimum düzeye çıkarma içgüdüleriyle hareket etmektedirler. Bu da *rasyonalite ve maksimand* yani teorinin ikinci varsayımı olarak karşımıza çıkmaktadır. Teorinin üçüncü varsayımı yani politik mübadeleye göre ise, ekonomide var olan mübadele benzer şekilde siyasette de söz konusudur. Ekonomide talep ile arz arasında olması gereken denge, kamu ekonomisinde de hizmetleri talep eden seçmeler ile arz eden siyasetçi ve bürokratlar arasında oluşan mübadelede dengenin sağlanması gerektiği ifade edilmektedir. Bu durumda *oy ticareti* kavramı ise dengeyi sağlayacak olan araçtır (Mitchell, 1988: 103).

Aslında kamu tercihi teorisi geleneksel maliyenin eksikliklerinden olan temsili demokrasinin meydana getirdiği politik rekabet alanı ile bunun sonucunda ortaya

çıkan rant-kollama faaliyetlerini ve yolsuzluk vb. sonuçları görememesi neticesinde ortaya çıkmıştır. Yani kamu maliyesine *rasyonalite ve maksimand, bireysel çıkar* ve katalaksi yani *politik mübadele* varsayımlarıyla bilimsel düzeyde siyaseti modele dâhil etmeyi ve siyaset uygulamasına normatif düzeyde yön vermeyi hedeflemektedir. Buna dayanarak teorinin merkezinde yer alan politik konu, merkezi bürokrasinin ve devletin sürekli genişlemesi veya büyümesi, kamu harcamalarının artması, oy ticareti, siyasi rekabet, bedavacılık, bütçe açıkları, mali sömürü, yolsuzluklar ve mali rantlar gibi birçok antidemokratik siyasi yapıyı, süreci ve toplumsal ilişkiler yarattığı iddia edilen oyçokluğu prensibine dayalı olan parlamenter temsili demokrasidir. Çünkü devlet, parlamenter temsili demokrasideki seçim sisteminde, politikacılar ve bürokratlar kendi çıkarlarını maksimize etmek için sistemi kendi çıkarları doğrultusunda işlettiğinden seçmen kontrolünden çıkmaktadır. Bu durum artan kamu harcamaları, büyüyen devlet ve artan vergiler ile sonuçlanır (Brennan & Buchanan, 2000: 36). Oy ticareti mekanizmasına göre politikacılar baskı ve çıkar grupları ile seçmenlerin rant ve faydalarını artırıcı yönde hizmetler sunarak kamu kaynaklarının kullanımında savurganlığa yol açarlar. Bunun karşılığında ise seçmenler politika uygulayan siyasilere oy verirler. Bu sayede politik pazardaki talep ve arz eden taraflar arasında bir uzlaşma sağlanması mümkündür. Fakat bahsedilen bu mekanizma, kaynak tahsisinde verimsiz alanlarda kullanılan kamu harcamalarından dolayı oluşan bütçe açıkları neticesinde etkinliğin bozulmasına yol açmaktadır (Kul & Yüksel, 2018: 93). Bu sistemin (oy ticaretinin) kaynak tahsisinde meydana getirdiği etkinsizliğin ortadan kaldırılmasının tek yolu onu yöneten kuralları sınırlandırmaktır. Anayasal iktisat akımının başlatıcısı olarak Buchanan hükümetlerin vergilendirme gibi politika araçlarına yasal veya anayasal düzenlemelerle kısıtlama getirilmesi gerektiğini iddia etmektedir (Buchanan, 1987: 246-248).

1.1.6. Arz Yanlı ve Yapısalıcı İktisadi Yaklaşım ve Vergileme

Vergilendirmeye dair diğer bir yaklaşım ise *arz yanlı iktisat* yaklaşımıdır. 1974 yılında petrol fiyatlarında yaşanan aşırı artış sonucu ekonomide durgunluğun ve enflasyonun aynı anda yaşanması sonucu bu iktisadi düşüncenin temelleri atılmıştır (Aktan, 2009: 45). Bu yaklaşım stagflasyon olgusunun yaşandığı 1970’li yıllarda ön plana çıkmıştır. Diğer iktisat teorileri gibi dönemin sorunlara çözüm üretmeye çalışan bu yaklaşımın enflasyonla mücadele ve vergi politikaları yönündeki politika önerileri

öne çıkmaktadır (Doğan, 2006: 256). 1970-1980’li yıllarda özellikle başkan Reagan yönetimindeki ABD ekonomisinde büyük ilgi gören makroekonomiye fiyat kuramını uygulayan bu iktisadi yaklaşım uzun dönemde makroekonomi üzerindeki devlet müdahalesinin minimum düzeye indirilmesi gerektiğini düşünmektedir (Ataç, 1988: 347-348). Bu yaklaşımın ekonominin arz yönünü ihmal eden sadece talep yönünü dikkate alan Keynesyen teoriye tepki olarak doğmuştur. İktisadi yaklaşımın öncüsü ise Reagan’ın (ABD başkanı) danışmanlığını yapan Laffer’dir. Ayrıca bu yaklaşımın başka ülkelere duyurulmasına ve uygulanmasına olanak sağlayan ise Jude Wanniski’dir. Yaklaşımın temel iddiası ise *marjinal vergi oranlarının aşırı yüksek* olduğudur. Ekonomi üzerinde marjinal vergi oranlarının etkisini analiz eden bu yaklaşım, marjinal vergi oranlarındaki artışın kaynak kullanımını, ulusal geliri ve vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilediğini savunmaktadır. Ekonomide yaşanan stagflasyon Keynes’in ortaya attığı talep merkezli daraltıcı ve genişletici politikalarla çözülemez. Stagflasyonun arz şoku olduğunu düşünen yaklaşıma göre bu sorunun çözümü, marjinal vergi oranlarının düşürülerek üretimin artırılması, vergi indirimleri sayesinde yatırımların desteklenmesiyle mümkündür (Şen & Sağbaş, 2016: 108-109). Ayrıca vergilerdeki artışların mükelleflerin vergi ödevinden kaçınma meylini artıracaklarını ve bireylerin çalışma motivasyonlarını da düşüreceklerini belirtmiştir. Buna bağlı olarak ancak vergi oranlarının azaltılmasıyla üretimin artırılabilirliğini ortaya koymuşlardır. Vergi oranlarının azaltılmasının tek başına yeterli bir politika olmadığını düşünen bu yaklaşıma göre kamu harcamalarının da azaltılması gerektiğini iddia etmektedir. Çünkü onlara kamu harcamaları artmaya devam ederse bütçe açıklarının artacağını ve bu durumun enflasyona yol açacağını savunmaktadır (Pehlivan, 2016: 59-60).

İlk defa 14. yy’de İbn-i Haldun tarafından ortaya atılan yüksek vergi oranlarının üretim düzeyini olumsuz etkilediği görüşü, 1970’lerde Arthur Laffer tarafından *Laffer Etkisi* olarak ifade edilmektedir (Aktan, 2009: 45). Laffer’in genelde gelir vergisi üzerinden ortaya koyduğu düşünceye göre vergi oranının artırılması vergi gelirleri tahsilatının da artmasını sağlayacaktır. Ancak artan vergi oranları kazançları üzerinden vergi ödeyen bireylerin net gelirlerinin azalmasına, gelir elde etme gayretlerinde değişime ve dolayısıyla ekonomik faaliyetlerin zarar görmesine neden olacaktır. Yani vergi oranı belli bir noktaya kadar artırılabilir ki o nokta optimal vergi oranıdır. Ancak *optimal vergi oranı* noktasından sonra artık vergi hasılatı bireylerin gelirlerinin

azalmasından ve ekonomik faaliyetlerin zarar görmesinden dolayı azalan bir eğilim göstermeye başlayacaktır (Çevik, 2019: 250-251). Ayrıca optimal vergi oranından sonraki ileriki bir noktada vergi oranında yapılacak bir indirim vergi hasılatında bir artış sağlayacaktır. Aynı zamanda yapılan vergi indirimi, kişilerin çalışma isteğini de artıracaktır. Çalışma gayretindeki bu artış, yapılan vergi oranındaki indiriminden de fazla olacaktır. Ancak burada önemli noktalardan birisi yapılan vergi indiriminin bireylerin boş zaman ile çalışma (ikame etkisi) arasında hangisini tercih edeceğinin belli olmamasıdır. Bireyler vergi indirimi sonrasında çalışmayı boş zaman tercih edebilir fakat geliri arttığı için de daha az çalışma gayretinde bulmak, yatırımını azaltmak, yüksek bir gelir elde etmek ve boş zamanını artırmak yönünde tercihte bulunabilirler (Dornbusch-Fischer, 1993: 575).

Bu açıdan bireylerin çalışma gayreti ve yatırım yapma isteğinin vergi indirimi karşısında göstereceği esnekliği ölçmenin kolay olamayacağını söylemek mümkündür (Doğan, 2006: 261). Uygulamada Laffer eğrisi, Başkan Reagan'ın 1988 yılında vergi oranlarını %28'e indirmesi sonucunda zengin insanların sayısının artmasıyla, vergiye tabi olan gelirlerin yükselmesiyle ve vergi oranlarının %70 olduğu dönemden 5 kat daha fazla vergi hasılatı elde etmesiyle güçlü etkilerini göstermiştir. Şayet Reagan vergi indirimi sonrası vergi hasılatını beş kat artırmış olmasaydı bile düşük vergi politikasıyla vergi ödemede bilinçli ve sorumluluk sahibi bireylerin gelişimine önemli bir katkıda bulunmuştur (Mitchell, 2011: 333). Rusya, daha önce %12, %20 ve %30 olan kişisel gelir vergisi marjinal oranlarını birleştirmiş ve 2001 yılında %13'lük sabit vergi oranı uygulayarak (Ivanova vd., 2005: 399) her yıl kişisel gelir vergisinde ortalama yaklaşık %19 artış yakalaması eğrinin güçlü etkilerindendir. Fakat Laffer eğrisinin ters çalışması durumunda yani politikacıların özellikle yatırımcıları ve müteşebbisleri cezalandıracak şekilde vergi oranlarını yükseltmesi durumunda bireylerin gelir beyanında azalma olur. Ancak vergi gelirlerindeki azalma sadece vergi oranlarındaki yükselişe bağlı değildir. Buna ilaveten vergi hasılatını ülke ekonomilerindeki kötüleşmeler de ciddi boyutta etkileyebilmektedir (Mitchell, 2011: 333-335).

Vergilendirmeye dair diğer bir yaklaşımı ise; 1950'lerde Latin Amerika ülkelerinde yaşanan yüksek ve kronik enflasyon sorununun monetarist önlemlerle çözülememesi sonucunda bu yaklaşıma tepki olarak ortaya çıkan *strüktüralist*

(yapısalcı) yaklaşımdır. Gelişmekte olan ülke ekonomilerinde yapısal faktörleri de dikkate alarak gelir dağılımı ve ekonomik kalkınma konularına odaklanan bu yaklaşıma göre vergilere özellikle de dolaysız vergilere ağırlık verilmelidir. Ayrıca bu gibi ülkelerde imalat sanayinin gelişmesi için bu alanlarda devletler vergi indirimleri uygulamalıdır. Aynı zamanda yeterince vergi toplayamayan bu ülkelerde bir dizi ekonomik reformla birlikte vergi reformunun da kaçınılmaz bir ihtiyaç olduğunu ileri sürmüşlerdir (Şen & Sağbaş, 2016: 111-113).

1.1.7. Mali Pazarlık Yaklaşımı ve Vergileme

Ayrıca Schumpeter'den çok daha önce John Locke, Adam Smith ve John Stuart Mill gibi filozoflar vergilendirmenin devlet-vatandaş ilişkilerinin oluşturulmasındaki önemini farkına varmış ve konuyu siyasi temsilin doğası, özel mülkiyetin statüsü ve emek hakları gibi konularla ilişkilendirdikleri ortadadır (Makovicky & Smith, 2020: 5). Örneğin J. Locke, siyasi temsil olmadan vergilendirme olmaması gerektiğini savunarak, vergilerin sadece siyasi oy hakkından yararlanan bireylerden, yani erkek mülk sahiplerinden alınması gerektiğini savunmuştur (Locke, 1823: 166-202). Bir asır sonrasında Locke, Smith ve Mill'in yazılarında, yalnızca maliye politikasının siyasi meşruiyeti ve ahlaki ekonomisi hakkındaki güncel tartışmaların ana çerçevesini değil, aynı zamanda *modern dünyada vergilendirmenin toplumsal sözleşme olduğu* algısı da görülmektedir (Martin vd., 2009: 1)

Levi (1988), Brennan & Buchanan (1980), Mitchell (1983) ve diğer kamu tercihi teorisyenlerinin bazı faydalı deliller ve fikirler ortaya koyduğunu, ancak onların vergilendirmeyi hırsızlık olarak gördüğünü ve yalnızca modern kapitalist demokrasiler üzerine odaklanarak fikirlerini ortaya koyduklarını ifade etmektedir. Ancak Levi'ye göre kurumlar ve bireyler arasındaki ilişki kurumların ve yapıların insan eylemlerinin sonucu olduğunu kabul eden rasyonel seçim yaklaşımı etrafında gerçekleşmektedir. Yani bireyler kurumları yaratır ve kurumlar, yapılar ve makro devletler de bireylerin tercih ve davranışlarını etkilemektedir (Levi, 1988: 8). Mali sözleşmeler genellikle vergi mükellefleri ile devlet arasındaki zımni anlaşmalardır. Bireylerin veya grupların vergi uyumunu kamu hizmetlerinin sağlanması ve siyasi karar alma sürecine erişimleri ile ilişkilendirirler. Muhtemelen en iyi bilinen örneği, Boston Çay Partisi'nin 1773'te *temsil olmadan vergi olmaz* çağrısıdır (Ross, 2004: 229-249). Ayrıca Peters (1991)'de hükümetlerin hem kendi varlıklarının devamı hem de vatandaşlara sunduğu hizmetler

için finansman yolları bulması gerektiğini düşünmekte ve eğer bir hükümet olacaksa vergilendirmenin de temel bir faaliyet olduğunu ileri sürmüştür. Fakat bu durumun vergileri daha popüler bir finansman kaynağı haline getirmediğini de ifade etmektedir. Çünkü pazarlığın bir tarafında vergi ödemekten hoşlanmayan vatandaşlar yer alırken, diğer tarafında ise yeni veya var olan vergileri artırmak için gerekli olan yasaları çıkaramayan yani yeniden iktidara seçilme gibi siyasi bir kaygı taşıyan politikacılar bulunmaktadır. Kısacası hükümetlerin vergi politikalarını seçerken dikkate alması gereken bir dizi önemli kararlar arasında yer alan vatandaşların göstereceği tepkileri de göz önünde bulundurması gerektiği ifade edilmektedir (Peters, 1991:1). Ayrıca vergi pazarlığının ve pazarlık süreçlerinin, vergi mükellefleri ile hükümetler arasında bir *mali sözleşme* veya *verimli bir sözleşme* ile sonuçlandığı düşünülmektedir (Nugent, 2010: 43). Aynı zamanda bu *mütekabiliyet sözleşmesinde* vergi mükelleflerinden hükümetin faaliyetlerini finanse etmek için vergi ödemeleri beklenir (Fauvelle-Aymar, 1999: 399).

Vergilerin, vatandaşlar ve hükümetler arasındaki bir tür mali pazarlık mübadelesini içerdiği düşüncesinin oldukça derin kökleri bulunmaktadır (Moore, 2004a: 302). Moore'a göre bu değiş tokuşun tarihsel kökenlerine bakılacak olursa; modern Avrupa'nın ilk dönemlerinde savaşlarla mücadelede eden hükümetler gelirlerini artırmak için ticaret, mülk ve sıradan vatandaşlar üzerindeki çeşitli baş, ocak vergisi gibi vergileri artırmışlardır. Fakat yalnızca ticaret (gümrük vergileri), mallar (tüketim vergileri) ve sabit mülkler üzerindeki vergiler önemli ölçüde arttırılma potansiyeline sahipti ve bu artışlar rızayla mümkündü. Bu mutabakatı müzakere etmek amacıyla ise ileri gelenlerden oluşan meclisler kurulmuştur. Temsilin birincil amacı, vergileme ve harcama konusundaki mali pazarlık olarak kalmıştır. Moore'a göre çıkarlarının bir demokraside temsil edildiğine inanan vergi mükellefleri vergi ödeme konusunda daha istekli olabilirler, ancak ödedikleri vergilerin kendilerine temsil hakkı tanıdığına inanmaya başlarlar. Bununla birlikte, temsil, mali sözleşmenin yalnızca bir unsurudur. Pazarlık ayrıca kamusal mallar (savunma, okullar veya yollar gibi) veya yarı kamusal mallar (üreticilere, tüketicilere sağlanan faydalar) gibi hizmetleri de içerebilir. Aynı zamanda hükümetlere, paralarının kullanımı için vergi mükelleflerine karşı sorumlu olmaları için baskı yapmayı da içermektedir (Brautigam, 2008: 12).

Mali Sözleşme Yaklaşımları

Mali sözleşme fikrine yönelik iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan ilki, taraflar arasındaki pazarlığı bireysel düzeye indirgeyen Margaret Levi'nin *rasyonel seçim yaklaşımı* çerçevesinde ele alan yaklaşımdır. Diğer bir yaklaşım ise Moore tarafından ortaya atılan, gelir pazarlığına az veya çok elverişli olan toplumlarda hükümetlerin büyüklüğü ve karmaşıklığı, savaş, siyasi (politik) istikrar, ekonomik modernleşme ve ekonomik rantlar gibi faktörler çerçevesinde analiz edilen yaklaşımdır (Brautigam, 2008: 12).

Levi, yönetenleri yağmacı olarak tanımlamakta ve yöneticilerin halktan olabildiğince fazla gelir elde etme isteğini bunun nedeni olarak görmektedir. Elde edilen bu fonların yönetenler tarafından kişisel güçlerini geliştirmek ya da kişisel çıkarlarını arttırmak, kişisel veya sosyal amaçları desteklemek için kullanılabileceğini ifade eder. Sosyal ve kişisel amaçları her ne olursa olsun yönetenlerin gelire ihtiyaç duyduğunu yani tanımladığı yağmacı yönetim davranışının ise pragmatik olduğunu ileri sürmektedir. Bu pragmatik yönetim anlayışının tarihsel süreçteki devletlerde ve günümüzdeki politika yapıcılarında da benzer olduğunu düşünmektedir. Kısaca ona göre politika yapıcılarda dâhil olmak üzere politika sürecine katılan tüm aktörler çıkarıcı ve rasyonel davranırlar. Ona göre amaçlarının ne olduğunun önemi olmaksızın yöneticilerin gelire ihtiyacı vardır. Yöneticiler, sosyal ve bireysel amaçlarına devletin elde ettiği gelirlerle ve devlet kurumu vasıtasıyla ulaşır. Bu perspektiften bakıldığında ise yağmacı yönetici davranışı pragmatik (faydacı) bir davranıştır (Levi, 1988: 1-9). Ancak Levi, hükümetlerin gelirlerini maksimize etme çabalarını görece pazarlık gücü, işlem maliyetleri ve iskonto oranları gibi faktörlerin kısıtladığını düşünmektedir (Campbell, 1993: 172). Ayrıca Levi'ye göre, temsili hükümet kısmen yönetenlere faydalı olduğu için ortaya çıkmıştır. Çünkü temsili hükümet işlem maliyetlerinin düşmesini, sistemin daha "adil" görünmesini (güven inşa etmek) sağlamış ve vergilerin ödenmesi ile hizmet erişimi arasındaki bağı güçlendirmiştir. Bütün bunların hepsi yönetenlerin daha fazla gelir elde etmesine olanak sağlamıştır. Ayrıca ekonomideki gelişmeler, teknolojik ilerlemeler, vergilendirilen kaynakların çeşitliliğinin artması gibi gelişmeler de devletin örgütsel yapısının değişmesine ve zamanla, devletlerin daha düşük maliyetli uyumluluğu teşvik eden daha sofistike kurumlar inşa etmesine olanak sağlamıştır. Vergi dairesi gibi mali sözleşmenin hükümet tarafındaki ve giderek

gelişen kurumların hükümetlerin bürokratik evriminin kalbini oluşturduğunu ve bu kurumların devleti güçlendirdiğini ifade etmektedir. Kısaca kolektif eylem sorunlarına ve bireysel kararlara vurgu yapan rasyonel seçim teorisi, devletin kurumunun oluşması yaklaşımında devletler ve toplumlar arasındaki ilişkiyi vurgulamaktadır (Brautigam, 2008: 13).

Timmons da çalışmasında elde ettiği ampirik bulgular neticesinde hükümetlerin vergi mükellefleri açısından önem arz eden hizmetlere güvenilir bir taahhüdü temsil ettiğini ileri sürmüştür. Gelir ve kurumlar vergisinden sağlanan gelir oranının yüksek olduğu ülkelerde, daha yüksek gelir düzeyine sahip olan vatandaşların ilgili olduğu mülkiyet haklarının daha güçlü bir şekilde korunduğu sonucunu elde etmiştir. Aynı zamanda azalan oranlı vergilere daha fazla bel bağlayan ülkelerin (yoksulları nispeten daha fazla vuran vergiler) daha yüksek düzeyde sosyal harcama oranlarına sahip olduğu sonucunu elde etmiştir. Timmons'un bu ampirik sonuçlarının ise mali sözleşme düşüncesini desteklediği görülmektedir (Timmons, 2005: 548). Yani başka bir ifadeyle vergilendirme, yönetenle yönetileni birbirine bağlayan kilit rolü sayesinde temsili siyasi kurumların, hesap verebilirliğin ve devlet kapasitesinin kademeli olarak gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Dolayısıyla vergilemenin, *yönetilen ile yöneteni birbirine bağlayan bağ* olarak demokrasinin kurulmasıyla bağlantılı olduğu ifade edilmektedir (Brautigam, 2002: 10). Aynı zamanda Levi, vergilemede hükümetlere ve yasalara olan itaati ve vergilendirme yöntemiyle gelir elde edilmesini 18. yüzyılda İngiltere'de ve İngiliz egemenliğindeki Avustralya'da, Rönesans dönemi Fransa'sı ve İngiltere'sinde ayrı ayrı incelemiştir. Analiz sonucunda ise yöneticiler ve seçmenler arasındaki alışverişin var olan bir parlamento sayesinde kolaylaştığı ve bu sayede etkin bir vergilendirmeyi de kolaylaştırdığını ortaya koymuştur. Bunlara ilaveten teorisyen Levi, İngiliz hükümdarlarının Fransız hükümdarlara kıyasla seçmeler karşısında daha zayıf olduğunu, Parlamentonun varlığı sayesinde müzakere maliyetlerinin azaldığını ve beraberinde uyum olasılığının da arttığını ifade etmiştir. Sonuç olarak vardığı kanı ise İngiliz hükümdarların daha verimli ve etkin bir yönetim şekline sahip olduklarıdır (Stanton, 1990: 431).

Levi (1988), herhangi bir zamanda bir devletteki *mali anayasanın*, devlet yöneticileri ile diğer güçlü aktörler (vatandaşlar, çıkar grupları veya aristokrasi olabilir) arasındaki siyasi pazarlık sürecinin sonucu olduğunu öne sürmektedir. Bu

mali anayasada, yöneticiler *yarı-gönüllü itaat* veya baskıyla desteklenen gönüllü itaat elde etmeye çalışırlar. Bununla birlikte Levi, liderlerin geniş çapta 'adil' olarak kabul edilen bir gelir politikası oluşturan pazarlıklar yapması gerektiğini savunur (Levi, 1988: 49-50). Mükelleflerin vergilemeye gösterdikleri rızayı anlamaya çalışan Levi gibi akademisyenler, vergilendirmeyi genellikle bir *mali mübadele* biçimi olarak tasvir etmektedirler. Yani vergilendirme sağlık hizmetleri ve refah, okullaşma, altyapı ve vatandaşlık haklarının korunması gibi kolektif mallara erişimin karşılığında vatandaşların mali katkıları ödemesi olarak görülmektedir. Araştırmalar, vatandaşların mali gelirlerin somut sonuçlarını kendi yerel çevrelerinde işe yaradığını gördüklerinde devletin bütçesine daha istekli bir şekilde katkıda bulunduklarını göstermektedir. Başka bir deyişle vergi gelirlerinin gözle görülür şekildeki hizmetlerde kullanılması toplumsal sözleşmenin güçlendirilmesine katkıda bulunur (Gatt & Owen 2018: 1197). Bir yandan, vatandaşlardan vergi gelirlerini tahsil etmeye zorlanan bir hükümet, *yarı-gönüllü* vergi uyumunu teşvik etmek ve vergilendirme konusundaki anlaşmazlıkları en aza indirmek için bu vergi mükelleflerine karşı duyarlı ve sorumlu olmaya yönelik teşviklerle karşı karşıya kalacaktır (Levi, 1988: 52). Bu nedenle gelirini maksimize etmek isteyen hükümetlerin, pazarlığın diğer tarafında olan varlıklarını vergilendirmek istedikleri vatandaşlarla pazarlık yapması kendi lehlerine olabilecektir (Bates & Lien, 1985: 1-2).

Ancak Levi'nin bahsettiği gönül uyumun bir toplum içerisinde daimî olarak ve yüksek oranda var olması düşük bir ihtimaldir. Gönüllü uyumun azalması durumunda yeniden inşa edilmesinin de oldukça zor olduğunu ifade etmektedir. Yeniden kurulması ise çoğu zaman savaş, kriz dönemleri ya da devrim gibi olağanüstü konjonktürlerle mümkündür. Ayrıca Levi, hükümetin taahhüt ettiği malları sunmadığı ve başkalarının uymadığı vatandaşlar tarafından algılandığında uyumun azalacağını düşünmektedir (Levi, 1988: 68). Levi, İngiltere'de Fransa'ya kıyasla gönüllü uyumun daha kolay gelişmesini ülkede var olan güçlü bir parlamentoya dayandırmıştır. Ona göre toplum sözleşmesinin parlamento ile kolaylaşması, vergi ödeme gücünü arttırmış ve maliyetin daha da düşmesine olanak sağlamıştır. Aksine güçlü bir monarşinin var olduğu Fransa'da vergi ödeme gücünün sağlanamadığını ifade etmiştir (Levi, 1980: 97-98). Aynı zamanda Levi mali sözleşme kurulduğunda bedava kullanıcı sorununun da ortaya çıktığını düşünmektedir (Levi, 1988: 49). Sözleşmenin tarafları, vergilerini

ödemeden menfaat elde etmek isteyebilir ve bu nedenle sözleşmenin uygulanması sorunlu bir hal alabilir. Ona göre hükümetler zorlama kullanarak, yarı-gönüllü uyum yaratarak ve uyum normları oluşturarak ve bunu sürdürerek (ideolojik uyum) bu uyumu sağlayabilirler (Levi, 1988: 49-55). Ayrıca Levi'ye göre yasa dışı olan vergi kaçırmaya karşı ciddi yaptırımların uygulanmasının da uyumu artırması muhtemeldir. Fakat uyumu sağlamak için zorlama kullanmak maliyetlidir (Levi, 1988: 50). Çünkü vergilendirmeye uyum göstermeyenleri tespit etmeye, izlemeye, denetlemeye yönelik teknolojiler her zaman uygun maliyetli ve verimli değildir. Bunun için hükümetler vergi mükelleflerini *yarı-gönüllü uyum* sağlamaya teşvik eden koşullar yaratarak yaptırım maliyetlerini azaltabilirler. Levi'ye göre vergi mükellefleri vergi ödemeyi seçer çünkü gönüllüdürler ve yarı-gönüllüdürler çünkü uyumsuzlar yakalanırlarsa baskıya maruz kalmaktadırlar (Levi, 1988: 52).

Yarı-gönüllü uyumun ise, hükümetin ve pazarlık süreçlerinin meşruluğuna ve hükümet etkinliğine bağlı olduğu ileri sürülmektedir. Vergi mükelleflerinin, hükümeti meşru olarak algıladıklarında vergi ödeme olasılıklarının daha yüksek olduğu düşünülmektedir. Burada bahsedilen meşruiyet ise, vatandaşların hükümet yapılarının, görevlilerinin ve süreçlerinin normatif uygunluğuna olan inançlarını ifade etmektedir (Levi vd., 2009: 354; Libset, 1959: 86). Meşrulaştırıcı inançların olduğu yerde ise vatandaşların, devletlerin vergi koyma hakkına sahip olduğunu kabul edeceği ve bu sayede vergi uyumunun büyük bir olasılıkla daha alışkanlık haline geleceği ifade edilmektedir (Hardin, 2007: 236-255; Robbins & Kiser, 2018: 247-301). Aksine, vatandaşlar hükümetleri ne kadar az meşru görürlerse, hükümetin yönetmesi gereken vergileri ödeme yükümlülüklerini o kadar az kabul edeceklerdir (Fauvelle-Aymar, 1999: 399). Ayrıca hükümetlerin meşruiyet yaratması ve üretmesi için, vatandaşlarının öznel görüşüne göre verimli olması gerektiği, yani mali sözleşmede kendine düşen kısmı yerine getirmesi ve vergi ödemeleri karşılığında vatandaşlarına değerli hizmetler sunması gerektiği düşünülmektedir (Timmons, 2005: 532-534). Fakat kamu fonlarının devlet görevlileri tarafından özel kazanç sağlamak için kullanılması, kamu mallarının maliyetlerinin gereğinden fazla şişirilmesi gibi durumlar vatandaşların hükümetin meşruiyetine ilişkin algılarını ve uyma istekliliklerini zayıflatır (Levi vd., 2009: 359; Seligson, 2002: 417-418).

Moore'un yaklaşımına göre de vergilendirme, vatandaşlarla devlet arasında sağlıklı bir çatışma kaynağı haline gelir. Nihayetinde, hükümetlerin vergi gelirlerine olan bağımlılığı, vergi mükellefleriyle pazarlık yapılması ve kamu politikası üzerinde kurumsallaşmış etki için vergi ödemeleri üzerinde (yarı-) gönüllü uyum alışverişini teşvik eder (Moore, 2008: 35). Öte yandan, vergi ödemek zorunda kalan vatandaşlar, paralarının nasıl harcandığına daha fazla ilgi duyacak ve bu nedenle, hükümetlerden aktif olarak kamu hizmetleri ve genişletilmiş hesap verebilirlik talep etme olasılıkları daha yüksek olacaktır. Ayrıca vergilendirme ihtiyacının yarattığı teşvikler, artan vergi tahsilatı daha fazla cevap verebilirlik ve hesap verebilirlik ile takas edildiğinden, bu ilişki vatandaşlar ve hükümetler arasında açık ve örtülü bir şekilde *vergi pazarlığına* yol açabilir. Aynı zamanda bu pazarlık süreçleri sırasıyla, sürekli bir *mali toplumsal sözleşmelerin* inşa edilmesi için temel sağlayabilir (Moore, 2008: 33-38). Bu görüşü destekleyen Prichard'ın ifadelerine göre; sağlıklı bir şekilde sürdürülen demokratik rejimin koşullarından biri de pazarlığın diğer tarafında olan hükümetlerin vatandaşlara sağlamış oldukları kamusal mal ve hizmetlerin finanse edilmesinde bir araç olarak kullanacakları düzenli ve sürekli bir vergi sistemine sahip olunması gerekmektedir. Bununla birlikte verginin, demokratik sistem içerisinde zorlayıcı veya cebri özelliğini az da olsa azaltabildiğini ifade etmektedir. Çünkü vergilemeyi vatandaşlar açısından demokrasinin bir tür bedeli olarak görmektedir. Siyasi karar alma sürecinde harcama ve vergileme konularında karar veren yöneticileri vatandaşlar temsili demokrasinin bir parçası olan oy mekanizması vasıtasıyla seçerler ve böylece ödedikleri vergilerin ne şekilde toplanacağı, toplanan vergilerin hangi alanlarda kullanılacağı ve uygulanacak olan kamu politikalarına ilişkin söz sahibi olmaları mümkün hale gelir. Bu durum ise hükümetleri vatandaşa karşı şeffaf ve hesap verebilir duruma getirerek, verimli kamu politikalarının üretilmesini ve güçlü hale gelen vergi sistemleri sayesinde toplumların demokratik yöndeki gelişimlerini sağlamaktadır (Prichard vd., 2015: 4-7).

Vergilendirme, cevap verebilirlik ve hesap verebilirlik kavramlarını birbirine bağlayan argümanların cazibesinin, büyük ölçüde iki temel unsurda yattığı ifadeler arasında yer almaktadır. İlk olarak da, devlet kurumunun inşasında vergilendirmenin tarihsel süreçteki merkeziliğini ve bilhassa modern Avrupa'nın ilk dönemlerinde siyasi hesap verilebilirliğin genişlemesine dikkatleri çeken uzunca bir akademik geleneğe dayandırmaktadırlar (Levi, 1988: 41-47; Brewer, 1989: 122; Schumpeter, 1991: 99-

140; Tilly, 1992: 26-188; Ertman, 1997: 71-249). Bu gelenekteki araştırmalar, devletlerin, büyük ölçüde savaşın artan maliyetlerine karşılık olarak gelir elde etmek için vergilendirmeyi genişletme gereksinimi doğurduğu yönündedir. Bu ihtiyaç ise hükümetleri zengin vergi mükelleflerinin desteğini ve vergi uyumunu güvence altına almak için hesap verebilirliği genişletmeye de zorladığını göstermektedir. Bu tarihsel yaklaşım gelişmekte olan veya geri kalmış ülkelerde vergilendirme, cevap ve hesap verebilme arasındaki potansiyel ilişkilere yönelik çağdaş ilginin çoğunun temelini oluşturmaktadır.

Diğer bir argüman ise sözde siyasi *kaynak lanetine* olan artan ilgiyle örtüşmektedir. Yani vergi dışı gelirlere erişim, doğal kaynaklara veya dış yardıma bağımlı devletlerde zayıf yönetişimin önemli bir sebebi olabilmektedir. Bu görüşe sahip olan birçok teorisyen, kaynağa bağımlı devletlerdeki zayıf yönetişimi, özellikle vatandaşlardan vergi tahsil etme gereksiniminin ve dolayısıyla vatandaşlarla pazarlık yapma ihtiyacının azalmasına bağlamaktadır (Beblawi & Luciani 1987: 1-82; Ross 2001: 336-361). Bunun yanı sıra hükümetlerin önemli harcama kalemlerinden birincil odak noktasında olan, giderek maliyetli hale gelen savaş gibi dış tehditlerin yaşandığı dönemlerde, savaş gelir elde etmek için güçlü bir teşvik olurken vatandaşlar ve hükümetler arasındaki pazarlığı ve toplu eylemi de hızlandırmıştır. Ancak modern gelişmekte olan dünyada devletlerarası savaşın nispeten nadir hale gelmesi vergi pazarlığı ve toplu eylem önündeki engellerin üstesinden gelmek için tarihsel süreçte hâkim olan bu teşvikin büyük ölçüde ortadan kalkmasına yol açmıştır. Aynı zamanda, doğal kaynaklar, dış yardım ve dış kredi piyasaları da dâhil olmak üzere bir dizi vergi dışı gelir kaynağına erişim, hükümetlerin kısa vadeli krizleri ortadan kaldırmak için vatandaşlarla vergilendirme konusunda pazarlık yapma ihtiyacını da azaltmıştır (Centeno, 1997: 1567-1586, 2002: 104-240; Herbst, 2000: 131). Son dönemlerde bu durum gelişmekte olan ülkeler üzerine yapılan birçok önemli akademik çalışmada yansıtılmaktadır. Petrol gelirlerine erişimin vergilendirme ihtiyacını azaltarak veya bu gereksinimi ortadan kaldırarak hükümetlerin vatandaşların vergilendirmeye boyun eğmesini isteme ihtiyacını da azalttığı ifade edilmektedir. Ayrıca vergileme düzeyi ne kadar düşük olursa, halkın temsil talebinde bulunması için bir o kadar da az nedeni olmaktadır (Huntington, 1993: 65). Bu devletlerde vergi yükü ya çok azdır ya da hiç yoktur; çünkü bu tür ülkeler finansmanlarını sağlayacak yeterli kaynağa sahiptirler. Bu

kaynaklardan en önemlisi ise *kaynak laneti* olarak adlandırılan ve tükenmekte olan enerji ve maden kaynaklarıdır. Doğal gaz, petrol gibi kaynaklara bağlı doğal kaynak zengini ülkelerde yapılan çalışmalar iktidarın vergiye mahkûm olmamasının; yönetim kalitesini, sorumluluğunu veya hesap verebilirliğini ve *cevap verebilirliğini* de olumsuz bir şekilde etkilediği; bununla birlikte bireylerin devletle yüzleşmesini ve pazarlık yapmasının önüne geçip toplumları pasifleştirdiği ortaya çıkmıştır (Moore, 2007: 23).

Başka bir çalışmada da doğal kaynak zenginliğine erişim olan ülkelerde hükümetlerin vatandaşların gelirlerini vergilendirmeden işlediği ve bunun sonucunda vatandaş ile hükümet arasındaki bağın yavaş yavaş koptuğu ifade edilmektedir (Collier, 2009: 126). Benzer bir şekilde, Huntington (1991) tarafından petrol zengini ülkelerin nakit içinde yüzdüğü ve bu ülkelerin bu nedenle vatandaşlarından vergi almaya ihtiyaç duymadıkları ifade edilmektedir. Bu ülkelerde vergileme düzeyi ne kadar düşükse halkın temsil talep etmesi içinde o kadar az neden olduğu ifade edilir. *Temsil olmadan vergileme olmaz* politik bir talep iken, *vergileme olmadan temsil olmaz* politik bir gerçekliktir (Diomand, 2010: 98). Dış yardıma bağımlılığın yardıma bağımlı ülkeler açısından potansiyel tehlikeleri hakkında çalışan teorisyenlere göre de büyük yardım akışları, hükümetlerin hesap verme sorumluluğunda bir azalmaya yol açabilir. Çünkü ülke yöneticilerinin ülke ekonomisinden gelir elde etmek zorunda olmamalarından dolayı yöneticiler vatandaşlarının desteğini ve yasama meclislerinin onayını almak zorunda değillerdir (Moss vd., 2006: 14).

1.2. Politik Yönetişim, Vatandaşlar, Mali Pazarlık ve Vergileme

Vergi sistemi, herhangi bir ulusun yönetimi ve meşruiyeti açısından kritik öneme sahip olan bir bileşendir ve bundan dolayı yönetim ve meşruiyet (yasallık), kurallara uygunluğu garanti edebilmek için esastır (Tyler, 2006: 3-5). İlk evrede, hükümetlerin birçok (kalkınma, eğitim, altyapı inşası, savunma, sosyal refah gibi) konuda hizmet sunabilmesi veya harcamalarını finanse edebilmesi için gelir elde etme araçlarından biri olan vergi sistemlerini kullandığı açıkça bilinmektedir. Fakat bu sistemler basit bir şekilde gelir artııcı mekanizmalardan daha fazlasını ifade etmektedir. Ayrıca gelir eşitsizliğiyle mücadelede, ekonomik büyümeyi ve refahı teşvik etmede ve devletin meşruiyetini inşa etmede de oynayacakları bir role sahiptirler (Evans & Joseph, 2014: 45). Esasen ulus veya devlet inşa etme gayretlerinin temel bileşenlerinden biri vergi

sistemleridir. Devletlerin hedeflerini gerçekleştirme kapasitelerinin güvencesi olan vergiler aynı zamanda toplum-devlet ilişkilerinin sürdürülmesi için esas alanlardan birini oluşturmaktadırlar. Ayrıca hükümetlere toplumsal karakterini yükleyen yeniden dağıtım ve sermaye birikimi arasındaki dengeyi de şekillendirirler (Brautigam, 2008: 1-33). Özetle, vergiler (temel ihtiyaçları gidermek, güvenliğin sağlanması, ekonomik kalkınmanın teşvik edilmesi için) kapasiteyi geliştirirken aynı zamanda uyumu (rıza) ve meşruiyeti de (temsili ve hesap verebilir, uzlaşya dayalı bir hükümetin oluşumuna yardımcı olurlar) inşa ederler (McKerchar & Evans, 2009: 171).

Ülkelerin çoğu bugün mali disiplinlerini oluşturmak ve mali sistemini etkin bir şekilde yapılandırmak için güçlü bir demokratik sürecin işareti olan vatandaş odaklı iyi yönetim ve bütçeleme zihniyetinin geliştirmek adına gayret etmektedir. 1997’de IMF’nin bildirisinde *good governance* (iyi yönetim); öngörülebilir ve açık karar almanın, profesyonel olan bürokratik yönetimin, işlem ve eylemlerinden sorumlu olan bir hükümeti ve kamu yönetimi sürecine aktif olarak katılım sağlayan sivil toplum olduğu bir nizamı ifade eder şeklinde vurgusu yapılmaktadır (IMF, 1997: 1-7). Dünya Bankası tarafından yapılan iyi yönetim tanımı ise şu şekildedir; aydınlanmış ve açık politika yapımı, uzman bir zihniyetle desteklenen bürokrasi, eylemlerinden sorumlu olan bir hükümet, katılım sağlayan güçlü bir sivil toplum ve belirtilenlerin tamamının hukukun üstünlüğü dikkate alınarak yapılıyor olmasıdır (World Bank, 1994: 7). Bu yönetim kalitesine dair talebin artmasına karşılık, 1996’da Dünya Bankası bir dizi *Uluslararası Yönetişim Göstergeleri* geliştirmiştir. Bu göstergeler şiddetsizlik ve politik istikrar, hesap verilebilirlik ve ifade özgürlüğü, hukukun üstünlüğü, hükümetin etkinliği, yolsuzluğun önlenmesi ve düzenleyicilik kalitesi olmak üzere altı başlıkta toplanmıştır (Kaufmann vd., 2010: 2). Son zamanlarda hükümetin gelir kaynaklarının yönetişimi önemli ölçüde şekillendirebileceği fikri de kalkınma politikası tartışmaları arasında yer almaktadır (Moore, 2007: 8). Yönetişim ve vergilendirme arasındaki bu ilişkinin aslında ham haliyle Margaret Levi tarafından *Devletin gelir üretiminin tarihi, devletin evriminin tarihidir* şeklinde öne sürüldüğü görülmektedir (Levi, 1989: 1). Yani aslında vergilendirme veya vergi gelirleri devletlerin gücünün inşa edilmesinde, sürdürülmesinde ve toplumla bağlarının şekillendirilmesinde merkezi bir rol oynayabilir. Vergilendirmenin bu devlet inşa etme rolü iki alanda görülebilir: vergi etrafında pazarlık yapılmasına bağlı olarak bir toplum sözleşmesinin geliştirilmesi ve

gelir yaratma zorunluluğunun sağladığı kurum inşa edilmesi gerekliliğinde görülebilir. İlkindeki ilerlemeler temsili ve demokrasiyi geliştirirken, ikincideki ilerleme devletin kapasitesinin güçlenmesine olanak sağlamaktadır (Brautigam, 2008: 1). Aynı zamanda hükümetin vergileri artırmak için temsili müzakerelere daha fazla bağımlı olması da ulus devletin inşası açısından üç olumlu sonucun ortaya çıkmasını sağlar. Bunlardan ilki vergilemeye bağımlı olan yöneticilerin vatandaşların refahından doğrudan çıkar sağlamaları, ikincisi ise güvenilir kayıtların oluşturulmasını teşvik ederek ve devleti vergilerin toplanması ve değerlendirilmesi için güvenilir, yolsuzluğun yer almadığı, profesyonel bir kamu hizmetine yatırım yapmaya zorlayarak modern bir bürokratik devleti teşvik etmesidir. Bu sonuçlardan bir diğeri ise vergi tahsilatının büyük miktarda bilginin derlenmesine yol açarak daha iyi politika yapımına katkıda bulunabilmesidir (Moore, 2008: 48).

Modern Avrupa'nın ilk dönemlerinde artan savaş maliyetlerini karşılamak için yeni gelir kaynakları arayışındaki hükümdarlar vatandaşlarından aldıkları vergileri artırmışlardır. Ancak bu vergilerin artırılması müzakere edilmesi gereken bir rızaya tabiydi. Bu vergi artışları rızayı müzakere etmek için dönemin ileri gelenlerinden oluşan meclislerin oluşmasına olanak sağlamıştır. Buradaki temsiliyetin temel amacı ise harcama ve vergileme konularında pazarlık yapmaktır. Aynı zamanda demokraside çıkarlarının temsil edildiğine inanan vergi mükellefleri vergi ödemeye daha istekli olabildikleri gibi ödemiş oldukları vergilerin kendilerine temsil hakkı verdiğine de inanmaktaydılar. Ancak temsil, mali sözleşmenin sadece bir parçası olduğundan aynı zamanda kamusal mal ve hizmetleri de içerdiğinden hükümetlerin vergi mükelleflerine karşı daha fazla hesap verebilir olmaları yönünde baskı yapılmasını da içermektedir (Brautigam, 2008: 12). Savaş maliyetlerinin artması hükümdarları vergilendirmeyi artırmaya yöneltmiş ve bu durum parlamentoların yükselişini hızlandırmış ve daha büyük, daha yetenekli ve daha profesyonel devlet bürokrasilerinin oluşmasına olanak sağlamıştır. Aynı zamanda bu gelir talepleri, vergide iltizam usulünün terk edilip istikrarlı modern bürokrasilere geçiş yapılarak vergi reformlarını da teşvik etmiştir. Bunlara ilaveten vergi mükellefleri ile hükümdarlar arasındaki mali pazarlık, özel mülkiyet haklarını koruyan hukukun üstünlüğünü de teşvik etmiştir (Brautigam, 2008: 2-3). Bu durumun aksine hükümetlerin birçoğu temsili bir pazarlık süreci vasıtasıyla gelirlerini artırma zorunluluğuyla karşı karşıya değildir. Hükümetlerin ya zorla vergi

tahsil ettiği ya da örneğin petrol, doğal gaz ve maden gibi doğal kaynak ihracatından veya dış yardımdan elde edilen büyük vergi dışı gelirlerle finanse edildiği böyle bir durumda yönetim kalitesi için uzun vadeli kötü sonuçlar doğmaktadır. Çünkü bu tür gelirlere sahip ülkelerde devletler vatandaşlar karşısında daha az duyarlı ve hesap verebilirdir. Dahası bu devletler siyasi ve örgütsel kapasitelerini geliştirmek için de daha az isteklidirler. Aynı zamanda bu devletlerin keyfi (despotik) ve zayıf olmaları da muhtemeldir. Bundan dolayı daha fazla mutabakata dayalı vergileme uygulamaları oluşturmak, yönetimi iyileştirmenin önemli bir pratik yolu olarak görülmektedir (Moore, 2007: 3). Yani aslında iyi yönetim siyasi rejimlerin devleti kontrol eden ve iktidarda kalmak isteyen seçkinler ile kendilerini korumak veya kendileri için güç elde etmek için potansiyel olarak despotik bir devletin gücünü sınırlandırmak isteyen toplumsal aktörler arasındaki gerilim ve çatışmanın sonucudur. Burada gelir, gücün kaynağı olduğundan ve devleti yönetenlere vergi mükellefleriyle pazarlık yapma ve müzakere etmede teşvik sağladığından bu çatışmanın odağında yer almaktadır (Moore, 2007: 14). Yukarıda bahsi geçen pazarlık modeline farklı bir çerçeve çizen Michael Herb, yöneticilerin savaşmak için paraya olan ihtiyacının hala merkezi olduğu bir modelin ana hatlarını çizmiş ve bunu *meşrulaştırma modeli* olarak adlandırmıştır. Herb'e göre temsil, gelirin doğrudan bir ödülü değil vergilendirmeyi meşrulaştırma çabasıdır. Bununla birlikte onun argümanlarına göre vergi ödeme tercihi sadece ceza korkusundan kaynaklanmamakta aynı zamanda görev ve yükümlülük duygusundan kaynaklanmaktadır. Temsil, bir görev duygusunun yaratılmasına ve sürdürülmesine yardımcı olarak gelirleri artırmaktadır. Diğer bir argümanı ise temsil edilen devletler uluslararası ilişkilerde daha başarılıdırlar ve bunun bilincinde olan devlet liderleri de temsili sağlamayı seçerler (Herb, 2003: 3-31).

Vergilendirmenin iyileştirilmiş yönetimin geliştirilmesinde kritik ancak daha dolaylı bir şekilde rol oynadığı düşünülmektedir. Vergileme ve yönetim arasındaki ilişkiden dolayı vergileri artırma ihtiyacının ve vergi idaresini güçlendirmeye yönelik çabaların kamu yönetiminin diğer alanlarına da yayılabileceği ifade edilmektedir. Ayrıca hükümetlerin vergileri artırma ihtiyacının mükellefleri hükümetlerden daha fazla talepte bulunmasına teşvik edeceği ve hükümetlerin de vatandaşlara karşı daha duyarlı ve hesap verebilir olmalarını teşvik ederek aralarındaki uyumun sağlanacağı da düşünülmektedir.

Diğer yandan vergi kurumlarının daha sonra devlet kurumunun başka yerlerinde benimsenecek yeni süreçlere (meritokratik işe alım, performans yönetimi gibi) öncülük ettiği de ifade edilmektedir. Hesap verebilirlik ve vergileme arasındaki pozitif ilişkinin de mükellefler arasında açık bir şekilde kısmi bir pazarlık oluşturacağı düşünülmektedir. Bunu da hükümetlerin halkın direnişine yanıt vermek, ya da uyumu teşvik etmek amacıyla vergi mükelleflerine hizmet etme veya hesap verebilirlik konusunda açık bir şekilde taahhüt ederek yapacağı ifade edilmektedir. Popüler olmayan vergilendirmeye karşı sürekli olan direnç, itibar görmeyen hükümetlerin mali konumunu zayıflatarak reformlarda veya hükümette değişiklik yapılması için uzun vadeli baskı yaratacaktır. Aynı zamanda vergilendirme, daha iyi yönetim için baskı yapan önemli aktörler haline gelen (vergi mükellefi dernekleri, iş dünyası dernekleri vb.) vergi mükellefi grupların örgütlenmesini ve katılımını teşvik ederek sivil toplumun güçlenmesine olanak sağlar (Prichard, 2016: 1-2).

1.2.1. Çıkar ve Baskı Gruplarının Etkisi

Vergi politikası devletin temel faaliyetlerinden biridir. Hükümetin faaliyetlerini finanse etmek için ne kadar gelire sahip olması gerektiğini belirlemektedir. Aynı zamanda toplumdaki grupların hangisinin hükümetin elde edeceği bu gelire ne kadar katkıda bulunacağını da belirlemektedir ki, bu da gelir ve servetin yeniden dağıtılması anlamına gelmektedir. Bununla birlikte vergi politikası belirli ekonomik faaliyetlerin ve coğrafi konumun seçimini teşvik edebilir veya caydırabilir ve dolayısıyla ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesine ve faaliyetlerde çarpıklıklara da neden olabilir. Sonuç olarak vergi politikasının siyasi parti ve çıkar gruplarının faaliyetlerinin bir nesnesi olduğu söylenebilir. Demokratik toplumlardaki ekonomik ve politik motivasyonlar da bu prensipler doğrultusunda sürdürülmektedir (Hallerberg & Hagen, 2017: 83-84). Çıkar grupları da politikacılar, bürokrasi, hükümet yetkilileri ve bireyler aracılığıyla politika sonuçlarını etkilemeye çalışarak yöneticileri sorunlar, fırsatlar ve politika seçenekleri konusunda uyarılarda bulunarak siyasi karar alma sürecinde önemli bir rol oynamaktadırlar (Kingdon, 2014: 20). Siyasal karar alma sürecinde seçmenler, baskı ve çıkar grupları politik piyasanın talep yönünü oluşturan aktörler iken politikacılar da arz yönünü oluşturan aktörlerdir. Fayda maksimizasyoncusu olarak ifade edilenler sürecin talep yönünü oluşturan seçmenler, spesifik (özel) çıkar maksimizasyoncusu olarak ifade edilenler ise çıkar gruplarıdır. Seçmen grubu gerçeğe aykırı bir şekilde

talep açıklayabilir, talep açıklamayabilir veya açıkladıkları tercihler gerçek olsa bile toplum refahını maksimize etmekle uyuşmayan sosyal olarak verimsiz seçimler yapabilirler. Baskı ve çıkar grupları ise, kendilerine sektörel, sınıfsal (fiyat imtiyazı) veya coğrafi veya rant sağlayacak iktisadi faaliyetlerin tahsis edilmesini arzu ederler. Öte yandan bilhassa transfer harcamaları gibi kamusal hizmetlerden ve vergi yüklerini hafifletecek politikalardan daha fazla yararlanmak için lobicilik ve baskı faaliyetleri yürütürler. Ancak ister vergi muafiyeti, hizmet ayrıcalığı ve isterse fiyat muafiyetleri olsun, lobi ve spesifik çıkar faaliyetlerinin başarılı olması faaliyetlere ayrılan parasal kaynakla ve zamanla orantılıdır (Becker, 1983: 377-396). Ayrıca çıkar gruplarının politikalar üzerinde özellikle de vergi politikası üzerindeki güçlü etkisi dikkate alındığında, 1980'lerin sonlarında ve 1990'lı yılların başlarında meydana gelen ve başarılı olan vergi reformları dalgasının şaşırtıcı olduğu ifade edilmektedir. Bu reformların genel bir özelliği de, vergi kanunu yoluyla spesifik olarak menfaatlara tanınan özel ayrıcalıkların birçoğunun ortadan kaldırılması olmuştur. Bu durum ise vergi tabanının genişlemişine ve vergi mükelleflerinin birçoğu için ortalama ve marjinal vergi oranlarının düşmesine olanak sağlamıştır. Ancak çıkar gruplarının birçoğu her ne kadar ayrıcalıklarını korumak için uzun dönemli ve zor lobi çalışmaları yapsalar da yapılan reformlar kabul edilmiş ve uygulanmıştır (Peters, 1991: 13-14). Bunun aksine bazı ampirik sonuçlar yerleşik çıkar grupları tarafından temsil edilen bireylerin vergi yüklerini azaltmada etkili olduğunu göstermektedir. Örneğin, çiftçiler gibi büyük mülklere sahip, iyi temsil edilen seçmenler, vergi yükünü emlak vergilerinin dışındaki başka vergi matrahlarına kaydırarak üyelerini koruma da etkilidirler (Hunter & Nelson, 1989: 42). Bunlara ilaveten bazı çıkar gruplarının, reformlara dayalı olan demokratik siyasal sistemlerdeki güç ve meşruiyetlerinin sınırlarını sezinleyerek belki de çatışmalardan kaçınabileceklerini düşünmektedir (Peters, 1991: 14). Ayrıca siyasi katılımın az gelişmiş veya geri kalmış ülkelerde vatandaşların fakirlik, yoksulluk gibi sorunlarla mücadele etmesi ve yeteri miktarda bilgiyle enforme edilmemesinden dolayı baskı gruplarının bu ülkelerde oldukça düşük düzeyde olduğu ifade edilmektedir. Fakat yetersiz kalan siyasi katılım çıkar grupları üzerinde parlamentonun etkisinin berrak ve açık bir şekilde görülmesine neden olmaktadır. Bu nedenle geri kalmış ülkelerde gelişmiş ülkelere kıyasla yasal

düzenlemelerin bu grupların kendi çıkarları doğrultusunda yapılma olasılığı yüksektir (Corryhodgetts, 1966: 231).

Kısacası politik karar alma sürecinde etkili olan bu gruplar, kendi rantlarını maksimize etmek amacıyla dernekler, sendikalar, meslek grupları, lobicilik faaliyetleri ve siyasi partiler aracılığıyla vergileme politikalarını olumsuz yönde etkileyebilirler. Bu durum ülkelerde ekonomik ve siyasi yozlaşmaya yol açabilir. Bu ise zamanla demokratik kurumların işlerliğini kaybetmesine neden olacaktır. Gelişmekte olan ülkelerde partilerin zayıf olmasından dolayı baskı grupları adeta siyasi bir partiymiş gibi davranabilirler. Ancak gelişmiş ülkelerde baskı gruplarının siyasi partilerle olan ilişkileri genellikle olumlu yönde gelişmiştir (Avcı & Danışman, 2003: 1). İktidarda kalmak isteyen siyasi iktidarlar farklı baskı gruplarının istekleri ve çıkarları yönünde kararlar almaları, oy kaygısından dolayı vergilemeden kaçınma veya vergi yükünün (vergi düzeyinin) belli bir kesimin üzerinde yüklenmesine yol açmaktadır (Duman, 2014: 39). Ayrıca dolaylı vergilerle adaletsiz şekilde yüzleşen vatandaşların, sosyal devlete ve demokrasiye olan itimadının zayıflamasına yol açmaktadır. Ancak gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin ve özellikle de servetin bile vergilenmesi vergilemenin ekonomik sistem üzerinde düzenleyici etkisiyle beraber vatandaşlar arasında gelir eşitsizliğini onarıcı yönüyle anlam kazanmaktadır. Siyasi iktidarın gelişmekte olan ülkelerde vergileme konusunda baskı ve çıkar grupları arasında sıkışıp kalması ve vatandaşların dolaylı vergilerle karşı karşıya olması demokratik olarak eksikliklerin olduğuna dair bir kanıttır. Çünkü demokrasi düzeyi yüksek ülkelerde, kamuya açık ve hesap verebilir bir devlet söz konusudur (Akbaba, 2014: 115-116).

1.2.2. Partiler, İdeolojiler ve Vergilendirme

Demokratik ülkelerde, belli bir yaşın üzerindeki vatandaşların oy kullanma hakkı olduğundan, ekonomi politikalarının çoğunun vatandaşlara fayda sağlayacak şekilde tasarlanması beklenir. Eğer medyan gelir ortalamanın altındaysa, seçmenlerin çoğunluğu geliri ortalamanın altında olanlardan oluşur. Elbette, bu durumda bile, ekonomi politikası her zaman yoksulların yararına olacak şekilde tasarlanmamaktadır (Juarez-Luna, 2015: 8). Yani, seçmenlerin gelirleri dışında da ekonomi politikalarının tasarımını etkileyen faktörler söz konusudur. *İdeoloji* olarak adlandırdığımız etnik köken, din, milliyetçilik, neyin adil olduğuna dair görüşler veya inançlar ve yolsuzluk gibi farklı düşünceler seçmen grubunun, partilerin ve nihayetinde denge politikasının

tercihlerini etkilemektedir. Aynı ekonomi politikası, örneğin vergi oranı, bunu öneren partinin ideolojik düşüncesinden dolayı bir seçmen için farklı görünebilir. Seçmenlerin tercihleri sadece gelire göre belirlenmez, insanlar farklı siyasi partilere dair ideolojik düşünceleri de önemseyebilirler (Acemoğlu & Robinson, 2006: 42-43). İlk olarak, vergilendirme ve ideoloji arasındaki ilişki siyaset biliminde önemli bir konu olmasına rağmen, çelişkili sonuçlar elde edilmiştir. Bir yandan, bazı bulgular neticesinde sol partilerin artan oranlı vergilendirme için ne kadar önemli olduğunu vurgulamaktadır (Esping-Andersen, 2017: 105; Stein & Caro, 2017: 22-24). Diğer bir taraftan ise, sağ kanattaki hükümetlerde vergi politikası değişikliklerinin aşamalı ve artan oranlı bir şekilde gerçekleştiğine işaret eden bazı çalışmalar da vardır (Timmons, 2010: 207).

Siyasi partilerin ideolojik pozisyonları, partilerin tercih ettikleri kamu sektörü büyüklüğü ve yeniden dağıtım politikasına karşılık gelen sol-sağ ölçeğinde rutin olarak sıralanmaktadır. Son elli yılda bu sol-sağ ölçeği hakkında yapılan kapsamlı tartışmalara rağmen (Blais vd., 1993: 42-43), çoğu gözlemci sol-sağ politika boyutunun Batı ülkelerinde en önemli boyut olmaya devam ettiği konusunda hemfikirdir (Lijphart, 1999: 78-87; Müller & Strøm, 2000: 7-11). Bu bilinen gerçeklik özellikle fiili (varolan) parti davranışı için geçerlidir. Parlamento oyları üzerine yapılan detaylı incelemeler, Batı parlamentolarında sol-sağ ölçeğinin o kadar baskın olduğunu göstermektedir ki oylama neredeyse tek boyutlu bir olgudur (Poole & Rosenthal, 1991: 230; Skjæveland, 2003: 108-114). Sol-sağ ideolojinin gelir politikasını iki farklı şekilde etkilemesi beklenebilir. Birincisi, sol partiler devlet müdahalesine daha sıcak bakmaktadır. Başka bir deyişle, bir hükümet ne kadar solcuysa, hükümetin büyüklüğü o kadar fazla, kamu gelirlerine duyulan ihtiyaç da o kadar fazladır. Sonuç olarak, solcu hükümetlerde gelir düzeylerinin burjuva hükümetlerine kıyasla daha yüksek olmasını bekleyebiliriz. İkinci olarak, gelir politikası yeniden dağıtımcı politikalar kategorisine girer. Bu tam da parti ideolojisinin etkisinin genellikle en güçlü olduğu kamu politikası türüdür (Boyne, 1996: 132-135). Yeniden dağıtım, farklı dağılım profillerine sahip ve farklı düzeylerdeki gelir araçlarına güvenerek, başka bir ifadeyle vergi yapısının seçimi yoluyla gerçekleştirilebilir. Ceteris paribus yani diğer tüm durumlar sabitken, sol partiler artan oranlı gelir araçlarını gerileyen gelir araçlarına tercih etmelidir. Sonuç olarak, solcu hükümetlerin burjuva hükümetlerine kıyasla yeniden dağıtımcı gelir araçlarını daha

fazla kullanmasını bekleyebiliriz (Blom-Hansen vd., 2004: 3). Ayrıca sol kanat partilerin daha fazla vergi almayı ve bunu belirli koşullar altında kademeli olarak yapmayı açık bir şekilde tercih edeceği ifade edilmektedir (Lazzari, 2022: 26). Bu iddiayı Latin Amerika ülkeleri için 1990-2010 dönemi vergi gelirlerinin analiz edildiği çalışmada o dönemde o bölgedeki sol görüşe kayışın gelir üzerinden vergi tahsilatıyla birlikte daha fazla vergi toplanmasıyla ilişkilendirilmesi desteklemektedir. Elde edilen sonuçlar ise solcu hükümetlerin artan oranlı vergi sistemine daha yakın olduğunu göstermektedir (Stein & Caro, 2017: 1-24).

Bir siyasi partinin politikalarını uygulayabilmesi için öncelikle iktidara gelmesi yani seçilmesi gerekmektedir. Tek partili sistemlerde bu durum daha kolay olmakla birlikte günümüz sanayileşmiş demokrasilerde koalisyon hükümetlerinin hâkim olması bu durumu zorlaştırmaktadır. Bu nedenle, koalisyon hükümetlerinde vergi ve diğer politikaları gerçekleştirmek için siyasi partiler ortaklarıyla uzlaşmak zorunda kalabilecektir. Sonuçta ortaya çıkacak olan vergi programı veya politikası, tek bir ideolojinin açık bir ifadesi olmaktan ziyade, birçok fikrin bir özeti olmaktadır. Ancak bu uzlaşının sağlanması koalisyon hükümeti olmayan Birleşik Devletler de bile, vergi reformunun, yasama ve yürütmenin aynı siyasi partiden olduğunda (hem federal hem eyalet düzeyinde) gerçekleşmesi daha olası görünmektedir (Peters, 1991: 9-10). Bu hükümetler (parlamentar sistemde birden çok siyasi partinin bulunduğu hükümet biçimi) tercihleri açısından heterojen hale geldikçe, koalisyondaki üyelerin farklı politikalar üretmesi sonucunda çatışmaların ortaya çıkması muhtemeldir (Lazzari, 2021: 39). Yani koalisyon hükümetlerinin benimsenen vergi politikalarının şekli etkileyebileceği gibi buna ilaveten bir hükümetin sağlayabileceği gelir düzeyini de etkileyebileceği düşünülmektedir. Ancak koalisyon hükümetlerinde siyasi partiler kendilerini destekleyen sınıflar (çiftçi, işçi vb.) tarafından ödenen vergileri en aza indirmeye çalışmaktadırlar. Bu durum ise hükümetin sunacağı hizmetleri finanse edecek miktarda vergilendirme konusunda anlaşma sağlamanın zor olacağı anlamına gelmektedir. Bu nedenledir ki tek parti hükümetlerine kıyasla koalisyon hükümetleri daha büyük açıklar verme eğiliminde olabilmektedirler. Bununla birlikte koalisyon hükümetleri iktidar koalisyonunun tüm üyelerinin “maaşlarını ödeyebilmek” için daha fazla harcama yapmak zorunda kalacak ve bu durumda sadece açığın artmasına neden olacaktır (Peter, 1991: 10). Önceki çalışmalarda da çok partili hükümetlerin bu

özelliğinin özellikle seçim dönemlerinde olmak üzere her partinin politikayı kendi destekçilerinin tercihleri doğrultusunda seçmesinden dolayı politika sapmasına, çıkmaza ve seçim vaatlerinin yerine getirilmemesine katkıda bulunduğunu ifade etmişlerdir (Debus, 2008: 515-533; Jungblut, 2016: 6-31; Martin & Vanberg, 2019: 327-339; Zubek & Klüver, 2015: 603-612). Ancak, partizanlığın vergi politikası üzerinde uzlaşmacı bir etkisi bulunamazken, literatüre göre bu ilişki üzerine iki hipotez ortaya çıkmaktadır. Bu hipotezlerden ilki, sol hükümetlerin genel olarak tüm yeniden dağıtımcı politikaları tercih edeceği ve bu hükümetlerin artan oranlı vergi politikasına yöneleceği yönündedir (Boix, 1998: 11; Castañeda, 2017: 2-4; Esping-Andersen, 1985: 105-323; Huber & Stephens, 2012a; Stein & Caro, 2013: 3). Diğer bir teori ise vergi politikasını siyasi rakipleri zorlamak için bir araçtan ziyade siyasi bir pazarlığın parçası olarak görmektedir (Timmons, 2010: 221-223). Dolayısıyla, bu durumda, sağ kanat hükümetler özel yatırımları teşvik etmek ve ekonomik büyümeyi canlandırmak için daha az vergi toplar (Boix, 1998: 11), sağcı hükümetlerin ilerici değişiklikleri yasalaştırma şansı daha yüksek olacaktır, çünkü elitlerle ve iş gruplarıyla ilerici bir vergi reformu için pazarlık yapabilir ve bunu başka bir politika ile telafi edebilirler (Lazzari, 2021: 39).

Siyasi güvenilirlik, modern parti teorisinin merkezinde yer almaktadır (Persson & Tabellini 2000: 307-343). Geleneksel oy maksimizasyonu (Downs'cu) modelinde, politika taahhütlerinin hem güvenilir hem de esnek olduğunu varsayılmaktadır. Bir siyasi parti, seçim sonuçlarındaki değişikliklere cevaben programını / vaatlerini değiştirebilir (Blom-Hansen vd., 2004: 3). Seçim rekabetinin öncü paradigması olan Downs'un modeli, harcama ve vergi politikalarının tasarımını iki temel varsayım altında açıklar: birincisi, vatandaşlar, seçmenlerin politikalar konusundaki tercihlerine en yakın platformu geliştiren partiye oy verirler. İkincisi, partiler seçimi kazanmak için politikalar önerir. Ancak kanıtlar, bireylerin oy tercihlerinin, diğer şeylerin yanı sıra, siyasi partilerin politikaları ve seçmen grubun partizan tutumları ile açıklandığını göstermektedir. Kanıtlar ayrıca seçmenin parti kimliğinin (veya partizan tutumunun) gerçek oyun en iyi tahmin edicisi olduğunu (Cumhuriyetçi ve Demokrat seçmenler sırasıyla Cumhuriyetçi ve Demokrat partiye oy verme eğilimindedir) ve stilize edilmiş gerçeklerin Amerikan seçmeninin büyük çoğunluğunun partizan bir tutuma sahip olduğunu göstermektedir (Green, Palmquist & Schickler, 2002: 4-214; Fiorina, 1997:

391-414; Green & Palmquist, 1990: 873-899; Campbell, et al, 1980: 39-289). Partilerin dâhil oldukları seçimleri kazanmak için politikalar tasarladığı yönündeki Downsçu varsayımla ilgili olarak, birçok araştırmacı parti taraftarlarının çıkarlarını ilerletmek için seçimi kazanmaya çalıştığını vurgulamıştır (Wittman, 1983: 142-150; Alesina 1987: 651; Roemer 2006: 13-37). Başka bir deyişle, siyasi partilerin politika sonuçları üzerinde tercihleri vardır ve bu nedenle partiler Downs'un (1957) iddia ettiği gibi seçimi kazanmak amacıyla politika önermeye çalışmazlar, ideal politikalarını uygulamak için seçimi kazanmaya çalışırlar (Kochi & Rodriguez, 2014: 62).

Tercihlerin ve seçmenlerin, partinin çoğunluk desteği alması durumunda seçim vaatlerinin yerine getirileceğine inandıkları varsayılmaktadır. Mesela seçim sürecinde iki siyasi partinin olduğu bir durumda, politika pozisyonlarının medyan seçmenin pozisyonuna doğru yakınsaması beklenir. Sağ kanat çoğunluk hükümetinden sol kanat çoğunluk hükümetine geçişin bir sonucu olarak vergi oranlarının artmasını beklemeyiz (Blom-Hansen vd., 2004: 3). Inman (1989) ve diğerlerinin araştırmaları, temsili veya medyan seçmen yaklaşımının, ABD tarzı iki partili sistemde bile vergi politikalarını açıklamada ciddi eksiklikleri olduğunu ortaya koymaktadır (Blom-Hansen, 2004: 3). Bununla birlikte, medyan seçmen teoreminin burada incelenenler gibi çok partili sistemlerde geçerli olmadığı ifade edilmektedir. Çünkü çok partili sistemlerdeki parti rekabetiyle ilgili ileri sürülen son dönem modellerde denge pozisyonlarının seçmen dağılımının medyanına doğru yakınsamayıp ilgili politika boyutu boyunca dağıldığı düşünülmektedir (Adam & Merrill, 1999: 773-775).

Söz konusu modellerden biri politik motivasyonların makroekonomide neden olduğu dalgalanmaları (ekonomik konjonktürde) analiz eden *politik iş çevrimleri teorisi*'dir. Temel olarak iki başlık altında ele alınan bu teoriden ilki *oportünist* yani *fırsatçı seçimsel iş çevrimleri teorisi* iken ikincisi ise partizan teoridir (Altun, 2022: 143). Bu teorinin en önemli temsilcisi ise Nordhaus (1975)'tir. Oportünist yani politik iş çevrimleri teorisi Downs (1957)'in, parti ve seçim rekabeti teorisini temel almaktadır (Persson & Tabellini, 2000: 32-341). Bu teori miyop² seçmen varlığı, periyodik olarak gerçekleştirilen seçimler, ekonominin hükümetler tarafından kontrol

² Rasyonel beklentiler hipotezi fırsatçı seçimsel iş çevrimleri teorisini de etkilemiştir. Teori seçmenlerin miyop olmadığı, rasyonel beklentilere sahip olduğu durumları içerecek şekilde genişlemiştir (Bkz: Rogoff & Sibert, 1988: 1-16).

edilebilmesi gibi belli başlı varsayımlar üzerine inşa edilmiştir. İktidardaki hükümetin tekrar seçilebilme olasılığı teorisinin varsayımları doğrultusunda seçmenin gelirin (cari) bağlıdır. Bu nedenle kısa dönemde ekonomiyi canlandırmak isteyen yöneticiler vergileri azaltıcı ve harcamaları (kamu) artırıcı politikalar izlerler. Burada hükümetler kısa dönemde enflasyon ile işsizlik arasındaki uzlaş (Philips eğrisi) varsayımından dolayı tercihlerini işsizliği azaltıcı politikalardan yana kullanmaktadırlar. Ancak bu politika enflasyon artışına yol açacağı için hükümetlerin seçim sonrasında daraltıcı ekonomi politikaları uygulayarak enflasyonu azaltması beklenmektedir. Bu yaklaşım seçimlerden önce ekonominin genişlemesi, seçim sonrası dönemde ise ekonominin daralması gibi konjonktürel dalgalanmaların yaşanmasına neden olur (Nordhaus, 1975: 169-189). Kramer (1971), Lindbeck (1976) ve Macrae (1977) gibi teorisyenler ampirik olarak teorisinin test edilmesine katkı sağlayan yazarlar olarak sayılabilir. Enflasyon ve işsizlik arasında dinamik bir değiş tokuşla karşı karşıya kalan bir hükümetin oy kaybını minimum düzeye indirgeyen davranışının, seçmenlerin miyop olması durumunda istikrarlı bir iş döngüsü sağlayacağı görülmüştür. Ancak, seçmenler rasyonel davranıyor ve stratejik oy veriyorsa, oy kaybını minimum düzeye indirgeyen davranış, sosyal optimum olan uzun dönemli bir enflasyon-işsizlik kombinasyonuna yol açtığı görülmüştür (Macrae, 1977: 262).

Öncü çalışmaları Hibbs (1977) ve Frey & Schneider (1978)'in yaptığı *partizan iş çevrimleri teorisi*'ne göre ise temsil ettikleri seçmen gruplarının ve siyasi partilerin ideolojik farklılıkları politik iş çevrimlerinin nedenidir. Modelde ise endüstrileşmiş ülkelerdeki sağ ve sol partilerin farklı ekonomik tercihlere ve ideolojilere sahip olduğu varsayılmaktadır. Bu durum partilerin ve uyguladıkları politikaların medyan seçmenin zevk ve tercihlerine yakınsamadığını göstermektedir. Hibbs (1977) tarafından siyasi partiler; merkez partiler, sosyalist işçi partileri ve muhafazakâr partiler şeklinde sınıflandırılmıştır. Muhafazakâr partilerin önceliği ödemeler dengesi eşitliği ve fiyat istikrarı iken, merkezi partilerin önceliği ekonomik büyüme ve fiyat istikrarını sağlama amaçlarını gözetmektedirler. Sosyalist işçi partileri için daha fazla önem arz eden ekonomik amaçlar ise eşit bir gelir dağılımı ve tam istihdamın sağlanmasıdır³. Kamu sektörünün boyutu ve takip edilen ekonomi politikaları iktidardaki siyasi parti

³ Hibbs'in partizan teorisi düşük gelir gruplarının sol kanattaki siyasal partilere, yüksek gelir gruplarının ise sağ kanattaki siyasal partilere oy verdiği varsayımı altında geliştirilmiştir (Hibbs, 1977: 1467-1475).

yöneticisinin ideolojik tercihlerine göre değişecektir. İktidarda işçi sınıfını destekleyen sol partili yönetici olduğunda gelirin yeniden dağıtılması amacıyla vergilerden daha fazla yararlanılacak ve kamu harcamalarında bir artış olacaktır. Tersi bir durum ise iktidarda sağ partili yönetici olduğunda gerçekleşecektir. Ayrıca iktidarda olan siyasi parti yöneticisinin liderliğine olan güven kritik bir düzeyin altına düştüğünde ise genişletici politikalar kullanılır; yani harcamalar artırılırken vergiler azaltılır. Kısaca hükümeti inşa eden siyasi partilerin değişen ideolojileri ekonomilerde konjonktürler meydana getirecektir⁴ (Hibbs, 1977: 1467-1487; Frey & Schneider, 1978: 243-251). Yukarıda bahsedilen politik iş döngüsü teorisinde, hükümetlerin vergi ve harcama eylemlerinin, yeniden iktidara gelebilme girişimlerinin önemli bir kısmını oluşturduğu görülmektedir. Yani görev süreleri boyunca farklı politikalar uygulayabilen devletler politikalarını seçim sürecine yakın şekilde ayarlamaları mümkündür. Hükümetler görev sürelerinin başlarında vergi oranlarını artırma veya vergi yükünün dağılımını değiştirme eğilimindedirler. Çünkü bu politika değişikliğinin vatandaşlar tarafından diğer seçim dönemine kadar unutulması beklenir. Aynı zamanda görev süreleri boyunca kamu harcamalarını da artırma eğiliminde olacaklardır. Bu nedenlerden ötürü politikacılar vergi politikalarını uygularken eylemlerinin zamansal boyutunu dikkate almak zorundadır (Peters, 1991: 11).

Politik karar alma sürecinde etkili olan seçmenler, siyasi partiler, baskı grupları ve bürokratlar *Kamu Tercihi Teorisindeki* fayda maksimizasyonu prensibinden dolayı kendi çıkarlarını maksimize etme yönündeki politik tercihleri kullanırlar. Burada seçmen grup vergi muafiyeti, vergi indirimi ve en fazla kamu hizmeti sağlayan veya taahhüt eden siyasi partiyi tercih ederken, siyasi partilerde oy sayısını artıracak programları seçmenlere sunarken her ikisi de fayda maksimizasyonu prensibi gereği bu şekilde davranır. Vergilendirme üzerindeki bu siyasi etkileri minimum düzeye indirmek için bazı kuramcılar tarafından merkez bankalarına benzeyen özerk vergi otoritelerinin kurulması tavsiye edilmiştir. Aynı zamanda Avrupa Birliği gibi bazı ülkelerde devletlerin borçlanmasına yasal ve anaysal düzenlemeler sayesinde bir sınır getirilmiş ve bu durum vergi oranlarının gerekli olduğu zamanlarda yükseltilmesinde hükümetlerin stratejik davranmasını (gelecek seçim kaygısı) engellemiştir (Ertekin,

⁴ Partizan modellere de rasyonel beklentiler Alesina (1987) tarafından dâhil edilmiştir (Persson & Tabellini, 2000: 426).

2015: 215). Ayrıca siyasi partiler iktidara gelebilmek veya iktidarda kalabilmek yani oylarını maksimize edebilmek için vergi politikalarından daha çok kamu harcamalarını artırmayı tercih ederler. Çünkü vergiler vatandaşlar için bir maliyet unsurudur ve iktidara gelebilmek veya tekrar seçilmek isteyen siyasi partiler kolay kolay vergileri artırmayacaktır.

1.2.3. Uluslararası Etkiler ve Vergilendirme

Sanayileşmiş demokratik toplumların ve ekonomilerinin dışı açıklığı arttıkça, diğer bütün ülkelerin ve uluslararası örgütlerin eylemlerinin ülkelerin iç politikaları üzerinde giderek artan bir etkiye sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca uluslararası vergilendirme bağlamının oldukça önemli olduğu ve neredeyse ülkelerin iç vergi politikalarını belirlediği de düşünülmektedir. Vergi politikaları da dâhil olmak üzere ülkenin iç ekonomi politikalarını, olası uluslararası kaynaklarını ve uluslararası sonuçlarını da dikkate almadan düşünmek neredeyse imkânsız hale gelmiştir (Peters, 1991: 19). Çünkü küreselleşme olgusu sosyal, ekonomik, kültürel, siyasal vb. bütün alanlarda etkisini gösterdiği gibi, vergileme alanında da etkisini göstermiştir. Hem siyasi hem de mali perspektiften ulus devletlerin sahip olduğu uygulama kabiliyetleri onların egemenlik güçlerini belirlemektedir. Vergileme gücü de ülkelerin mali yönden sahip oldukları egemenlik yetkisini etkin ve doğrudan kullandıkları araçlar arasında olduğu bilinmektedir. Vergilendirmedeki bu yetki gücü ise bağımsız bir devletin önemli belirtilerinden biridir (Özpençe & Özpençe, 2007: 2). Ancak küreselleşmeyle birlikte üretim şekillerinin uluslararası boyut kazanması, serbestleşen ve buna bağlı bir şekilde bütünleşen sermaye piyasası, piyasalarda ise rekabet baskısının giderek artması ulus devletin niteliğinin değişmesine yol açmıştır (Tokatlıoğlu, 2005: 76).

Küreselleşme ile beraber verimli ve etkin kamu hizmetleri sunmayı esas alan *düzenleyici ve denetleyici devlet anlayışı* kabul edilerek devletin görev tanımlaması yeniden yapılmış ve müdahaleci devlet yaklaşımı terkedilmiştir (Saygılıoğlu & Arı, 2003: 27). Özetle küresel ekonomik sistemden zarar görmek istemeyen hükümetler ulus-üstü organizasyon ve kurumlar tarafından yapılan düzenlemelere entegre olmak zorunda kalmışlardır (Alıcı, 2010: 321-324). Uluslararası sermaye hareketliliğinin ve artan ticaret hacmiyle birlikte küreselleşen dünya ekonomisinde, ülkelerin vergi politikaları ve sistemleri de değişmiştir. En etkili maliye politikası araçlarından biri

olan vergiler özellikle 1980 sonrası dönemde global sistem içerisinde etkin bir politika aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır (Klun, 2006: 7).

Vergi politikaları, vergi sistemleri ve bilhassa vergi düzenlemeleri (uluslararası düzeyde) piyasanın serbestleşmesinden ve küreselleşmeden fazla etkilenen faktörler arasındadır. Ülkeler arasında üretim faktörlerinin, mal ve hizmetlerin dolaşımının uluslararası arenada oldukça kolaylaştığı günümüz dünya ekonomisinde ülkelerin vergi sistemlerinde bu koşullara uyum sağlayacak şekilde düzenlemeler yapması kaçınılmaz olmaktadır (Owens, 2002: 15). Sermaye hareketliliğinin önemi özellikle kalkınma için yabancı tasarruf finansmanına ihtiyaç duyan gelişmekte olan ülkeler için daha da belirginleşmektedir. Fakat bu durumlar gelişmekte olan ülkeler arasında sermaye yatırımlarını çekmek için rekabetin artmasına yol açmaktadır. Gelişen finans piyasası ve sermaye hareketliliğinin artması ülkeleri vergi oranlarında indirim yapmaya ve vergi önündeki engelleri kaldırmaya zorlamaktadır (Kargı & Karayılmazlar, 2009: 22).

Küreselleşme süreci 1980'den itibaren hızlanarak devam etmiş ve sermaye hareketliliği de hızla artmış fakat bu sermayeyi vergilendirmede vergi otoriteleri önemli zorluklarla karşılaşmıştır. Çünkü uluslararası piyasada dolaşan sermaye, vergi cennetleri, transfer fiyatlandırması ve vergi rekabeti gibi çeşitli yöntemler kullanarak vergilemeden kaçarak kamu gelirlerinde ciddi ölçüde düşüşlerin yaşanmasına yol açmaktadır. Bu durum vergi sistemlerinde doğrudan vergi ağırlıklı vergi bileşiminin terkedilerek yerine ağırlıklı olarak dolaylı vergilerin benimsendiği bir vergi yapısının oluşmasına neden olmuştur (İnneci & Karabulut, 2018: 274-275). ABD gibi ekonomik güce sahip olan ülkelerin bile, ekonomilerin dışa açıklığı ve uluslararası rekabet gücünün korunması ihtiyacından dolayı dünya ekonomisine tek başına girmeyi düşünmesi artık imkânsızdır. Bundan dolayı ülkeler vergi rekabetinden olumsuz etkilenmemek için vergi politikalarını uluslararası vergileme politikalarına göre düzenlemek zorunda kalmaktadırlar. 1990'larda daha da hareketli hale gelen sermaye, vatandaşa ve işletmelere vergi avantajı sağlayamadığı durumlarda işletmelerin faaliyetlerini vergi avantajından yararlanabileceği ülkelere taşıdığı bilinmektedir. Vatandaşlar ise mali işlerini uluslararası piyasada vergi avantajından yararlanabilecek şekilde düzenleyebilirler (Peters, 1991: 19). Ülkeler uluslararası rekabet gücünü yatırım ve sermayeyi kendilerine çekmek için vergilerde muafiyet ve indirimler

yaparak veya tercihli vergi rejimleri kullanarak korumaya çalışmaktadırlar. Ancak bu türde bir rekabet durumu vergilemede adaletin zayıflamasına, reel ve finansal yatırımların yön değiştirip etkinliğin sapmasına neden olmaktadır. Ayrıca ağırlığı ve düzeyi bakımından ise kamu harcamalarının ve vergi düzeyinin yeniden belirlenme gereğinin doğması, vergi yükünün tüketim ve emek gibi (mobilitesi düşük) faktörlere kaymasına, vergilemenin uygulama maliyetlerinin artmasına yol açmaktadır (Kargı & Karayılmazlar, 2009: 24). 1980 yılından sonra ülkeler bilhassa bu indirimleri kurumlar vergisinde uygulamışlardır. Fakat gelişmekte olan ve geri kalmış küçük ülkelerde daha çok yatırım çekerek ekonomik gelişimlerini hızlandırmak için bu indirimler daha büyük oranlarda ve hızlı bir şekilde yapılmıştır. Gelişmiş ülkelerde ise indirimler küçük oranlarda ve yavaş biçimde yapılmıştır. Ancak, gerek portföy yatırımları gerekse doğrudan yabancı yatırımlar vergi oranları da dâhil daha birçok unsura bağlı şekilde tercihlerini uygulamaktadırlar. Bazı sınır ötesi vergi teşvikleri bazı ülkelere fayda sağlarken, aynı zamanda çeşitli vergi sorunları yaratarak bazı ülkelerde vergi matrahının erozyona uğramasına yol açmaktadır (Öz & Yaraşır, 2009: 5).

Genel olarak vergi rekabetini, ulus ekonomilerinin vergi politikaları uygulayarak yabancı sermayeyi kendi ülkelerine çekme çabası ve böylece ekonomik açıdan artan rekabet gücü olarak tanımlanmak mümkündür. Ancak ülkelerin uluslararası sermaye üzerinde oldukça düşük oranlı uyguladığı vergi politikalarının zararlı bir vergi rekabeti olduğu bilinmektedir (Klun, 2006: 7). Ayrıca teorik olarak vergi rekabeti kavramı ilk kez Charles Tiebout'un 1956'da geliştirdiği iktisadi bir düşüncedir (Öncel & Öncel, 2003: 5). Geniş anlamda vergi rekabeti ise; vergileme yetkisi olan devletin (yerel yönetimler, kamu idareleri, diğer idari kurumlar) uyguladığı vergi politikalarının diğer bütün devletlerde meydana getirdiği etkiler şeklinde tanımlanabilmektedir (Edwards & Rugy, 2002: 3). Vergi rekabeti hakkında vergi rekabetinin zararlı olduğu ve aslında zararlı olduğu konusunda net bir tavır içerisinde bulunulmaması gerektiğini düşünen iki görüş bulunmaktadır (Öz & Yaraşır, 2009: 8).

Vergi rekabetinin teorik çerçevesi Tiebout tarafından geliştirilen bir yaklaşımla, açıklanmaya çalışılmaktadır. Teoride göre bireyler tercih vasıtasıyla, farklı düzeylerdeki vergi ve kamu harcamaları bileşenlerinden kişilerin kendileri için en optimal olanı seçeceğinden bahsedilmektedir. Bireylerin çeşitli tercih imkânlarının olması da kamu hizmetlerini sunan devletlerin bu alandaki verimliliğini artıracaktır.

Sözgelimi federal bir hükümet yönetimindeki idareler arasında yaşanan rekabet kamu mallarının daha iyi sunulmasına olanak sağlamaktadır (Tiebout, 1956: 416-420). Ayrıca hipoteze göre mobil olduğu kabul gören emek için idareler arasında yaşanan rekabet, piyasa (serbest) ekonomisinde özel mallar arasında gerçekleşen rekabete benzetilmektedir. Kısacası yerel yönetimler (idareler) bölgedeki faktörlerin (örneğin; emeğin göçü) diğer bölgelere kaymasını önlemek için idareler harcama ve vergi bileşenlerini bireylerin tercihlerine uygun olarak belirlemelidir (Stiglitz, 1994: 791). Bu bağlamda vergi rekabetiyle ilgili ortaya atılan görüşlerden biri direkt olarak zararlı olduğuna dair kesin bir tutum içerisinde olunmaması gerektiği fikrini savunanlardır. Örneğin, ülkeler tarafından uygulanan vergi oranları birbirine denk olana kadar yani eşitleninceye kadar vergi rekabetinin devam edeceği ve oranın sıfır bile olabileceği düşünülmektedir. Yani ülkelerin refahlarını artırmak için ek yatırımları ülkelere çekmek amacıyla vergi oranlarına başvurmayacakları ve bunun neticesinde ülkelerin refahlarını artırmak için vergi rekabetine girmeyecekleri ileri sürülmektedir (Roin, 2001: 554-564). Bununla birlikte Roin' e göre, vergi rekabeti ülkelere ekonomik açıdan bakıldığında kamusal mallar perspektifinden de fayda sağlayacaktır. Ona göre vergi rekabeti hem rekabetçi ülkeler hem de dünya ekonomisi açısından refah artışına katkı sağlamaktadır ve toplamı negatif olan bir oyun değildir (Dagan, 2002: 22). Kısacası farklı düzeydeki vergi-kamu hizmeti bileşenleriyle mükelleflere daha fazla tercih sunulacağı ve böylece artan tatmin düzeyiyle etkinliğin sağlanacağı düşünülmektedir. Fakat ortaya atılan bu vergi rekabeti modeli sadece yerel idareler açısından düşünüldüğünden söz konusu uluslararası rekabet olduğunda ise modelin çok fazla eleştiriye maruz kalması da kaçınılmazdır (Cullis & Jones, 1998: 297).

Bir diğer görüş vergi rekabetine olumsuz yönde yaklaşmakta yani zararlı olduğunu iddia etmektedir. En azından bazı ülkeler açısından vergi rekabetinin yıkıcı etkilerinin olabileceği ancak ülkelerin uyumlaştırılmış vergi sistemleri sayesinde ise ülkelerinin tamamının refahının artacağı düşünülmektedir. Slemrod tarafından vergi rekabeti *yıkıcı vergi korumacılığı* olarak ifade edilmiş ve zarara katlanan ülkelerle vergi cenneti ülkelerin kazançlarının toplamı negatif olan bir oyun yani sıfır toplamlı olacağı ifade edilmektedir. Ülkeler için zararlı olan vergi rekabetinin neden olduğu olumsuzlukları engellemek amacıyla kurumlar vergisinin uyumlaştırılması gerektiği düşünülürken şayet ülkeler yabancı sermaye çekmeyi isterlerse de indirimleri vergi

oranlarında yaparak sağlamaktansa yatırım alanında indirimler uygulayarak yapmaları gerektiğini belirtmektedir (Slemrod, 1995: 484-486). Nitekim kamu hizmetlerinin vergi rekabetiyle devletler tarafından daha verimli sunulmaya itileceği düşünülse de, global düzeydeki yatırımların optimal dağılımdan saptırmasının etkinliği bozduğu; etkin şekilde vergilendirilmediğinde sermayenin ise vergi yükünün hareketli olamayan emek faktörünün üzerine kaymasına yol açarak vergi karmasının değişeceği ifade edilmektedir. Bu durumdan uluslararası ekonomide vergi gelirlerinin paylaşımının etkilenip adaleti bozacağı düşünülmektedir. Bu değerlendirmelerin diğer yandan, vergi rekabetinin belli bir hükümet boyutunda demokratik açıdan bireylerin sahip olduğu farklı talep bileşenlerini yansıtmasına olanak sağlayacağından demokrasi prensibiyle dengelenmesi gerektiği de düşünceler arasındadır (Avi-Yonah, 2000: 28-51). Yine OECD'nin bu konudaki görüşü diğer ülkelerin vergi bileşiminin değişmesine veya vergi tabanının azalmasına mecbur bırakan vergi rekabetinin onaylanabilir olmadığı yönündedir. Aynı zamanda vergi rekabeti hakkındaki öneri ve görüşlerini 1998'de yayımladığı raporda pozitif etkileri olduğu kadar uygulanan vergi politikalarının başka ülkeler üzerinde negatif (zararlı) etkilerinin de olduğu şeklinde vurgulanmaktadır. Ayrıca bu raporda vergi rekabetinin zararlarını önlemek veya minimize etmek için bilgi paylaşımının ve ülkeler arasında düzenlemelerin (çok taraflı) yapılması gerektiği vurgulanmaktadır (Weiner & Ault, 1998: 601-602). Ayrıca OECD ülkeleri vergi rekabetini önleme ve vergi gelirleri azalan diğer ülkeler konusuyla ilgilenmeyenler ki bunları vergi cennetleri şeklinde nitelendirirken, bu rekabetin yayılmasına katkı sağlayarak tehlike altında olan ülkeleri bu sebeple birlikte hareket arzusıyla *tercihli vergi rejimleri uygulayan* ülkeler şeklinde nitelendirmektedir (OECD, 2000: 13-14). Bu şekilde bir ayrımın yapılmasının nedeni, damgalanan vergi cenneti ülkelerinin üstünde uluslararası arenada bir baskı oluşturarak anlaşmalara (çok taraflı) taraf olmalarını sağlamaya çalışmaktır (Kargı & Karayılmazlar, 2009: 25). Bu stratejinin olumlu sonuçları 2000 yılında *potansiyel zararlı vergi rejimleri* tablosundaki birçok ülkenin listede yer almaması ile görülebilmektedir (OECD, 2004: 7-14).

Ayrıca ulus ekonomilerinin etkisinin azalarak yerini *çok uluslu ekonomilere* bırakması küreselleşme etkisinin daha fazla hissedilmesine neden olmuştur. Sayıca artan çok uluslu firmalar global ölçekteki üretimlerinde maliyetlerini minimize edip karlarını artırmak için vergi avantajları sağlayan ülkeleri tercih etme eğilimindedirler.

Bu durum ülke ekonomilerinde istihdam düzeyini ve milli gelirlerini artırmak isteyen gelişmekte olan veya geri kalmış ülkeleri dış kaynağı çekmek için vergi indirimleri, vergi teşvikleri gibi yöntemler kullanarak rekabet avantajı sağlamaya sürüklemektedir. Bu süreçte vergi oranlarının, yüklerinin ve vergi türlerinin de etkilenecek değişime uğradığı bilinmektedir (Doğan & Kabayel, 2016: 150). Aynı zamanda bu şirketlerin dünya çapında kazandığı kurum karlarını düşük düzeyde vergi yükü olan ülkelere kaydırmak istemeleri, düşük düzeyde vergi yükü olan ve uluslararası sermayeyi kendi ülkesine çekmeyi amaçlayan ülkelerin uluslararası arenada kabul edilen transfer fiyatlaması metotlarını benimsememesine yol açabilmektedir. Nitekim gelişmekte olan bazı ülkelerde 1960 döneminde uluslararası yatırımları çekmek için transfer fiyatlaması yönlendirmelerine olanak sağlayan düzenlemelere vergi sistemlerinde yer verilmiştir (Borkowski, 1997: 322).

Uluslararası piyasada üretim faktörleri olan emeğin, teknolojinin ve sermayenin hareketliliği, bu üretim faktörlerinden elde edilen gelirlerin kim tarafından ve nasıl vergilendirileceği sorununu da birlikte getirmiştir. Bu sorunlar arasında bilhassa çifte vergilendirme (uluslararası), vergi cennetleri, kıyı (offshore) bankacılığı, elektronik ticareti (e-ticareti) vergilendirebilme, transfer fiyatlandırması, spekülasyon finansal hareketlerin vergilendirilmesi ve vergi rekabeti gibi önemli global vergi sorunları yer almaktadır. Elbette ki ortaya çıkan bu global sorunların uluslararası kuruluşlarca yürütülen çalışmalarla minimize edilmesi ya da ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Özpençe & Özpençe, 2007: 11). Bu doğrultuda hareket eden kuruluşlardan biri olan Avrupa Topluluğu da vergi rekabetinin zararlarını önlemek için özellikle üye ülkeleri tarafından alınan vergileri (bilhassa KDV ve tüketim vergileri gibi ticari vergileri) uyumlu hale getirmeye çalışmaktadır (Puchala, 1984: 1-5). Sağlanmaya çalışılan bu uyum ise, hiçbir ülkenin vergi sistemini manipüle ederek haksız bir ekonomik avantaj elde etmesini önlemek amacıyla tasarlanmıştır. Komisyonun başlıca hedeflerinden biri de, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının önündeki tüm engelleri ortadan kaldırmanın yanı sıra ülkeler arasında adil bir vergi rekabetinin teşvik edilmesi ve vergilendirmenin uyumlaştırılması hedeflerine doğru atılmış önemli bir adımdır (Pearson & Smith, 1988: 29). Yine küresel vergi sorunlarından biri olan uluslararası çifte vergilendirme önlendiğinde adaletli bir vergilendirme, ayrımcılığın engellenmesi, devletler arasında vergi gelirlerinin paylaşımı, ekonomik gelişme ve kalkınmaya olanak sağlanması vb.

menfaatler elde edilmektedir. Bu menfaatleri sağlayabilmek için çifte vergilendirmeyi önlemek veya ortadan kaldırmak amacıyla alınan tedbirler arasında uluslararası anlaşmalar ve vergilemenin tekniğiyle alakalı (başlıca şekilleri matrahtan indirim, mahsup ve istisna yöntemi) alınan tedbirler yer almaktadır. Yani uluslararası bir sorun olan çifte vergilendirme ülkeler arasında iki ya da çok taraflı imzalanan uluslararası anlaşmalarla giderilmeye çalışılmaktadır. Ancak dünya ticaretine yön veren ülkelerle çok uluslu şirketlerin çıkarlarının çatışması bu sorunun net bir şekilde çözülmesini engellemektedir (Terzi, 2017: 82-83).

1.3. Kalkınma, Modernizasyon ve Vergi Sistemleri

Devletlerin temel fonksiyonlarını yerine getirebilmek için gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaları sonucunda vergi tahsil etme gereksinimi ortaya çıkmıştır (Eren vd., 2018: 2). Ekonominin doğasının ve yapısal özelliklerinin vergilendirme kabiliyetini ve ayrıca uygulanabilecek vergi türlerini etkilediği düşünülmektedir. Vergilendirme ve kalkınmaya ilişkin perspektiflerden biri olan standart ekonomik yaklaşım, ekonomik değişimin vergi sisteminin gelişimini nasıl etkilediğine odaklanmaktadır. (Besley & Persson, 2013: 53). Örneğin gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerin kamu gelirleri/GSMH oranı düşüktür ve bu vergi sistemlerinin önemli bir yapısal özelliğidir. Milli gelirin yani ülkelerin büyüme oranının düşük eğilim izlediği bu ülkelerde düşük milli gelir yeterli miktarda vergi geliri tahsil edilmesine engel olmaktadır. Bununla beraber geri kalmış ülkelerde devletin vergi tahsil etme ve bireylerin vergi ödeme kabiliyetiyle bağıntılı olan vergi kapasitesi ve vergi gayreti (kapasitenin kullanım düzeyini gösteren) oldukça düşüktür (Ataç, 1999: 282). Bahsi geçen ülkelerde tam olarak kullanılamayan vergi kapasitesine etkin bir şekilde çalışmayan vergi yönetimi, zayıf vergi dairesi ve iktisadi koşullarına uygun olmayan vergi yasaları engel teşkil etmektedir (Demircan, 2003: 107).

Yukarıda bahsedilen standart yaklaşıma göre vergi sistemindeki değişiklikler yapısal değişimi yansıtmaktadır. Örneğin, kayıt dışı sektörün azalması vergi ağının genişlemesini, daha büyük firmaların büyümesi de uyum için bir aracın yaratılmasını ve finans sektörünün genişlemesi ise vergilendirmeyi kolay hale getiren şeffaf muhasebe prosedürlerini de teşvik etmektedir (Burgess & Stern, 1993: 822). Aynı zamanda gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerin iktisadi yapılarının vergi yapılarını dikkate değer ölçüde etkilediği ve kalkınma süreci tamamlanana kadar dolaysız ve

dolaylı vergi türlerinin oluşturduğu vergi bileşiminin⁵ değiştiği ifade edilmektedir. Böyle ülkelerde, gelir üzerinden tahsil edilen vergi paylarının düşük olmasının dolaysız vergilerin iktisadi büyüme üzerindeki pozitif etkilerini azalttığı düşünülmektedir. Bunun nedeni olarak bu ülkelerde dolaysız vergi tahsil edilmesine vergi idaresinin ve bireylerin gelir düzeyinin elverişli durumda olmaması gösterilmektedir. Bu çerçevede gelişmekte olan toplumlar açısından vergi sistemini devletlerin yeterli ve sağlıklı gelir kaynaklarına erişimini sağlayacak yaygın ve adil bir düzene ulaştırmak önem arz eden bir konudur (Demircan, 2003: 107).

Şüphesiz ki standart ekonomik yaklaşımın vergi sisteminin ekonomi üzerindeki etkisini de analiz ettiğini söylemek mümkündür (Besley & Persson, 2013: 53). Tarihsel süreçte kamu harcamalarının finansmanında bir araç olarak kullanılan vergilemenin konusu aynı zamanda iktisadi büyümeyi ve tasarrufu teşvik etmek, kaynak dağılımını düzeltmek gibi diğer ekonomik ve sosyal gayeler için de kullanılmaktadır (Eren vd., 2018: 2). Yani vergilerin bir ülkenin üretim faktörlerinin fiyat ve gelirlerini, üretilen hizmet ve malların düzeyini dolaylı ya da doğrudan etkilemeleri mümkün olmaktadır. Kalkınma aracı olan vergileme konusunun gelişmekte olan ülkelerde kaynak dağılımı üzerinde ve tasarruf düzeyinin belirlenmesinde etkisini görmek mümkün olmaktadır (Abdiyeva & Baygonuşova, 2016: 59). Özetle vergiler yatırımlar, tasarruflar, finansal piyasalar, emek arzı, deflasyonist ve enflasyonist süreç gibi bir dizi ekonomik durum üzerinden ülkelerin kalkınma süreçlerini etkiler (Durkaya & Ceylan, 2006: 80-82). Öte yandan ülkelerin vergi sistemlerinin çok iyi bir şekilde tasarlanması ise vergilerden kaynaklanan verimlilik kayıplarını minimum düzeye indirebilir ve hatta içsel büyüme modellerinde büyüme oranını bile artırabilir (Barro & Sala-i-Martin, 1992: 660). Yani aslında vergi gelirlerinin kamu mallarına ve ekonomiyi daha verimli hale getirecek yatırımlara harcanabileceği düşünülmektedir (Barro, 1990: 122-124). Aynı zamanda vergi sisteminin etkin bir şekilde uygulanarak, iktisadi büyümenin sağlanmasında, bütün gelirler için uygulanabilir optimum düzeydeki vergi oranlarını kapsayan bir vergileme politikasının tayin edilmesi gerekmektedir. Etkinliği artırılacak vergi idareleri vasıtasıyla vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılması da kamu

⁵ Fransa'da 8 kişiden 1'i, ABD'de 3 kişiden 1'i gelir vergisi yükümlüsü iken, Venezuela ve Şili'de 100 kişiden 1'i, Arjantin'de 60 kişiden 1'i, Brezilya'da ise 200 kişiden biri ve Peru'da da 2000 kişiden 1'i gelir vergisi yükümlüsüdür (Demircan, 2003: 114).

açıklarında gerilemeye yol açabileceği gibi vergi kaçakları ve kayıplarını da azaltarak iktisadi büyümeyi pozitif yönde etkilemesi mümkündür (Demircan, 2003: 107). Standart ekonomik yaklaşımın aynı zamanda yönetim ve uyum konularına da dikkat çektikleri görülmektedir (Slemrod & Yitzhaki, 2002: 1463-1465). Etkili yönetim merceğinden son deneyimlere bakan Bird şu gözlemİ yapmaktadır: *dünyadaki en iyi vergi politikası etkili bir şekilde uygulanamadığı takdirde pek bir değeri veya önemi yoktur* (Bird, 2004: 134).

Yoksul veya geri kalmış ekonomilerde vergi gelirlerinin yaklaşık olarak üçte ikisinin gelir vergilerinden çok ticaret vergileri gibi dolaylı vergi gelirlerden (ve senyorajdan) elde edilmektedir. Ancak gelişmiş ülkelerde bu rakamın yaklaşık olarak üçte ikisi doğrudan vergilerden elde edilirken, bu gelirlerin büyük kısmını kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik ödemelerinin oluşturması da vergi yapısının da kalkınmada ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır (Burgess & Stern, 1993: 819-820). Kalkınma sürecinin başlarında vergi yapısının daha çok doğrudan vergilerden oluşarak toplam vergi gelirleri içinde doğrudan vergilerin payının yüksek olduğu ancak geçiş toplumu seviyesinde ise bu oranın azaldığı ve nihayet modern toplum seviyesinde ise yeniden artış gösterdiği ifade edilmektedir. Diğer taraftan, etkin ve düzgün işlemeyen bir vergi dairesinin olduğu geçiş toplumu evresindeki ülkelerde, doğrudan vergilerin tahsilinde ve denetimindeki problemler dolaylı vergi gelirlerinin payını artırmaktadır. Sonuç olarak geçiş toplumu evresindeki ülkelerde toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının doğrudan vergilerden daha yüksek hale geldiği ifade edilmektedir (Cural & Çevik, 2015: 132). Ancak bir ülke ekonomisinde vergi yapısı ne kadar önemli olursa olsun, ekonomik kalkınmanın mekanik bir şekilde vergilendirmede artışa dönüşmesinin zor olduğu düşünülmektedir. Çünkü hızlı bir şekilde büyüyen ekonomiler arasında yer alan Hindistan ve Çin gibi ekonomilerde bile, vergi gelirlerinin GSYİH'deki payının daha yüksek düzeyde olması için devletin kararlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Örneğin, muafiyetlerdeki artışlara rağmen Hindistan'da gelir vergisi gelirinin 1986'dan bu yana GSYİH'nin yaklaşık %0,5'ini oluşturarak sabit bir trend izlediği ifade edilmektedir (Piketty & Qian, 2009: 54).

Özetle standart ekonomik yaklaşım ekonomik kalkınma ve vergileme arasında aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi çift yönlü bir ilişki önermektedir.

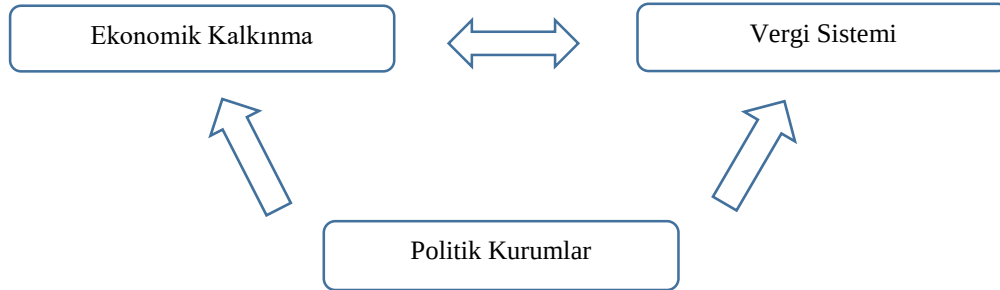
Şekil 1. 1: Standart Yaklaşım



Vergilendirmenin kapsamının gelir ve katma değer vergisi gibi geniş tabanlara genişletilmesi, ancak uyum yapılarına yapılan yatırımlarla birlikte gerçekleştirilirse mümkündür. Yönetim ve uyum konusuna merkezi bir rol verilsin ya da verilmesin, standart ekonomik yaklaşımdaki çalışmaların çoğunda içsel hükümet davranışına çok az yer verildiği görülmektedir (Besley & Persson, 2013: 54-55). Buna karşılık, Brewer (1989) gibi vergi sistemlerinin nasıl geliştiğine dair tarihsel açıklamalar yapanların, hükümetlerin davranışlarına ve vergileri artırma güdülerine büyük önem verdikleri bilinmektedir (Bräutigam, Fjeldstad & Moore, 2008: 7-9; Dincecco, 2011: 26). Bu yaklaşımın önemli ilk özelliği, vergilendirme ve kalkınma analizinde sadece ekonomik faktörlere değil aynı zamanda politik faktörlere de önemli kilit roller vererek standart yaklaşımı güçlendirmesidir (Persson & Tabellini, 2000: 1-2). Bu da, kalkınmanın nasıl ilerlediğini anlamak, neden bazı ülkeler zayıflarken diğerlerinin geliştiğini açıklamak için siyasi dürtüleri merkezi olarak gören modern kalkınma araştırmalarının itici gücüyle uyumludur. Yine bu yaklaşıma göre mali kapasiteye yapılan yatırımların itici güçleri arasında siyasi kurumların yapısı ve siyasi istikrarsızlığın boyutunun yer aldığı düşünülmektedir. Vergilendirme gücündeki değişiklikler, güçlü bir devlet inşa etmede ortak siyasi çıkarlar oluşturan koşulları (örneğin, dış çatışma tehditleri) da yansıtabilir. Ayrıca hükümet, gelişmiş bir vergi sistemi aracılığıyla ekonomide daha büyük bir paya sahip olduğunda, sömürücü rolünün tamamlayıcısı olarak ekonomide üretken bir rol oynamak için daha güçlü motivasyonlara sahip olmaktadır. Açık örnekler arasında yüksek getirili altyapı projeleri inşa etmek ve ekonomideki kayıt dışılığın boyutunu azaltmak için hukuk sisteminin geliştirilmesi yer almaktadır. Böyle bir tamamlayıcılık, vergilendirme ile kalkınma arasında standart teknokratik hükümet görüşünün ötesine

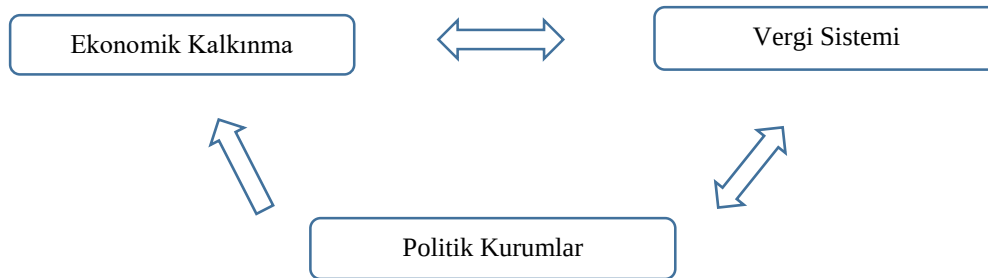
geçen verimli bir döngü yaratabilir. Bu bahsedilen özelliklerin her ikisi de aşağıdaki şekilde olduğu gibi analize dâhil edilmiştir (Besley & Persson, 2013: 55).

Şekil 1. 2: Besley & Persson Yaklaşımı



Migdal gibi kalkınma akademisyenleri tarafından, pek çok devletin geniş tabanlı vergileri uygulamaya devam edememesinin nedeni olarak ülkelerin devlet yapılarının zayıf olması ve bunun da zayıf devlet yapılarının varlığını sürdürmelerinin anahtarı olarak görüldüğü belirtilmektedir (Migdal, 1988: 3-9). Ayrıca siyaset bilimciler ve sosyologlar bazen vergilendirmenin ekonomik ve politik değişim için bir katalizör olabileceğini savunarak vergilendirmenin kalkınma üzerindeki rolünü daha da ileri götürmektedirler. Bu görüş, siyasi kurumların genişleyen bir vergi sistemine yanıt verdiğini gösteren aşağıdaki şekilde gösterilmektedir. *Temsil olmadan vergilendirme olmaz* şeklindeki eski Amerikan atasözü, şeffaflık ve temsil taleplerinin, vatandaşlar ve devlet arasında aslında bir *mali sözleşme* içinde güçlü bir mali devlet inşa etme ihtiyacının bir parçası olarak inşa edildiği bu tür bir düşüncenin canlı bir örneğidir. (Besley & Persson, 2013: 56-57).

Şekil 1. 3: Genişletilmiş Yaklaşım



Ayrıca bir ekonominin daha iyi bir vergi idaresi sistemine sahip olması, vergi mükelleflerinin uyumlarını iyileştirmeye teşvik ederek o ekonominin vergi gelirlerini artıracaktır. Etkin ve *modernleştirilmiş* bir vergi idaresi sisteminin kurulması, vergi

mükelleflerinin uyumunu iyileştirmenin ve dolayısıyla vergi kapasitesini artırmanın bir yolunu sunmaktadır (Kurniawan, 2018: 1). Demokratikleştirme sürecinde etkili olan yurtiçi faktörler olarak hükümet kurumlarının gücü, yapısı ve şeffaflıkları, sivil toplum, ekonomi, seçimler, demografi, coğrafya ve basın şeklinde kabul edildiğinde, vergilendirmenin demokratikleşme ve demokrasi üzerinde üstelendiği rolü dolaylı bir şekilde de görülebilmektedir. Vergi, gerekli olan kamusal malların üretilmesi ve bu üretilen malların finansmanının sağlanmasındaki durumu ve devlete finansal kaynak oluşturması bakımından ekonomik bir unsurdur. Bununla birlikte yürütülmesinde sorun teşkil etmeyen bir vergilendirme politikası da ekonomik kalkınmayı özendirici olacaktır (Zengin, 2014: 22). M. Lipset'in ifadelerine göre zengin olan ülkeler, fakir olan ülkelere kıyasla daha hızlı bir şekilde demokratikleşmektedirler. Ancak ortaya çıkan bu tartışmanın ilk zamanlarında demokratikleşmenin mi ekonomik kalkınmaya ya da kalkınmanın mı demokratikleşmeye sebep olduğu tam olarak anlaşılamasa da günümüzde ekonomik kalkınmanın demokrasi düzeyinin gelişmesine yol açtığı açıktır (Inlehart & Welzel, 2009: 9). Aynı zamanda ödediği vergiler karşılığında kendisinin sahip olduğu hakların farkında olan bireylerin talep ettiği politik şeffaflık da demokrasi kültürünün önemli bir unsurudur (Zengin, 2014: 22).

2. BÖLÜM

VERGİLEME-DEMOKRASİ İLİŞKİSİ: TEORİK VE TARİHSEL PERSPEKTİF

2. 1. Teorik ve Kavramsal Çerçeve ve Hipotezler

Çalışmanın bu bölümünde vergileme ve demokrasi ilişkisine dair kavramsal çerçeve, teorik görüş ve öneriler açıklanmaktadır. Mali sözleşme yaklaşımı ve vergi türlerinin demokrasiyle olan ilişkisini ele alan teorik öneriler çerçevesinde çalışmanın hipotezlerine de yer verilmiştir. Ardından tarihsel perspektiften ülke deneyimlerine yer verilerek vergileme-demokrasi ilişkisinin eski çağlardan Batı demokrasilerine ve günümüze kadar uzanan tarihsel gelişimi ifade edilmiştir. Bu değişkenler arasındaki ilişkinin eski çağlarda ve batı demokrasilerindeki gelişiminden bahsedildikten sonra Türkiye’de vergileme ve demokrasi ilişkisinin Osmanlı dönemi, Cumhuriyet dönemi ve günümüzdeki gelişimine yer verilmiştir.

2.1.1. Teorik ve Kavramsal Çerçeve

Üzerinde uzlaşıya varılmış tek bir tanıma sahip olmayan demokrasi kavramının kökenine inildiğinde anlam olarak halkın egemenliğini ifade ettiği anlaşılmaktadır. Ayrıca tek tür bir halk egemenliği tarzından bahsetmekte imkânsızdır. Demokrasiyi basit bir şekilde tanımlamak gerekirse, yetkiyi kullanacak kişilerin kullanacakları güç ve alanların seçimidir (Vanhanen, 2003: 27). Devletin yetkiden nasıl faydalanacağı ve yetki üzerinde ne şekilde bir kontrol sağlayacağı biçimindeki tanımlama ise anayasal bağlamda bir demokrasi tanımıdır (Welzel, 2007: 400).

Sartori’ye göre, demokrasinin iktidarın doğasından bağımsız olarak ele alınması gerekmektedir ve iktidarın güç ilişkilerinin sınırlayıcı bir ilke olarak öne çıktığını vurgular. Ona göre eğer yönetim arayışı iktidar mücadelesine dönüşürse, bu durumda demokrasi kaybedecektir. Sartori, demokrasinin gelişimini güçten ziyade hukukun güçlenmesine ve iktidar ile halk arasındaki ilişkilerin karşılıklı olmasına bağlar. Bu unsurlar, güce sahip olan iktidarın sınırlandırılmasını sağlar. Bu nedenle, yönetim ilkesi tek taraflılıktan çok boyutluluğa doğru değişim geçirir (Sartori, 2011: 42).

Schumpeter’in tanımlamasıyla ise demokrasi, siyasal karar alma süreciyle kendini gösteren ve seçmen grubun oyları vasıtasıyla rekabet ederek bir mücadele

içerisinde oldukları ve bu süreçlerle meydana gelmiş kurumsal bir mukavele (sözleşme) dir (Schumpeter, 2010: 313-314). Aslında demokrasinin burada özel kurumlarıyla incelendiği görülmektedir. Bu kurumlar ise yönetim şekli demokrasi olan bir devlette sağlanmış olması gereken, eşit ve adil seçim süreci, seçmenler karşısında hesap verebilir siyasetçiler ve özgürlüktür.

Yapılan diğer bir demokrasi tanımı ise, sivil özgürlükler, haklara katılım ve sosyal mücadele gibi asgari üç niteliği yapısında bulunduran toplumsal bir mekanizma olarak demokrasiyi ifade etmektedir (Dahl, 1998: 37-86). Başka bir bakış açısıyla demokrasi *yöneticilerin, yaptıklarından dolayı, seçimle gelen temsilcilerin rekabeti ile iş birliği yöntemiyle dolaylı bir şekilde hareket eden bireyler tarafından, kamusal sektörde sorumlu olarak görüldükleri bir yönetim şekli*'dir. Görüldüğü gibi, Dahl, demokrasiyi yalnızca seçimlerin varlığıyla sınırlandırmak yerine, poliarşi kavramı aracılığıyla siyasal özgürlükler boyutunu da bu sürece dâhil etmiştir. Ancak bazıları, Dahl'ın bu yaklaşımını hâlâ yönetsel minimalist demokrasi tanımının bir parçası olarak değerlendirmektedir (Schmitter & Karl, 1991: 76-81).

Demokrasiye farklı bir bakış açısı kazandıran Abraham Lincoln'ün halkın, halk için, halk tarafından yönetimi şeklindeki yaptığı tanımlama da önemli kabul edilir. Bu tanımla 'halk için ve halk tarafından yönetilme' gibi farklı iki demokrasi anlayışını ortaya çıkarmaktadır. Özetle bu tanımlamada yönetime yaygın bir şekilde halkın katılımı ile halkın yönetimde çıkarlarının olması gerektiği savunulmaktadır (Heywood, 1999: 70).

Nitelikli bir demokrasi ise bir sistemin hesap verebilirliğini, temsil gücünü ve katılım gibi demokratik ölçütleri ne kadar karşıladığıyla ilgilidir. Nitelikli demokrasi kavramı sayesinde, belirli demokratik ilkeler ışığında siyasi rejimin bu prensiplere uygunluğu değerlendirilerek demokrasinin kalitesi belirlenebileceği ifade edilir (Lijphart, 2011: 17-18). Nitelikli demokrasi, siyasi sistemin niteliğine ve özelliklerine odaklanır. Morlino tarafından yüksek niteliklere sahip demokrasi kavramı üç farklı boyutta incelenir. Bunlar politikaların içeriği ve rejimin yapısı, politik bir sistem olarak demokrasinin işlevselliği ve devletin yürütme faaliyetlerinin sonuçlarıdır. Bu boyutlar vatandaşların taleplerini dikkate alır bir şekilde hukukun üstünlüğü, rekabetçi seçimler, katılım, kurumların ve seçilmişlerin hesap verebilirliği, eşitlik ve özgürlük gibi önemli temel unsurlarla desteklenir (Morlino, 2009: 3-9).

Sadece özgür seçimlerin yapıldığı tek boyuta sahip demokrasi tanımlamalarının yanı sıra sivil özgürlüklerin de dâhil edildiği iki boyutlu demokrasi yaklaşımlarından bahsetmek mümkündür. Aynı zamanda diğer bir tanımlama ise nitelikli demokrasi kavramıdır. Nitelikli demokrasi ise, demokratik ilkelere dayanan, meşru ve görece istikrarlı bir yapıya sahip olan yönetim şekli olarak ifade edilebilir. Bu sistem, serbest ve rekabetçi seçimler, siyasi katılım, siyasal eşitlik ve siyasal hesap verilebilirlik gibi temel unsurları içerdiği söylenebilir. Yine bu sistemde vatandaşların siyasal ve sosyal sürece aktif şekilde katılması gerektiği gibi yöneticilerin de hukuk kurallarına uyması ve vatandaşların taleplerine karşı duyarlı olması gerekebilir.

Farklı güç kullanma alanlarına da sahip olan devletler bu alanlardan biri olan vergilendirmeyi hiç şüphesiz kullanmaktadırlar. Vergilendirme, istikrarlı bir ülke ekonomisinin, adaletli bir gelir dağılımının ve kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla vatandaşlardan cebren (zor) tahsil ettiği geliri devletin, toplumun ortak kullanım sahasına doğru aktarmasıdır (Brennan & Buchanan, 2000: 134; Mutascu, 2011: 343; Baskaran, 2014: 287). Yani vergilemenin devletlerin yeteri kadar gelir elde edebilmek için kullandıkları ayrıcalıklı, devletlere has bir güç olduğu ifade edilebilir.

Kökleri Montesquieu'a kadar uzanan demokrasi ile vergileme düzeyi arasındaki ilişki Montesquieu tarafından ılımlı (itidal) devletlerin ağır vergi yükleri karşısında ödülllerinin özgürlük olduğu, aksine baskıcı bir rejimle yönetilen devletlerin ise daha az vergiler ödemelerinin neticesinde özgürlüklerinden ödün verildiği düşünülmektedir (Montesquie, 1989: 221). İlkesel çerçevede bakıldığında, vergi kavramı vatandaşlar tarafından ödenmek istenmeyen ve devletler tarafından arttırıldığında tepki gösterilen bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bireyler bir tek vergi yüklerine konsantre olurlar. Fakat toplum üzerinde devletlerin olası yıkıcı etkilerini yavaşlatmasından dolayı devlet ve toplum arasında oluşması muhtemel olan bu çatışmayı yok edebilecek yegâne siyasi sistem demokrasidir (Ross, 2004: 234). Yine Huntington'un da benzer tespit ve ifadelerde bulunduğu görülmektedir. Ona göre, vatandaşlar tarafından vergilemenin düşük düzeylerde talep edilmesinin alternatif maliyeti temsiliyetin daha az olmasıdır. Yani başka bir ifadeyle, daha düşük düzeyde vergileme daha zayıf bir temsiliyetin talep edilmesi anlamına gelmektedir (Huntington, 1991: 65). Bu ifade ve görüşler çerçevesinde vergilemeden demokrasiye doğru bir ilişkinin varlığından söz etmek mümkündür (Demirkılıç vd., 2023: 463).

Gelişmiş demokrasilerde vergilendirmeye dair kararların, vatandaşlar ile devlet arasındaki mali pazarlık sürecinin bir sonucu olduğu da düşünülmektedir (Brautigam, 2008: 12). Artan kamu harcamalarını finanse etmeyi arzu eden devletler farklı türde vergiler uygulamak isterler. Fakat vatandaşlar açısından vergiler katlanmak zorunda oldukları bir maliyettir. Bu sebeptendir ki pazarlık sürecine vatandaşlar da dâhil olarak ödemiş oldukları vergilerin kullanım alanlarını etkilemek istemektedirler. Kısacası pazarlık sürecine vatandaşların da katılması hükümetlerin mükelleflerden tahsil ettiği vergiler hakkında (nasıl toplandığı, hangi alanlarda harcandığı gibi) vatandaşlara daha çok açıklama yapmasına neden olmaktadır. Bu durum ise daha hesap verebilir ve şeffaf hükümetleri ortaya çıkararak demokrasinin gelişmesine olanak sağlamaktadır (Gür, 2014: 763). Ayrıca vatandaşlar karşısında daha hesap verebilir ve şeffaf hükümetlerin varlığı kamu politikalarının etkin şekilde üretilmesini sağlayarak ve vergi uyumunu da güçlendirerek toplumların demokratik ilerlemelerine katkıda bulunmaktadır (Prichard, 2015: 4-7). Bu çerçevede demokrasi için vergileme düzeyinin yüksek olmasının istenilen bir husus olduğu ifade edilebilir. Bununla beraber vergi gelirlerinin daha yüksek olmasında demokratik gelişmişlik düzeyi teşvik edici bir faktördür. Yukarıdaki ifadelerde de yer verildiği gibi yüksek vergi düzeyleri vatandaşları yöneticiler karşısında söz sahibi yapmakta ve demokrasinin unsurları arasında yer alan muhalefet etme (karşı çıkma) gücünü arttırmaktadır (Türedi & Topal, 2016: 66).

Demokrasi ve vergilendirme arasındaki ilişki temsiliyet kavramı kapsamında siyasi rejimler bağlamında da incelenmektedir. Otokrasi ve demokrasi gibi birbirinin karşıtı gibi görünen iki farklı politik rejimden bahsetmek mümkündür. Otokrasi rejiminde demokraside olan seçim süreçlerinin bazı durumlarda olduğu görülse bile bu rejimlerde oldukça zayıf bir temsiliyet söz konusudur yani ilke olarak vatandaşlar üzerinde az sayıda kişi veya tek bir kişinin yönetimde söz sahibi olup güç kullandığı rejim tipidir (Mutascu, 2011: 343). Demokratik bir toplumda hükümetlerin otokratik toplumdaki yöneticilerin aksine meşruiyet kazanacağı, kamu yönetimi ve kontrolünün gelişeceği ve dolayısıyla vergilendirme gücünün de artacağı iddia edilmektedir (Garcia & Haldenwang, 2016: 490). Demokratik rejimler, otokrasilere kıyasla vergi gelirlerinde artışın sağlanabileceği ve vergi reformlarının yapılabileceği düzgün bir vergi sisteminin oluşturulmasında daha elverişli bir politik zemin sunmaktadır. Zira otokratik sistemlerde vergi ödemeleri vatandaş üzerindeki siyasi gücün baskısının bir

sonucu iken sosyal sözleşmenin herhangi bir etkisi görülemez (Enhart, 2009: 4). Demokratik toplumlarda daha fazla vergilendirmeye yol açan etmenler daha yüksek meşruiyet ve güvenilirlik, yeniden dağılım, kamu hizmetleri, ekonomik büyüme ve refah iken otokratik toplumlarda ise yönetenlerin kendi çıkarları için gelir tahsis etmesi ve daha az resmi kalkınma faaliyetleridir (Garcia & Haldenwang, 2016: 490). Dolayısıyla bu tarz sistemlerde siyasi irade, iktidarda kalabilmek ve bu gücü elit (seçkinler) baskı gruplarıyla paylaşmak için ne kadar daha fazla gelire ihtiyaç duyulacağını tek taraflı olarak topluma dikte edebilirler. Öte yandan, seçkin baskı gruplarının etkisi altındaki siyasi irade, bu kişi veya gruplara özel vergi avantajları sağlayabilmektedir. Hâlbuki demokrasiler ise çeşitli gruplara ve sektörlerle muafiyet ve istisna gibi vergi teşvikleri sağlayarak kamu gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin azaltılması yönünde girişimlerde bulunan baskı gruplarından daha az ölçüde etkilenmektedir (Mutascu, 2011: 348). Vergilendirme ve demokrasi arasındaki ilişkiye dair bir diğer görüş ise iki değişken arasında dikkate değer bir bağlantının bulunmamasıdır (Meltzer & Richard, 1980: 914-925; Profeta vd., 2009: 15).

Acemoğlu & Robinson (2006) ifadelerine göre otokrasiler zenginler diktatöryası şeklinde görünürken, demokrasiler ise orta gelirliilerin ve yoksul sınıfın egemenliğini yansıtmaktadır. Otokrasilerde zenginler vergileme aracıyla refahın veya gelirin yeniden dağılımına karşı çıktıklarından dolayı, vergi gelirlerini artırarak kamu sektörünün büyümesini sağlayacak reformlar politika gündemlerinde çok fazla yer almamaktadır. Vergileme düzeyindeki genişlemesinin kamu sektöründe büyümeye yol açması ve bunun da demokrasi düzeyi üzerinde olumlu bir etki yaratıp yaratmadığı kamu harcamalarındaki artışın bireylerin vergi yüklerinin yükselip yükselmeyeceği ile yakından ilgilidir. Şayet artan kamu harcamaları vatandaşların vergi yüklerinde bir artışa neden olursa bireyler bu duruma aşırı tepki gösterirler bu da vatandaşlarına karşı hükümetlerin hesap verebilir olmaları zorunluluğunu ortaya çıkarır (Ross, 2004: 47).

Bir diğer görüşe göre bir ülke ister otokrasi ister demokrasi rejimi ile yönetilsin, hükümet politikaları ile demokratiklik düzeyi arasında kuvvetli bir ilişki vardır. Bu nedenle maliye politikası araçlarından biri olan vergileme mevcut politik düzenden ve dolayısıyla demokratiklik seviyesinden etkilenmektedir. Ayrıca tarihsel süreç boyunca vergileme sebebiyle ortaya çıkan sosyal ayaklanmaların (isyanlar) demokratikleşme süreci üzerinde etkili olduğu açıkça görülmektedir (Balamatsias, 2018: 2). Ancak vergi

gelirlerindeki artışla kamunun büyümesinin demokrasinin gelişmesini pozitif yönde etkileyeceğini düşünen Acemoğlu ve Robinson (2006) bu yaklaşımı medyan seçmen teorisi çerçevesinde ele almaktadır. Ayrıca teorisyenler demokrasideki ilerlemelerin de kamu sektörünü büyüttüğünü ifade etmektedirler. Yani gelişmiş demokrasilerde vergilendirme vasıtasıyla gelirin yeniden dağıtılması ortanca seçmen tarafından talep edilmekte ve bu durumda ülkedeki vergileme düzeyinde artışlara öncülük etmektedir. Diğer taraftan demokrasilerde meşru politik güç toplum tarafından şekillendirilirken, otokratik toplumlarda bu güç seçkin (elit) bir sınıfın elindedir (Acemoğlu & Robinson, 2008: 287-288). Bu durum da diğer konularda olduğu gibi karar vericilerin vergileme kararlarında da bireysel taleplerin kolayca karşılanmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla, demokratik toplumlarda devlet otokrasilere kıyasla vatandaşların refahına daha çok odaklanmaktadır. Aşırı derecede siyasallaşmış vatandaşların vergilendirme karşısında tepkileri de hükümetleri daha çok hesap verebilirliğe zorlayarak meşruiyetini ve temsil gücünü arttırmaktadır (Moore, 2007: 18; Fjeldstad & Moore, 2008: 35).

Vergileme ve demokrasi arasındaki ilişki, vergi uyumu ve vergi ahlakı ile bağlantılı olarak da şekillenebilir. Buna göre demokrasilerde kamu hizmetlerinin ve hükümetin yüksek kalitede olması, teslimiyet gücünün yüksek ve geniş özgürlüklerin olması, bireylerin vergi uyumunu geliştirerek vergi hasılatını artırmaktadır (Wintrobe, 1990: 582; Feld & Frey, 2002: 91; Frey & Torgler, 2007: 152; Torgler, 2007: 41).

Vergi-demokrasi ilişkisine dair çalışmaların bazıları bu iki değişken arasında negatif yönlü bir ilişki önermektedir. Demokratik yönetim şeklinin ekonomiler üzerinde hükümetin yetkisini sınırlandırmasına imkân tanıdığını ileri sürülebilir. Bu sayede demokratikleşmeyle beraber hükümetin vatandaşlar tarafından vergilendirme yetkisi kısıtlanabilmektedir. Otokrasilerde ise hükümetin monopol gücü sayesinde demokratik yönetimlerle kıyaslandığında vatandaşlara daha yüksek düzeyde vergi uygulanabilmesi mümkündür (Tonizzo, 2008: 25-26). Yine değişkenler arasında negatif ilişki olduğunu savunan bir diğer görüşe göre, vergiler devlet ile vatandaşlar arasındaki bir ilişkinin sonucudur. Fakat vergiler vatandaşlar üzerinde bir maliyet doğurduğundan seçmenler tarafından bu durum muhalefetle karşılanmaktadır. Bu durum ise, hükümetlerin iktidarda kalma süresini belirlemektedir. Bundan dolayı demokrasilerde hükümetler görev sürelerini uzatabilmek için düşük düzeyde vergi politikaları uygulamaktadır (Fauvelle & Aymar, 1999: 404-406). Downs'da öncelikli

amaçlarının seçmenin oyunu kazanabilmek olduğu için hükümetlerin vergileme düzeylerinde bir artışa gittiklerinde oy kaybı yaşayacaklarını ifade etmiştir. Bu nedenle hükümetler oy kaybının önüne geçmek amacıyla vergi düzeylerini düşük tutmaktadır. Bunun neticesinde demokratik yönetim vergi düzeylerini negatif yönde etkilemektedir (Downs, 1960: 546).

Vergileme ve demokrasi arasındaki ilişkiye dair bazı çalışmalar değişkenler arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını önermektedir. Vergilerin demokratikleşme düzeyinden bağımsız olduğu da belirtilmektedir. Bu yaklaşıma göre vergilendirme ile demokrasi arasında herhangi bir nedensellik ilişkisi bulunmamaktadır (Meltzer & Richard, 1981: 924).

Demokrasi ve vergileme arasındaki ilişki kamu gelirlerinin genel yapısı ile kamu finansmanının ne kadarının vergiler ne kadarının vergi dışı kaynaklarla sürdürüldüğü ile de bağlantılıdır. Dış yardım, kira ve doğal kaynaklardan elde edilen gelirlerin (vergi dışı) yüksek düzeyde olduğu ülkeler genelde otokratik yönetimlerle karakterize edilmekte, bu gibi ülkelerde demokrasi gelişmemekte ve böylece vatandaşların temsil edilme ve seçim süreçlerine iştirakleri zayıflamaktadır. Çünkü bu tarz gelirler yüksek düzeyde vergilemenin vatandaşlar üzerinde doğurduğu mali yüke kıyasla daha düşük yüklere yol açar. Bu durum da kural koyucuların siyasal süreçte vatandaşlara söz hakkı tanımamasına neden olmaktadır (Baskaran, 2014: 287).

Gelişmekte olan dünyadaki en sorunlu ve en fakir devletlerin çoğunun yüksek düzeyde doğal kaynağa sahip olduğu da bilinmektedir. Fakat kaynak zenginliğinin bir ülkenin kalkınma beklentilerine zarar verebileceği yönündeki sunulan kanıtların giderek arttığı da görülmektedir. Bahsedilen bu ülkelerin doğal kaynak bakımından daha yoksun olan ülkelerle kıyaslandığında daha yavaş büyüme eğiliminde oldukları ifade edilmektedir. Ayrıca doğal kaynak laneti yaşanan bu fakir toplumların iç savaşlardan muzdarip olma olasılıkları daha yüksektir. Aynı zamanda petrol, doğal gaz gibi yenilenemeyen doğal kaynak zenginliği bu devletleri daha az demokratik hale getirmektedir. Bahsedilen bu gelirlerin toplum-devlet arasında oluşan bağları zayıflatarak, hükümetlerin baskı ve kayırmacılık yapmasını kolaylaştırarak, politik yolsuzluğun artmasına neden olarak hesap verebilirliği ve demokrasiyi azaltması beklenen bir durumdur (Ross, 2001: 325-361). Vergileme düzeyinin bir hayli düşük

olduğu ve devlet gelirlerinin vergi dışındaki kaynaklardan sağlandığı günümüz toplumlarında da demokratik değer ve kurumların yerleşmediği görülmektedir.

Bu toplumlarda devlet yapısı kavramsal olarak rantiyer devlet şeklinde ifade edilmektedir. Rantiyer devlet kavramı ise, doğalgaz ve petrol ihracatı gibi tükenebilir doğal kaynaklardan düzenli olarak ve önemli ölçülerde gelir sağlayan ülkeler şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca diğer ülke ve uluslararası kuruluşlardan dış yardım (hibe, bağış gibi) alan ülkeler dahi rantiyer devlet şeklinde tanımlanabilir (Gray, 2011: 1). Bu durumda hükümetler rant gelirleriyle gelir ihtiyacını giderdiği için sahip oldukları yönetim güçlerini vatandaşla paylaşmak zorunda değildir. Vergileme düzeyi oldukça düşük düzeyde olan toplumlarda, devlet gelirlerinin nasıl harcandığı veya ne şekilde toplandığı vatandaş tarafından sorgulanma gereği duyulmamakta ve kamu politikalarının belirlenmesinde toplumların daha az etkisi olmaktadır (Altunbaş & Thornton, 2011: 3). Bu tarz devletlerde bütçe, tek taraflı olan bir harcama planı özelliği taşıırken vatandaşlara da vergi veya onun benzeri mali yüklerle neredeyse hiç katlanmadan sunulan kamusal hizmetlerden yararlanma imkânı sunmaktadır (Beblawi, 1987: 387). Bununla beraber, teorik kapsamda otokratik yapıların da yüksek düzeyde vergi hasılatı yaratma gücüne sahip olduğunu iddia eden görüşler bulunmaktadır. Bu görüşe göre, otokratik ülke yapılarında yüksek düzeydeki vergi gelirleri demokratik yapılardaki gibi mali sözleşmenin bir sonucu olarak değil, mutlak iktidar sahiplerinin vatandaşları üzerinde oluşturdukları baskının sonucunda ortaya çıkmaktadır (McGuire & Olson, 1996: 76). Aynı zamanda otokrasilerde vatandaşların sadakati, mutlak iktidar sahipleri ile aralarındaki mesafeye bağlıdır. Bu gücü koruyabilmek için de daha çok savunma ve baskı harcaması yapmak bu harcamaları yapabilmek için de daha fazla vergi geliri (kamu geliri) gerekmektedir. Ancak demokratik yapılara sahip ülkelerde vatandaşların sadakati ödedikleri vergilerin kendilerine sağladıkları geniş özgürlükler ve nitelikli kamu hizmetleri ile onlara geri döndüğüne güvendiği ölçüde devam eder (Garcia & Haldenwang, 2015: 4).

Bir ülkenin siyasi yapısı ülkedeki vergi yapısı ve yükünden etkilenebilmektedir. Bu nedenle siyaset bilimciler arasında, vergilerin demokrasi düzeyi üzerindeki potansiyel etkileri önemli bir ilgi konusudur. Söz konusu potansiyel etkinin, bireylerin ödedikleri vergiler karşılığında ülke yönetiminde söz hakkı elde etmeleri ile bağlantılı olarak ortaya çıkacağı düşünülmektedir (Tabar & Karaş, 2021: 257). Bu bakış açısına

göre, vergileme düzeyindeki artış sonucunda ülke ekonomilerinin genişleyen mali kapasitesi yönetim kalitesinin bütün öğelerinde iyileşmeler meydana getirecek, böylelikle devlet ve vatandaş arasındaki uyumu (ilişkiyi) kuvvetlendirerek demokrasi düzeyini yükseltecektir (Moore, 2007: 16; Rajkumar & Swaroop, 2008: 96; Altunbaş & Thornton, 2011: 3-4; Prichard vd., 2018: 311).

Hükümet kalitesi etkin bir kamu yönetimi, siyasi baskılardan etkilenmeyen ve aynı zamanda vatandaşlarına karşı sorumlu ve hesap verebilir bir yönetimi ifade etmektedir. Daha geniş kapsamda değerlendirildiğinde adil, açık ve özgür şekilde yapılan seçimler vasıtasıyla hesap verebilen bir hükümet, sivil özgürlüklerin korunması ve genişletilmesi amacına yönelik zaruri yasal ve kurumsal teminatların verilmesi ve bağımsız bir yargı kaliteli bir yönetim ve yönetişimin unsurları olarak değerlendirilmektedir (Baskaran & Bigsten, 2013: 92-95).

Demokratik toplumlarda vergi politikalarının, vatandaşlar ve devlet yöneticileri arasında gerçekleşen pazarlık sürecinin neticesinde oluştuğu varsayılmaktadır. Bu süreçte kamu finansmanını sağlamak isteyen devlet vergi toplamaya çabalarken, vatandaşlar ise bahsedilen pazarlık sürecine dâhil olmayı ve ödedikleri vergilerin kullanım alanlarını etkilemeyi arzu etmektedirler. Sonuç olarak vergileme konusunda mükellefler ve devlet arasında doğal olarak bir pazarlık süreci doğmaktadır. Ödenen vergilerin mükellefler üzerinde katlanılması gereken bir maliyet doğurduğu ve hükümetlerin vergiler vasıtasıyla gelir toplamak istediği dikkate alınır, bu pazarlık süreci sonunda hükümetlerin, vergilerin ne şekilde toplandığı ve harcandığı noktasında vatandaşlarına endişelerini ifade etme hakkı vermesi beklenir. Neticede bu süreç, vatandaşlarına karşı devleti yönetenleri demokratik davranmaya ve daha fazla hesap vermeye yönleltecektir (Gür, 2014: 763). Fakat bu pazarlık sürecinde seçmen tarafından ödenen verginin hesabını hükümete sorabilmesi için vergilerin toplamının büyük bir kısmının beyannameye dayalı olan dolaysız vergi olması önemli bir husustur. Beyanname esaslı vergilerde vergi yükü vergiyi ödeyen kişi tarafından hissedildiği için verginin nerelerde harcandığını takip etme isteğini doğuracaktır (Mill, 1848: 237).

Dolayısıyla vergilendirme devletin gelir elde ettiği bir araç olmasının ötesinde vatandaşlarla devlet arasındaki bağların şekillenmesinde de siyasi bir öneme sahiptir. Vergilerin bu rolü, toplum-devlet ilişkilerini düzenleyen temel alanlardan biridir.

Vergiler, toplum ve devlet arasındaki sosyal sözleşmenin bir unsuru olarak ortaya çıkar ve bu yöndeki ilerlemeler temsili demokrasiyi özendirmesi beklenir (Braughtigam, 2008: 1). Vergi dışı gelirlerle finanse edilen ülkelerin aksine yöneticilerin vergilendirmeye mali yük oluşturdıkları vatandaşlarına bunun bir bedeli olarak politika oluşturma sürecinde söz hakkı tanımaları gerekliliği açık bir şekilde görülmektedir. Aynı zamanda devletin bu mali yükünü hisseden vatandaşların hesap veremeyen ve otokratik bir yönetim biçimini kabullenmekte zorluk yaşayacağı ifade edilmektedir (Baskaran, 2014: 287).

Vergilemenin genel düzeyinin demokrasi talebi üzerinde etkisi olduğu düşünülmekle beraber bu etkinin boyutunun vergilemenin yapısı ile de ilişkili olması beklenir. Sözgelimi vergilerin vatandaşlar tarafından hissedilme dereci vatandaşların politik temsil talebinin derecesinde biçimlendirebilir. Mükelleflerden hissettirilmeden toplanan vergiler (mali anestezi etkisiyle toplanan vergiler) politik temsil talebinin ortaya çıkmasına engel olmaktadır. Bu etkinin en yüksek olduğu vergiler verginin malların fiyatının içine gizlenmiş olarak tahsil edildiği dolaylı vergilerdir. Bu vergilerde mükelleflerin ödediği vergi miktarını tespit etmesi oldukça güçtür. Aynı zamanda genellikle vergileri hissetme düzeyi düşük ve mükellef ödediği verginin farkında da değildir. Bu nedenle mükellefler hissedilmesi bir hayli güç olan bu vergilerin nasıl ve nerede kullanıldığıyla da çok fazla ilgilenmeyeceklerdir (Tabar & Karaş, 2021: 260-261). Modern ekonomiler de dolaylı vergiler arasında yer alan ÖTV (Özel Tüketim Vergisi) ve KDV (Katma Değer Vergisi) gibi dolaylı vergiler yaygın bir şekilde kullanılmakta ve ülkeler arasında farklılıklar bulunmakla beraber kamu finansmanının önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Bu tür vergiler mali anestezi etkisinden dolayı vatandaşlar tarafından çok az hissedilmekte dolayısıyla hükümetlerin hesap verme, mükelleflerin ise hesap sorma sorumluluğunu olumsuz yönde etkilemektedir. Dolaylı vergi türleri devletin kaynaklarının ne şekilde kullanıldığının gözetlenmesine ve denetlenmesine, iktidardaki otoritenin hesap verebilirliğine, kısacası bu vergiler devleti yönetenlerin demokratik kontrolüne destek sağlamamaktadır (Zenginobuz vd., 2010: 1-6). Dolaysız vergilerin ise bireylerin demokratik süreçlere katılma arzusunu artırdığı ifade edilmektedir. Zira bu vergiler mükelleflerin beyanına tabi olarak doğrudan ödenmesi dolaylı vergilerle kıyaslandığında mükellefler tarafından ödenen vergilerin hissedilme derecesinin daha

şiddetli olması beklenir (Tabar & Karaş, 2021: 270). Ancak stopaj yöntemiyle tahsil edilen harcama vergileri ve gelir vergilerinde ise vatandaşlar hükümete ödedikleri vergilerin acısını ve yükünü hissetmediklerinden sözkonusu olan vergilerin nerede ve nasıl harcandığı konusuyla daha az ilgilenmektedirler (Bulutoğlu, 2008: 387). Vergi kaçırma veya vergiden kaçınmayı en aza indiren ve verginin tahsilini kolaylaştıran stopaj yöntemi bu nedenlerden dolayı savunulurken vergi bilincini ya da vergi kültürünü yok etmesi, mali anesteziye neden olması açısından olumsuz etkileri bulunduğu ifade edilir. Çünkü beyanname usulüyle vergi ödenmesi stopaj yönteminin aksine mükellefler tarafından vergi yükünün hissedilmesine olanak sağlar. Bu şekilde ödenen vergiler mükellefler tarafından takip edildiği için yöneticiler daha hesap verebilir ve şeffaf bir yönetim bilinci benimseyecek ve yolsuzluklar azalacaktır (Kılıç vd., 2016: 41).

Vergileme-demokrasi ilişkisinin tarihsel kökenlerine indildiğinde, vatandaşların vergileme karşılığında ülke yönetiminde söz sahibi olma hakkını elde edebileceğine dair, özellikle batı demokrasilerinden izlenebilecek olgusal kanıtlar da görülebilir. Vergilendirmeye birlikte temsili hükümetlerin gelişmesi, Magna Carta ile birlikte demokrasi mücadelesinin ilk adımlarının atılması ve bu özgürlük belgesiyle birlikte iktidardaki hükümdarın vergileme yetkisinin sınırlandırılması ve bu yetkinin bir hukuk düzenine bağlı kılınması, vergilendirme hakkının kraldan alınarak bir meclise veya parlamentoya verilmesi gibi gelişmelerle demokratik bir mekanizmanın oluşturulması, tek başına karar alan kralın karar alma sürecine halkın katılımına olanak sağlanması ve bu hususta vatandaşların rızasının da alınması doğrultusunda atılan ilk adım olması bakımından oldukça önemli olabilir. Yine Fransız Devrimiyle kralın vergileme yetkisinin sınırlandırılmasında, diğer taraftan ABD’de bağımsızlık mücadelesinin doğmasında ve demokratik rejimin inşa edilmesinde vergilendirmenin önemli bir etkisi olmuştur (Ross, 2004: 229; Brautigam, 2008: 2; Gür, 2014: 763; Baskaran, 2014: 2; Selen & Tarhan, 2014: 59; Şen & Sağbaş, 2020: 156).

Vergilendirmenin demokrasi ile ilişkisi demokratik devlet kurumlarını inşa edilmesindeki rolü, tarihsel süreçte yaşanan örneklerden görülebileceği gibi siyasal katılımın (temsiliyetin) sağlanmasında itici bir güç olması, vergi ödeyenler ile iktidar arasında şekillenen mali sözleşme ile bağlantılı olarak değerlendirilebilir. Bu mali pazarlık sürecinde iktidarla pazarlık sürecine giren mükellefler özgürlüklerini ve

haklarını savunduğu, sistemde var olan eksiklerin veya yanlışların giderilmesini talep ettiği yani iktidara hesap sorduğu sürece demokratik gelişmeye katkı sağlayacaktır (Kaçer, 2014: 57-64). Vergilerin demokrasi üzerindeki etkisi vergi yapısının dolaylı vergilerden oluşması ve bununla yüzleşen vatandaşların sosyal devlete ve demokrasiye duydukları inançların giderek zayıflamasıyla izlenebilmektedir. Ancak gelişmiş ülkelerde vergi yapısı oransal olarak daha çok doğrudan vergilerden oluştuğu için vergi sisteminin adaletli ve sorgulanabilirliğine dair şeffaflık da içermektedir. Yine gelişmiş ülkelerde doğrudan vergilendirme ekonomik yapı üzerinde regülasyon (düzenleme) fonksiyonu görmekle beraber vatandaşlar arasındaki sınıf eşitsizliğini onarıcı tarafla da anlam kazanmaktadır. Fakat gelişmekte veya geri kalmış ülkelerde vergilendirme konusunda politik gücün baskı ve çıkar gruplarının etkisi altında sıkışıp kalması demokratikleşme konusunda eksikliklerin olduğuna bir kanıttır. Çünkü devlet, demokrasi düzeyi yüksek olan ülkelerde hesap verebilen ve kamuya açık bir konumdadır (Akbaba, 2014: 115-116).

Vergilendirme ile demokrasi arasındaki ilişkiye dair fikirler tarihsel açıdan kökleri Montesquieu'ya kadar götürülmektedir. Ona göre ılımlı olan devletlerde halk ağır vergilendirmenin karşılığında özgürlük talep ederken, diktatör (zorba) devletlerde ise bu durum tam tersi olmakta ve vatandaşlar daha düşük düzeydeki vergi karşılığında özgürlüklerinden vazgeçmektedirler. Bahsedilen hususla alakalı benzer olan görüşler çağdaş politika biliminde de bir o kadar yaygındır. Bu bilimciler arasında yer alan Huntington'a göre vergileme düzeyinin düşük olması vatandaşların temsil talebinin de düşük olmasına neden olacaktır (Tabar & Karaş, 2021: 258). Tüm bu görüşler vergiyi yönetenler ile vatandaşlar arasındaki mali sözleşmenin bir yansıması olarak değerlendirmektedir.

2.2. Tarihsel Perspektiften Ülke Deneyimleri

Tarih boyunca devlet/millet veya yöneten/yönetilen ilişkisi devam ettiği sürece vergi kavramı süre gelmiş ve çeşitli isimlerle ve çeşitli amaçlar doğrultusunda devletin vergi toplaması toplumsal örgütlenme ile birlikte ortaya çıkmıştır. İlkel toplumlarda şekil ve amaçları bakımından sınırlı olarak görülen vergilendirme geçen asırlarda yaygın hale gelmiş, örgütlenmiş ve biçimsel olarak da çeşitlenmiştir. Tarihsel süreç içerisinde, sürece dâhil olan imparatorlukların ve hükümetlerin uyguladıkları vergi politikalarının günümüzde dahi hala belirtileri görülmektedir (Öz, 2004: 13-14). Devletler ortaya

çıkmadan önce insanlık tarihi kadar eski bir geçmişe sahip olan verginin ilk biçimleri olarak bireylerin derebeyi, aşiret reisi ve kabile reisi gibi liderlere yaptıkları gönüllülük esasına dayalı olan bağışlar veya yardımlar gösterilebilir. Temelinde gönüllü veya rızaya dayalı ilişki olan vergilemenin bu durumu siyasal güç haline gelen toplumlar öncülüğünde değişime uğramıştır. Tarih boyunca farklı isim ve şekiller altında alınan vergi, ilkel dönemlerde yardım, rica, gönüllü hediye şeklinde alınırken; toplumlar siyasal güç haline gelmeye başladıktan sonra vergi giderek geleneksel bir yükümlülük haline gelmiştir. Fakat zamanla toplumlar daha karmaşık yapılar haline geldikçe geleneksel ve gönüllü ödentiler yetersiz hale gelmiş ve vergi, yerleşik ve cebri bir toplumsal yükümlülüğe dönüşmüştür (Kayan, 2000: 81). Ayrıca aynı niteliğini uzun süre koruyan, zaman zaman olağanüstü hallerde ve belirli amaçlarla uygulanan vergi; zamanla, mali bir araç olarak tüm kamu harcamalarını karşılamaya yanı sıra, vergi dışı amaçlara ulaşmak için kullanılan ve nakit olarak ödenen mali bir yükümlülük haline gelmiştir. Yönetim vatandaş ilişkisinin bir yansıması olarak vergilendirmeye ve vergileme yetkisine dair gelişmeler belirli tarihsel dönemler itibarıyla aşağıda incelenmektedir (Asıl, 2014: 170).

2.2.1. Eskiçağlarda Vergilendirme Yetkisi

Ticaretin takasla gerçekleştiği paranın henüz keşfedilmediği bu dönemde toplum yöneticilere karşı olan vergi mükellefiyetlerini emek gücüyle ödemişlerdir. İlkel toplumlarda özel mülkiyet olmadığından biçimsel olarak nakdi ve ayni vergiler yoktu. Ancak bu dönemde müşterek yaşamın genel ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik “*işe katılım*” şeklinde vergiler olduğunu görmekteyiz. Özel mülkiyetlerin oluşmasından sonraki süreçlerde halk genel gereksinimleri için ayni vergiler ödemeye başlamıştır (Mutlu, 2009: 19). Bireysel hak ve özgürlüklerin fazlasıyla sınırlı olması bireylerin cebren çalıştırılmasına, eşyalarının, mallarının ve olanaklarının kamu hizmetleri için alınmasını ve bireylere haraç/borç yüklemeyi kolaylaştırmıştır (Ay, 2003: 8). Bu durum eskiçağ hükümetlerinin vergilemede keyfi hareket ettiğini göstermektedir. İlk vergilendirme şekli olarak nitelendirilen emek vergisi, eski dönemde kral için inşa edilen tapınak, saray, su kanalı vb. işlerde kullanılan beden gücü olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı zamanda emek üzerinden alınan vergilere ek olarak, mal ve ürünler üzerinden ödenen ayni vergiler de bulunmaktaydı. Ancak vergilerin hâkimiyetinin

kralda olması ve emek vergisi biçiminde tahsil edilmesi vergi bilincinin oluşmasına mani olmuştur (Giray, 2006: 9-10).

Devlet kavramının gelişmesiyle birlikte devletin özellikle savaş durumlarında (olağanüstü hal) halktan vergi aldığını görmekteyiz. Bu vergiler, kamuoyunda infial yaratmamak için ve meşruiyetinden dolayı dini bir vazife olarak kabul edilmekteydi (Kayan, 2000: 82). 1789 Fransız ihtilaline kadar Avrupa ülkelerinin neredeyse tamamında yürürlükte kalan, İbrani krallarının Mısır bağları, hayvan sürüleri ve tarlalarından 1/10 oranındaki bir vergi alındığına dair ipuçlarının Tevrat'ta yer aldığı bilinmektedir. Hz. Musa döneminde de 1/10 oranında zamanından önce yetiştirilen meyve ve sebzelerden, ilk doğan hayvanlardan vb. değişik konular üzerinden çeşitli dinsel vergiler alındığı görülmektedir (Koloğlu, 1966: 10-26). Ayrıca ilk uygarlık olan Mısır'ın Mezopotamya hakkında fazla bilgi sahibi olması, Sümer uygarlığı uygulamaları ve tecrübelerinden istifade edebilmiş olması ilkçağ uygarlıkları hakkında en fazla bilgiyi bugün bizlere aktarmasına olanak tanımaktadır (Roberts & Westad, 2013: 68). Mesela Babil ve Mısır gibi ilkçağ medeniyetlerinde kurumların, memurların ve düzenli ordu olmadığından saray harcamalarından ibaret olan kamu harcamaları o dönemdeki Kral veya Firavunun mülk gelirleri ile finanse edilmekteydi. Dolayısıyla o dönemlerde giderlerin az olması saray gelirleri ile giderlerin finanse edilmesinde yeterli olduğunu göstermektedir. Ancak zamanla kamusal alanda yapılan tapınak, piramit ve savaş vb. harcamaların giderek artması saray gelirlerini giderleri karşılamada yetersiz hale getirmiş ve ilk aşamada vazife, fedakârlık ve rica şeklinde halktan yardım talep edilmiştir. Ancak firavunun talimatı üzerine Mısır piramitlerinin inşaatında gönüllü çalışan halkın daha sonra zorunlu olarak çalıştırılması gelirlerin elde ediliş şeklinin değiştiğinin bir göstergesidir. Ayrıca bu dönemde harcamaların artması Mısır vergi dairesinin en önemli kamu kurumu haline gelmesini sağlamıştır (Kayan, 2000: 82). Mısır medeniyetinde vergiler gümüş, altın para, emek (yani ayni) ve mallar şeklinde ödenmekteydi. Fakat ayni yani emek şeklinde ödenen vergilerin yerini zamanla baş vergisi (ayni ya da para olarak ödenebilen) vb. vergiler alırken, vergilerin emek şeklinde ödenmesinde 17. yy'nin sonuna kadar Mısır'da devam edildiği görülmektedir (Qwen, 1981: 143). Ancak siyasal sistemlerin ise ilkel toplumlarda toplumun bütün kesimlerine yayıldığı, yöneten ve yönetilen şeklinde bir ayrımın yapılmadığını söylemek mümkündür. Nihayet devlet kurumunun oluşması

veya ortaya çıkmasıyla toplumlar yöneten ve yönetilen şeklinde ayrılmış ve geniş kitleler küçük bir grup tarafından yönetilmeye başlanmıştır. Tarihsel süreçte Mezopotamya’da yaklaşık 5000 yıl öncesi ilk devletlerin kurulmaya başladığı ancak demokrasi prensiplerinin önem kazanmaya başladığı ilk siyasal iktidarların Antik Yunan’da 2500 yıl önce ortaya çıktığı görülmektedir (Uygun, 2014: 9).

2.2.1.1. Antik Yunan

İlkçağın en önemli devletlerinden biri olan Eski Yunan devlet tarihinin ilk dönemlerinde harcamalar halk ve saray idaresi için yapılan hizmetlerden dolayı ortaya çıkıyordu. Bunun nedeni ise; o dönemlerde takas ekonomisinin koşulları mevcut olduğundan kamu talebinin oldukça düşük olmasıydı. Hükümet gelirleri ise; emek vergisi biçiminde tahsil edilen mükellefiyetlere ilaveten müttefik ve dostlar tarafından verilen egemenliğın nişanesi olarak kabul edilen hediyelerden ve hükümdar olan kralın mülk gelirlerinden oluşmaktaydı (Asıl, 2014: 170). Aynı zamanda Antik Yunan’da ilk ağ medeniyetlerinde olduğu gibi geçim kaynağı tarımsal retimdi. Ayrıca ticaret ve gümrük uygulamalarından alınan vergilerin yanı sıra Antik Yunan döneminde de “*tribut*” olarak adlandırılan savaş sonrası mağlup uluslardan alınan vergi eşitleri görülmektedir. Daha çok tarım ürünlerinden gelir sağlayan Eski Yunanlılarda vergiler emek vergisinden ziyade dolaylı vergiler şeklindeydi (Giray, 2014: 10-11). Ayrıca “*Eisphora*” olarak adlandırılan ve halkın tamamının ödemek zorunda olduğu, savaş dönemlerinde Yunan ordusunun yaptığı harcamaları tazmin etmek amacıyla bir vergi konulmuştur. Vergiyi derken savaş sonunda elde edilen ganimetlerden faydalanılırdı. Buna ilaveten Yunanlılar, babası ve annesi Atinalı olamayan erkeklere aylık 1 drahma, kadınlara ise yarım drahma vergi koyarak yabancı uyruklulardan baş vergisi tahsil etmekteydiler (Vural, 2021). Eski Yunanlılarda bu tür vergilerin yanı sıra gümrük vergisi, lüks vergileri ve bina vergisi de yer almaktaydı (Eskicioğlu, 2007: 153).

Antik Yunan’da vatandaşlar tarafından vergilerin ihtiyaı (gönüllü) olarak dendiğı ifade edilmektedir. Çünkü vergi ödemeyi erdem sayan vatandaşlar aşırı vergi ödeme eğilimi içerisinde olup servet sahibi bireyler devlet kurumlarının gereksinimlerini karşılamak için mal varlıklarından bile fedakrlıkta bulunabiliyordu. Ancak bu ihtiyaı demeler bilhassa M.Ö 4. yy.’da hükümet tarafından bireylerin vatandaşlık duyguları kötüye kullanılarak nitekim vergi tahsilatının artırılması sonucunda azalmıştır (Giray, 2014: 11).

20. yy'nin ikinci yarısına kadar istisna olarak görülen demokrasi, dünya genelinde yönetim şekli olarak 20. yy'nin ikinci yarısından sonra yaygın hale gelmeye başlayan bir kavramdır. Ancak bazen ilkel (kabile) topluluklarda devlet kurumu olmamasına rağmen bunlarda demokratik devletlerin sahip olduğu bazı nitelikler görülmektedir. Tüm vatandaşların politik karar alma sürecine dâhil olması, kabiledaki tüm üyelerin eşit sayılması bu duruma örnek teşkil etmektedir (Uygun, 2014: 9). Yunanlılar ve hatta Atinalılar *demos* (insanlar) ve *kratos* (yönetmek) kavramlarını bir araya getirmiş ve *democratia* ya da *demokrasi* terimini ilk kullanan medeniyettir. Halk, fakir insanlar ve genellikle Atinalılar anlamına gelen *demos* sözcüğü, soylular (aristokratlar) tarafından yönetimi savaşıarak ele geçiren halkı küçümsemek için kullanılmaktaydı (Dahl, 2021: 19-20). Bugün İsrail ve Suriye'nin bir kısmının ve Lübnan'ı kaplayan bölgeye Fenikelilerin siteler (kent devletleri) inşa ettikleri yani demokratik kurumların Antik Yunan'da değil Fenike kentlerinde ortaya çıktığı ileri sürülmektedir. Dolayısıyla Yunan demokrasisi üzerinde Fenikelilerin etkisinin de olabileceği düşünülmektedir. Ancak Fenikeliler hakkındaki araştırmalar sonucu elde edilen verilerin yetersiz olmasından dolayı doğrudan demokrasinin ilk örneği olarak Antik Yunan kentleri ve hatta onların içerisinde Atina kabul edilmeye devam edilmektedir (Uygun, 2014: 12).

Batılı demokrasi tarihinin tipik olarak M. Ö 500 ile 300 yılları arasında savaşı Yunan şehir devletlerinin olağanüstü politikalarıyla başladığı ifade edilmektedir. Kentler kendine özgü tarihe ve kurumlara sahip olsalar da hepsinin devlet yönetimi üç unsur arasında dengeleniyordu: merkezi bir yürütme, oligarşik bir konsey ve halk meclisi (Tilly, 2007: 26). Demokrasinin en temel ve ilk hali olan doğrudan demokrasi uygulamaları Antik Yunan'da görülmekteydi. Ayrıca Antik Yunan demokrasisinde vatandaşların kent devletinin (polisin) yönetiminde doğrudan söz hakkının olması Antik Yunan demokrasisini o zamana kadar var olan diğer yönetim biçimlerinden ayıran önemli bir özelliktir (Hüner, 2013: 186). Aynı zamanda aristokratlar, tiranlar veya monarklar tarafından yönetilen Antik Yunan kent devletlerinin bir kısmında yetişkin erkeklerin birçoğu *vatandaş* olarak doğrudan yönetime katılma hakkını M. Ö. 5. yy'de elde ederek doğrudan demokrasiyi yani kentlerdeki halkların kendi kendilerini yönetmelerine olanak sağlayan politik sistemi kurumsal hale getirmişlerdir (Uygun, 2014: 9). Perikles zamanında Atina, kurayla veya (nadir durumlarda özel

beceriler ve askeri acil durum gibi) seçimlerle oluşturulan kısa süreli ofisler lehine kralları merkezi yönetimden uzaklaştırmıştı. Ancak zengin soylular, büyük ticaret şehrinin konseylerine hükmetse de tüm vatandaşların halk meclislerinde söz hakkı bulunmaktaydı. Perikles'in sözlerinde bahsettiği gibi bu meclisler Atina devleti için derin önem taşıyan meseleleri karara bağlarlardı (Tilly, 2007: 26).

Diğer yandan Sartori Antik Yunan'da kent devletinin yani polisi'nin sadece Knoinonia (kent topluluğu)'dan ibaret olduğunu belirterek Antik Yunan'dan demokratik devlet olarak söz edilmesinin kavramsal ve terimsel olarak yanlış olacağını ifade etmektedir (Sartori, 1987: 301). Ayrıca Platon ve Aristoteles gibi antik çağ düşünürlerinin yahut filozoflarının da demokrasi uygulamalarına eleştirel yaklaşımları bulunmaktadır. Düşünürlerden Platon Sparta'da geçerli yönetim şekli olan askeri aristokrasi yönetimi (Timarşi), oligarşi, demokrasi ve tiranlık olmak üzere 4 tür siyasal rejimden bahseder. Bu siyasal sistemler halk isyanları, yönetenlerin bilgi eksikliği, çıkarlar sonucu oluşacak yolsuzlukların neticesinde yıkılacak sonunda ise tek kişinin tüm güce sahip olduğu tiranlık gelecektir. Platon tarafından "*filozofkrallar*" yönetimi yani faziletin, bilgeliğin ve bilginin egemen olduğu siyasal düzen önerilmektedir. Öğrencisi Aristoteles ise demokrasiyi yozlaşan ve bozulan bir sistem olarak ifade etmektedir (Gencay, 1998: 16-17).

Özgürlük kavramı Antik Yunan demokrasisinde bireyin değil toplumun özgürlüğünü ifade ederken, devlet varlığının olmaması da Antik Yunan demokrasinin en önemli özelliği olarak gösterilebilir (Bilge, 2011: 51-52). Kanun önünde eşitlik, siyasi eşitlik anlamına gelen ve Solon kanunları ile demokrasiden önce *isonomia* kavramı geliştirilmiş. Ayrıca *isegoria* kavramı da haklın mecliste konuşma eşitliği anlamına gelmektedir (Raaflaub, 2013: 335). Her ne kadar eski soylular ve zenginler kent devletlerinde siyasi avantajlardan yararlansa da, mecliste aristokrat veya alt tabaka, zengin veya zengin olmayan vatandaşlar devletle olan ilişkilerinde eşit haklara sahiplerdi. Ayrıca bu dönemde eşit haklara sahip olan vatandaşların yükümlülükler bakımından da eşit olması ilkesi hüküm sürmekteydi (Tilly, 2007: 26-27). Kölelerin, kadınların ve Yunan vatandaşı olmayanların mecliste söz sahibi olmadığı dikkate alınmadığında siyasal anlamda bir eşitlikten bahsetmek mümkündü. Doğrudan demokrasinin varlığını hissettirdiği ilk kurum kentlerdeki halk meclisleriydi ve yargı, beşyüzler (Boule) meclisi vb. kuruluşlar sayesinde vatandaşlar siyasi hayatın içinde

bulunmaktaydı (Hüner, 2013: 4). Hatta Atina, sulh yargıçlarını seçim veya mirastan ziyade bir yıllık dönemler için kurayla oluştururdu (Tilly, 2007: 27). Kent devletlerinde (Polislerde) yabancılar, yurttaşlar ve herhangi bir hakka sahip olmayan köle (esir) sınıfı toplumsal yapıyı oluşturmaktaydı (Ağaoğulları, 2013: 20). Olağanüstü durumlarda kendiliğinden normal zamanlarda ise ayda dört defa toplanan *Eklesia* adı verilen kent meclislerinin üyesi olabilmesi için Yunan vatandaşı olan erkeklerin yirmi yaşını doldurması yeterliydi (Barut, 2014: 70). *Eklesia* adı verilen *yaşlılar meclisi* bütün kentlerde bulunmaktaydı. Aynı zamanda şehir meclisleri Antik Yunan'da demokratik kurumların ilk temsilcisi olması açısından önem arz etmektedir. Ayrıca sorunların önemine göre kadınlar, çocuklar ve köleler hariç halkın (erkeklerin) meclis toplantılarına katılması Eski Yunan'da demokratik katılımın ilk belirtileri olarak gösterilebilir (Kışlalı, 1984: 63). Politik gücü elinde bulunduran *Eklesia* (Atina Meclisi)'nin; *Dikasteria*'daki (mahkemelerde) yargıçların ve önemli kararları almakla yükümlü *Boule* (Yürütme Konseyi)'nin seçiminde kurumların en etkilisi olduğu belirtilmektedir. Bunun neticesinde Atina demokrasisinin doğrudan demokrasi şekline temsili demokrasiden daha yakın olduğu söylenebilir (Gencay, 1998: 15). Ayrıca kadınlara oy hakkının köle ve esirlere ise temel hak ve özgürlüklerin verilmemesi de tam anlamıyla bir demokrasinin gerçekleşmediğini göstermektedir (Kuzu, 1992: 336). Buna ilaveten Atina halkının sadece 1/10'nin siyasal (politik) haklara sahip olduğunun kaynaklardaki bilgilerin farklı olmasına rağmen tahmin edilebilmesi Antik Yunan demokrasisinin azınlık demokrasisi olduğunu ortaya koymaktadır (Kışlalı, 1984: 66-68). Özetlemek gerekirse kendi dönemi içerisinde Antik Yunan demokrasisi yenilikçi siyasi kurumlara sahip olmasına rağmen modern temsili demokrasi gelişimi boyunca reddedildiği ve dikkate alınmadığı görülmektedir (Dahl, 2021: 21).

2.2.1.2. Roma İmparatorluğu

Zaman içerisinde cebri nitelik kazanarak bugün ki şeklini alan ve genellikle isteğe bağlı olan vergi biçimleri ilk olarak içinde bulunulan döneme göre derebeyine, kabile reisine ya da krala sunulan yardımlar veya hediyeler şeklindeydi. Ayrıca Yunan, Roma ve Eski Sümer medeniyetlerinde de farklı çeşitlerde ve miktarlarda vergilerin varlığından söz edilmektedir (Gök, 2007: 144). Hükümet tarafından Hititler, Babiller, Yunan ve Mısır gibi eski medeniyetlerde farklı türlerde vergilerin toplandığı bilirse de tarihsel süreçte vergi hukukî niteliğini Roma İmparatorluğu tarafından kazanmıştır.

İlk imparatorluk döneminden beri Roma İmparatorluğu'nda İmparator Emirnameleri vergilerin hukuki temellerini oluşturmaktaydı. Ayrıca Roma İmparatorluğun diğer topluluklardan farkı dolaylı ve doğrudan vergileri devletin egemenliği gereği olarak toplamaya başlamasıydı ki ancak İmparator Emirnamesindeki vergiler toplanabiliyor ve bu vergilerin tahsili tahsildarlar yani resmi görevliler tarafından yapılıyordu.

İlk çağlarda vergilerin İmparator Emirnamelerine göre toplanması eski medeniyetlerde bile kanunsuz vergi olmaz ilkesinin belirtilerinin olduğunu işaret etmektedir (Öztürk, 2015: 4816-4817). Ayrıca Roma imparatorluğu mali sisteminde vergilendirmede genellik ilkesine aykırı olarak vergi gelirlerinin belli başlı harcamalara ayrıldığı ve bu dönemde uygulanan vergi politikalarının günümüzdeki bütçe uygulamaları ve vergi sistemlerinde bir örneğini görülmemektedir (Öz, 2004: 17). Roma imparatorluğu dönemi M. Ö 27'de Augustus döneminde başlamış, dönemin başlarında vergilemenin, vergi dairesinin yeniden yapılandırılması, para sisteminde iyileştirilmelerin yapılması, vergi iltizamının kaldırılması ve kamu maliyesinin merkezileştirilmesi gibi önem arz eden yenilikler yapılmıştır. Ayrıca Doğu Roma imparatorluğunda da devam eden mali sistemdeki bu büyük reform ve değişiklikler Augustus döneminde başlatılmıştır. Daha önce köylülerden yıllık ve mal olarak ancak 4. yüzyıl ortalarından sonra para şeklinde tahsil edilen tahıl vergisi Bizans imparatorluğunun temel vergi geliridir (Asıl, 2014: 171). Roma ve Yunan medeniyetleri vergi sistemleri arasında farklılıklar bulunsa da benzer yönleri de bulunmaktadır. Hem Roma hem de Antik Yunan'da vergi gelirleri birkaç doğrudan vergi geliri dışında daha çok dolaylı vergilerden elde edilmektedir. Antik Roma'da dolaylı vergi türleri *Vectigalia* şeklinde adlandırılırken doğrudan vergiler ise *Tributum* olarak adlandırılmaktaydı (Giray, 2014: 8-9). Doğrudan vergilere; tekeller, savaş ganimetleri, mülk gelirleri ve kendilerine bağlı uluslardan alınan haraçlar doğrudan vergilere örnek teşkil edebilir (Kayan, 2000: 82). İthalat ve ihracat uygulamaları esnasında liman ve sınırlarda alınan "portoria" ve "tolonea" olarak bilinen gümrük vergileri; Vectigalia olarak adlandırılan dolaylı vergilerdir (Eskicioğlu, 2007: 157).

Antik Yunan'da ortaya çıktığı düşünülen doğrudan demokrasi, İtalyan yarımadasında bulunan Roma'da da görülmektedir. Fakat kendi yönetim şekline Latince'de *res* ilişki veya şey, *publicus* halk anlamına gelen *republic* adını vermişlerdir. Kısaca cumhuriyet halka ait olan şey anlamına gelmektedir (Dahl, 2021:

21). Ayrıca tarihsel süreçte ilk devlet düzeni de Roma İmparatorluğu'nda görülmektedir (Gök, 2007: 145). Roma İmparatorluğu'nda aristokratlar ve soylularla sınırlı olan cumhuriyet yönetimine katılım hakkı zorlu çabalar sonucunda alt sınıftan olan *plebler* yani sıradan halk tarafından kazanılmıştır. Fakat Roma İmparatorluğu'nda yönetime katılım 20. yy'ye kadarki demokrasi veya cumhuriyetlerde ve Atina'da olduğu gibi erkeklerle sınırlı kalmıştır (Dahl, 2021: 21).

Roma İmparatorluğu döneminde doğrudan ve dolaylı vergilere devlet hâkimiyetinin gereği olan kanuni araç niteliği kazandırılmıştır. Ayrıca “*cebri*” olması bu dönemdeki vergilerin en önemli özelliğidir (Giray, 2014: 11). Roma İmparatorluğu'nun sınırları yapılan fetihlerle genişletilmiş ve fethedilen topraklardaki bireylere Roma yurttaşı olma hakkı verilerek bazı demokratik haklara sahip olmaları sağlanmıştır. Fiziki olarak Roma'ya olan uzaklık ulaşım güçlüklerine yol açmış, vatandaş sayısındaki artışa göre halkçı yönetim kuruluşlarının revize edilememesi ve sistemin uygulanmasında ortaya çıkan sorunlar neticesinde vatandaşlar halk meclislerine katılmayı kabul etmemiştir (Dahl, 1998: 13-14). Yeterli katılım sağlanamayan yönetim sistemi Roma'da düzgün işleyen temsili bir hükümetin varlığına engel olmuştur. Atina demokrasisinden daha uzun süre ayakta kalmayı başarmış olan Roma Cumhuriyeti askerileşme, savaşlar, yozlaşma, halk huzursuzluğu ve yurttaşlık duygularındaki azalma gibi nedenlerden dolayı M.Ö 130 yıllarında zayıf düşerek diktatör Julius Sezar döneminde tamamen ortadan kalkmıştır (Dahl, 2021: 22-23).

Roma Cumhuriyeti'nin çökmesi de yoğun bir şekilde keyfi vergilendirmelerin uygulandığı derebeyliklerin ve krallıkların hüküm sürdüğü bir dönemin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Öztürk, 2015: 4817). Vergilendirmede ise kanunilik ilkesinin zorunlu hale gelmesinde keyfi vergiler alınarak vergilendirme yetkisinin kötüye kullanılması sebep olmuştur. Bu gelişmeler yeni bir dönem başlatan ve etkileri uzun dönemde dünyanın her yerine yayılan Magna Carta Libertatum'un ilan edilmesi ile sonuçlanmıştır (Aktan vd., 2002: 156-157).

2.2.2. Batı Demokrasilerinde Vergilendirme Yetkisi

Tarihsel süreçte demokrasi mücadelelerinden önce devletlerin vergilendirme yetkisini keyfi ve sınırsız bir şekilde kullandıkları görülmektedir. Mükellefleri yani vergi yükümlüsü vatandaşları korumak için verginin kanuniliği ilkesi getirilmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin ortaya çıkmasına ortam hazırlayan durum devletlerin vergilendirme yetkisine getirilen sınırlandırmadır. Ayrıca yöneticilerin vergilendirme yetkisine getirilen bu sınırlandırma parlamentoların yasama yetkisine sahip olmasına olanak sağlamıştır. Yani batı demokrasilerinin anayasalarında temel prensip olarak kabul ettiği *temsilsiz vergi olmaz* hükmü başka bir ifadeyle vergi almak için parlamento onayının gerekliliği onanmıştır (Öztürk, 2015: 4817).

Yöneticinin (kralın) vergilendirme yetkisini sınırlandırarak mükellefleri hakları ve hukukunun doğmasında atılan önemli adımlardan biri olan 1215’de ilan edilen Magna Carta Libertatum aynı zamanda dünya demokrasilerinin şekillenmesinde de önemli rol oynamıştır (Mutlu, 2012: 126). Daha sonraki dönemlerde diğer ülkelerde Magna Carta’ya atıfta bulunan bildiriler ve sözleşmeler hazırlanmış ve uygulanmıştır (Demir & Önder, 2019: 339). Bunlardan bazıları aşağıda daha detaylı değinilecek olan 1628 Haklar Dilekçesi, 1688 Haklar Bildirgesi, 1689 Haklar Beyannamesi ve vergilendirme yetkisi ile ilgili maddeye yer verilen 1789’da Fransız İhtilalinden sonra ilan edilen İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi gibi belgelerdir.

2.2.2.1. Ortaçağ Avrupası ve Magna Carta Libertatum

İlk medeniyetler döneminde hukuki temellere dayanmayan vergilendirmenin temel dayanağının devlet egemenliği olduğunu söylemek mümkündür. Ancak Roma İmparatorluğu döneminde verginin hukuki nitelik kazandığı görülmektedir. Gelişmiş bir vergi sistemine sahip olan Roma İmparatorluğu’nun çöküşünün ardından vergi sistemlerinde keyfi uygulamaların arttığı görülmektedir (Mutlu, 2012: 126). Vergi alanındaki keyfi uygulamalardaki artışın feodal dönem adı verilen toplum düzeninin tarıma bağlı olduğu Ortaçağ Batı Avrupası’nda ortaya çıktığı ifade edilmektedir (Bloch, 1997: 138). Feodal düşünce, Orta ve Batı Avrupa’da kapital dönemden önce temelinde toprak köleliğinin olduğu ve senyörün (toprak sahibinin) ekonomik, siyasi, mali, hukuki vb. haklara sahip olduğu toplum düzeni olarak tanımlanmaktadır (Öksüz, 1980: 81). Ayrıca feodalite kavramı ilk kez Montesquie ve Boulainvilliers tarafından kullanılmıştır. Bu kavram hizmet önceliklerinin askeri hizmetler olduğu ve özgür vassalların senyörlere olan bağlılıklarını ve kendine bağlı olan vassalların da senyörler tarafından ihtiyaçlarının giderildiği onların güvenlik sorumluluklarını tanzim eden bütün kurumları ifade etmektedir (Sipahioğlu, 2013:1).

Feodal dönemde Schumpeter gücün veya hükümetin, mutlak tek bir yöneticinin olmadığı, Avrupa feodalizminin parçalı yapısından başlayan prensler ve lordlar arasında bölündüğünü açıklamaktadır (Schumpeter, 2012: 25). Güçlerin bölündüğü, hiyerarşik yapıdan ziyade eşitsizliklerin olduğu Feodal toplum düzeninde büyük arazilere sahip olan lord (senyör)'lar, küçük arazilere sahip olan vassal'lar ve serfler yani toprağa bağlı olan köylüler bulunmaktadır. Merkezi krallık yönetimin olmadığı bu dönemde feodal beyler mülkü olan arazilerin bir bölümünü vassal'lara (onlara bağlı küçük beyler) asker ve vergi almak şartıyla vermektedir (Bilge, 2011: 49-50). Ayrıca vatandaşlar adına karar alabilecek bir parlamento oluşmadığı için ortaçağda kamu hizmetlerini hükümdar seçer ve yapardı. Aynı zamanda temelde sarayın ihtiyacını karşılamaya yönelik olan kamu harcamaları malikâne gelirleri ile finanse edilirdi. Bu dönemde feodal senyörler tarafından ise savaş harcamalarını finanse edilmekteydi (Giray, 2014: 15).

Bu düzenin hızla yayıldığını Almanya'da 911 yılında vassalların bir araya gelerek kral seçmesi ve 987 yılında lordların anlaşarak bir kral seçmeleri ve onun vassalı olmayı kabul etmeleri gösteren olaylardır. Buradan hareketle feodal dönemdeki lord-vassal, kral-halk arasındaki ilişkilerin karşılıklı olduğu yani ikisi arasındaki bir sözleşme ile birbirlerine bağlı oldukları görülmektedir. Ayrıca taraflar mukavele koşullarına uymakla mükelleftirler. Her ne kadar savaşlara, iç karışıklıklara ve siyasal istikrarsızlıklara yol açan bir durum olsa da günümüz anayasal hükümet temelleri mukavele özelliğine sahip olan feodal döneme uzanmaktadır (Sander, 1992: 53-54). Vassalların senyöre karşı olan görevi savaşla sınırlı olmayıp, barış dönemlerinde de vassallar bir araya gelerek senyörün 'kuru'lunu oluştururdu. Özetle vassallın her ne kadar ilk görevi senyörüne savaşta yardım etmek olsa da senyörlerine kurullara katılım sağlayarak ve ekonomik olarak da katkı sağlamaktaydılar (Bloch, 1997: 351).

Mülkü olduğu arazilerde kendine bağlı yaşayan serfler ve köylülerin ödedikleri vergiler prenslerin gelirlerinin büyük bir bölümünü oluşturmaktaydı. Ayrıca prenslerin gelirlerinin temelini oluşturan bu ödemeler 13. yy'den sonra nakdi bir şekilde tahsil edilmeye başlanmış ve bu 16-17 yy'e kadar devam etmiştir. Ayrıca para karşılığında Yahudilerin korunması, kilise tarafından yapılan yardımlar, gelenek olarak prence verilen hediyeler, darphane gelirleri, gümrük, pazar, maden vb. resimler prensin diğer

gelir kalemlerini oluşturmaktadır. Fakat bu haklara sahip olan prens genel olarak vergilendirme yetkisine sahip değildir (Dönmez & Kaya, 2014: 103-104).

Serfler tam anlamıyla köle sayılmamakla birlikte bağılılıklarının göstergesi olan senyöre zorunlu olarak bir miktar para ödemekle mükellefler. Aynı zamanda üretim yaptıkları toprakları diledikleri gibi kullanmalarına ve satmalarına izin verilmezdi. Bunun neticesinde öldükten sonra bütün mal varlıkları senyöre geçmekteydi. Ayrıca köy halkının bunun dışında da çeşitli feodal vergilerden dolayı sömürü altında olduğu ifade edilmektedir (Sipahioğlu, 2013: 1). Bu dönemdeki vergiler vergilendirmenin geniş ölçekte ve en eski uygulama biçimini oluşturan ve *Corvee Sistemi*'ne göre tahsil edilmekteydi. Bu sistem lordların mülkü olan arazileri toprağa sahip olmayan serflere cebir ve emirle işleterek hizmet ettirmesi şeklindedir. Ayrıca verginin asıl konusunun toprak olduğu ve hükümetlerin toprak üzerine vergi koyarak gelir elde ettiği bu dönemde, toprağı işleyen serflerden ürünün belirli bir oranında vergi tahsil edilmesi de bir başka vergi sistemi uygulamasıdır. Ayın üzerinden ve bireylerden kişisel olarak alınan aşar ve corvee vergisi ortaçağ Avrupası'nda başlıca başvuru doğrudan vergilerdir (Burg, 2004: ix-x). Bu vergi türlerine ilaveten Avrupa krallarının 14. yy'ye kadar kira, dolaşım, haraç, gelir vergisi ve stok haraçları vb. çeşitli vergi türü uygulamalarına başvurdukları görülmektedir (Tilly, 2001: 155). Bu duruma prenslerin siyasi arzuları, memurlar ve soylulara yapılan verimsiz harcamalar, paralı askerlerin neticesinde ortaya çıkan düzenli ordu maliyetleri, fiyat artışları Schumpeter tarafından modern mali düzenin gelişmesinde etkili olan mali hadiselerden biri olarak tanımlanan prenslerin borçlarının artması neden olmuştur (Gürkan & Karahanoğulları, 2013: 2). Aslında sorunun temelinde özellikle savaş harcamaları, kralların düğün harcamalarını finanse etmek için vergilerin tahsil edilmesi ve giderlerdeki tahmini artışa göre vergi oranlarındaki keyfi uygulamalar yer almaktadır (Burg, 2004: 15-16).

Tilly'e göre de parasallaşan ekonomilerde hükümetler savaş giderlerini finanse etmek amacıyla vergi gelirlerini kullanmayı tercih etmişlerdir (Tilly, 2001: 156). Kamu maliyesi düzeninin ilk adımlarının artan askeri giderlerin finanse edilmesi amacıyla toplanan vergilerin sürekli hale gelmesiyle atıldığı görülmektedir (Dönmez & Kaya, 2014: 103-105). Ulusal güvenliğin sağlanması Avrupa'da ticaretin gelişmesine katkı sağlayarak tüccar sınıfının ortaya çıkmasına olanak sağlamıştır. Bunun neticesinde lord ve köylüleri aylak işe yaramaz olarak nitelendiren girişimci

tüccar sınıfı daha güvenli ticaret ortamı oluşturabilmek adına hem savunma hem ticaretin kolay yapılması için uygun yerleşim yerlerinde yaşamaya başlayarak kentlerin doğmasına imkân sağlamıştır. Böylece artan kentleşme yiyecek ihtiyacının artmasına ve lordların ekim arazilerini genişleterek serfleri daha fazla çalıştırması ancak özgürlük alanlarını genişletmesiyle mümkün olmuştur. Aynı zamanda serfler bu ürünlerin bir miktarını satarak da gelir elde etmeye başlamıştır. Buna ilaveten para ile satın alınabilen malların kentlerde ortaya çıkmasıyla paraya ihtiyaç duyan lordlar, ivedilikle yıllık olarak lorda ödediği para karşılığında özgürlüğüne kavuşan serflerin sayısının artmasına imkân sağlamıştır. Nihayetinde Güney İngiltere ve Kuzey Fransa'da 12. yy'de, neredeyse Avrupa'nın tamamında ise 15. yy'de serflik müessesesi hukuken sona ermiş ancak uygulamada tamamen ortadan kalkmamıştır (Sander, 1992: 55-56).

Şunu söylemek mümkündür ki, savurgan (verimsiz) harcamaların ve yüksek düzeydeki savaş harcamalarının borçlanma ile finanse edilememesi mali zorlukların artmasına neden olarak bu dönemde zorunlu bir şekilde vergilendirme sisteminin doğmasını sağlamıştır. Sonuçta ortaçağ batı Avrupa'sında feodal *mülk devleti*'nden *vergi devleti*'ne geçişin 12-15. yy arasında olduğunu söylemek mümkündür (Gürkan & Karahanoğulları, 2013: 2). Nihayetinde devlet kaynaklarının verimsiz kullanılması harcamaların finanse edilmesinde kullanılan vergi yüklerinin İngiltere'de de artması soylu ve halk kesiminin tepki ve isyanlarına yol açmıştır. Kralın vergi sisteminde keyfi uygulamalarına verilen tepki ve isyanlar 12 Haziran 1215'te İngiltere'de Magna Carta Libertatum'un imzalanması ile sonuçlanmıştır (Çağan, 1980: 131).

Vergilerin olağan kamu geliri olarak görülmesi ve para ekonomisinin gelişmesi ortaçağın son zamanlarına denk gelmektedir. Düzenli olarak vergi tahsili de ilk kez 13. yy'de gerçekleşmiştir ki İngiltere'de ihraç edilen bütün malların tüketim resmine tabi tutulması bunun ilk örneğidir. Böylece İngiliz Parlamentosunda tüketim resminin kanuni nitelik kazandığını söylemek mümkündür (Giray. 2014: 14-15). 63 maddeden oluşan ilkel nitelikli bir *Mali Anayasa* olarak örnek teşkil eden Magna Carta'da vergi oranlarının makul düzeyde olacağı (ödeme gücü ilkesi), genel oylama ilkesiyle vergi yetkisinin kraldan alınarak meclise verilmesi gibi vergi sistemini düzenleyici maddeler yer almaktadır. Daha sonra bu meclis bir tür parlamento olan Magnum Concilium Regni halini alarak "kanunsuz, yasadız veya temsilsiz vergi olmaz" prensibinin ilk

adımları olarak görülmektedir. Ayrıca Magna Carta kralın vergi yetkisinin halk hareketiyle sınırlandırılması açısından tarihte demokrasi mücadelesine örnek gösterilebilir (Öz, 2004: 20). Bilhassa bu ferman dünyada ve İngiltere’de Hukuk Devleti düşüncesinin tarihi önderi olmakla *hukukun üstünlüğü* ilkesinin yaygın hale gelmesini sağlayan ilk temel taşı olarak da değer kazanmaktadır (İlal, 2011: 211). Ancak ilkelerin sadece belge üzerinde yazılı kalarak kralın keyfi vergi uygulamalarına devam etmesi İngiltere’de iç savaşlara neden olmuştur. Bu durum sonucunda *Halklar Dilekçesi* kabul edilerek kralın vergilendirme yetkisini sınırlandırmaya yönelik olarak atılan ikinci bir adım olmuştur (Öz, 2004: 20).

2.2.2.1.1. Vergi Devleti Kavramı

Dünya tarihi boyunca bütün toplumlarda bugün vergi olarak adlandırılan şeyin hükümdarlara cebri bir ödemenin yapıldığı görülmektedir. Felsefi olarak ifade etmek gerekirse sürekli ilişkilerin ve bu ilişkileri düzenleyen bir nizamın olmadığı toplumdan politik topluma geçtikten sonra ortaya çıkan *Leviathan*, bireylerin mal ve canlarının korunması için vatandaşların devletlere ödeme yapmalarını talep etmeleri zamanla bir vergi devletini doğurmuştur (Aktan, 2021: 73). Ayrıca bu kavram giderlerini, topladığı düzenli vergilerle finanse eden ve egemenlik yetkisini kullanarak bu vergiyi koyabilen modern devleti ifade etmektedir. Kısacası vergi toplayabilen devletin ülkesi üzerinde hâkimiyet sağladığından ve vergi toplama gücü ile egemenlik kavramı arasında sıkı bir ilişkinin varlığından söz etmek mümkündür (Dönmez & Kaya, 2014: 100-101). Yargıç ve hukukçu olan Amerikalı Oliver Wendell Holmes Jr.’nin *vergiler medeni bir toplumda yaşama karşılığında ödenen bir bedeldir* sözü yanlış değildir. Bugün modern devletlerin hepsi bir vergi devleti olarak ifade edilmektedir. Bu devletler harcamaları finanse edebilmek için vergi toplarlar ve bu gelirleri vatandaşları için harcamaktadırlar (Aktan, 2021: 74).

Dolayısıyla modern devletin doğuşu ile harcamaların finanse edilmesi arasında nedensel bir ilişki vardır ve finansman ihtiyacı olmasaydı modern devlet olamazdı. Yani devlet oluşumuna katkı sağlamakla kalmayan vergiler devletin yapısının da şekillenmesine katkı sağlamıştır. Vergi sisteminin gelişmesiyle birlikte çeşitli devlet organları oluşmuş, toplanan vergiler sayesinde de toplumlar üzerinde devlet egemenliği giderek artmıştır. Ayrıca devlete gelir kaynağı sağlayan vergi, önceleri var olmayan muhasebe formasyonunun kamu kurumlarında oluşmasını sağlayarak onu

geliştiren organizmanın kendisinde biçimlendirici bir faktör haline gelmiştir (Schumpeter, 1991: 108). Vergi gelirlerinin elverişli olması devletin istihdam edeceği memur sayısını, devletlerin ulusal ve uluslararası arenada gücünü ne ölçüde kabul ettirebileceğini, ne kadar hizmet sunacağını ve konulan hedeflerinin ne kadarına ulaşabileceğini belirlemektedir (Genschel, 2005: 1). Bu nedenle Burke'un gerçek anlamda belirttiği gibi *Bir devletin geliri devletin kendisidir* ki başka bir ifadeyle devletin ne olduğu ve nasıl değiştiğini anlamak adına kamu finansmanı kavramı bir *anahtar*'dır. Politik yapı, yalnızca geliriyle gerçek dehası ve karakteriyle hareket edebilir ve bu nedenle, kolektif erdeminin çoğunu ve onu hareket ettirenleri karakterize edebilen ve adeta onun yaşamı ve yol gösterici ilkesi olan erdemi, adil bir gelire sahip olduğu kadar sergileyecektir (Burke, 1790: 188).

Mali tarih toplumların genel tarihinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Kamu maliyesi bu özelliğiyle bir topluluğun ve onun politik yaşantısının araştırılarak anlaşılması açısından başlangıç noktası olarak kusursuzdur (Schumpeter, 1991: 100-101). Gerçekten bir toplumun uyguladığı politikalar, kültür düzeyi, ruhu ve sosyal yapısı maliye tarihine bakılarak anlaşılabilir. Schumpeter mali tarihin gerçekten de ulusların tarihi üzerinde muazzam bir etkiye sahip olduğu konusunda hem fikirdir. Nitekim mali sosyoloji vergi devleti kavramının bilinmesinde kesinlikle önemli olmasına rağmen maliye tarihinin de dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü mali alandaki gelişmeler ulusların tarihini biçimlendirmektedir. Bu nedendir ki maliye tarihi vergi devleti görüşünün ötesinde ulusların genel yapısını araştırırken de hareket noktası olmalıdır. Ayrıca ekonomik yapı ve sanayilerin ortaya çıkmasını sağlayan devletin iktisadi gereksinim ve mali araçları aynı zamanda sanayi ve ekonomik yapıların ortadan kalkmasına yol açmıştır (Musgrave, 1992: 90).

Schumpeter'göre mali ihtiyaçların olması modern devletin acil şekilde yaratılmasına neden olmuştur. Buna karşılık bu ihtiyacın ortaya çıkması ve tam olarak vergi talepleri yöntemi ile karşılanması ortaçağ yaşam biçimlerinin çözülerek modern yaşam biçimlerine dönüşmesinde önemli bir role sahiptir. Belirli bir doğrultuda özetlediği bu gelişme: *Vergi sadece yüzeysel bir olgu değildir* şeklinde ifade edilebilir (Schumpeter, 1991: 108). Bireyin ekonomisini kendisi için yönettiği bir transfer mekanizmasına ihtiyaç vardır. İşte bu yüzden mali talepler modern devletin yaşam belirtisidir. Bu nedenle vergi'nin 'devlet' ile o kadar çok ilgisi var ki, 'vergi devleti'

ifadesi neredeyse bir pleonazm (laf kalabalığı) olarak kabul edilebilir. İşte bu yüzden mali sosyoloji, devlet teorisinin çok faydalı bir aracıdır (Musgrave, 1992: 92).

2.2.2.1.2. Vergi Devletin Tarihsel Gelişimi

Tarihsel süreçte kamu maliyesi modern anlamda Avrupa’da 12. yy’de ortaya çıkmış ve 15. yy’de olgunlaşarak maliye tarihinde feodal türdeki mülk devletinden (domain state) vergi devletine (tax state) geçiş şeklinde ifade edilir. Devlet gelirlerinin oluşturan vergilerin parasal olarak tahsil edilmesi modern kamu maliyesi kavramının ortaya çıkmasında başat rol oynayan faktörler arasındadır (Gürkan & Karahanoğulları, 2013: 2). Ayrıca vergi devleti kavramının tarihsel izleri Antik Yunan dönemine kadar izlenebilirse de modern anlamda tarihsel temelleri daha yakın tarihlere dayanmaktadır. Başka bir ifadeyle feodalizmin yaygın olduğu dönemlerde Avrupa’da modern vergi devletin ortaya çıktığı görülmektedir. Vergi devletin temelleri Avrupa’da 14-16. yy arasında prenslerin ve Reich⁶’in hâkimiyet sürdüğü topraklarda aranması gerekir (Schumpeter, 1991: 102). Ancak Avrupa’daki güç mücadelelerinden dolayı feodal hükümetlerin savaş giderlerinin artması ve yönetimi iyi yapılamayan finansal yapı ekonomik krizlere neden olmuştur. Ayrıca devletin vergi gelirlerinin yetersiz kalması da kredilere ve para ekonomisine bağımlı hale gelmesine yol açmıştır. Bu nedenle vergi devletin doğuşunun Avrupa toplumlarında içsel konjonktürlerin yaşanması ve feodal kuruluşların çözülmeye başladığı değişim sürecine denk geldiği görülmektedir (Gürkan & Karahanoğulları, 2013: 3). Aynı zamanda bu durumu 14 ve 15. yy dönemi savaş masraflarında meydana gelen artışın feodal sistemin devamlılığını zorlaştırması da etkilemiştir (Sert, 2011: 9). Schumpeter’in de ifade ettiği gibi *vergi devletini zamanın baskısı yaratmıştır* (Schumpeter, 1991: 102). 13. yy’dan itibaren toplumdaki radikal değişimler ve merkezi idarenin nüfuzunu kabul ettirmesi feodal sistemin egemenliğinin zayıflamasına yol açmış, ancak feodal sistemin bunalımı tam olarak 14. yy’de belirginleşmiştir (Sipahioğlu, 2013: 1). Modern vergi devletin doğuşu Schumpeter’in fikrine göre feodal sistemle yönetilen devletlerin 15. yy’nin çeyreğinden sonra harcamalarını gelirleri ile finanse edememesi ve yaşadıkları mali

⁶ Reich: Sözlük anlamı krallık, imparatorluk, zenginlik ve devlet olan; tarihte ise Almanların dünyada söz sahibi olduğu devirlere verilen ad. Tarihte üç adet Reich dönemi vardır. İlki Kutsal Roma İmparatorluğu dönemi (800-1806), ikincisi Bismarck Almanya’sı (1871-1933), üçüncüsü ise Nazi Almanya’sı.

güçlükler neticesinde bilhassa vergilendirme alanında yeni politikalar arayışına girmeleri ile açıklanabilir (Schumpeter, 1991: 103). Nihayetinde 15-18. yy arasında feodal sistemin bunalım sürecinde Avrupa'nın çeşitli ülkelerinde yeni devlet şekli olarak nitelendirilen *vergi devleti*'nin gelişmesi mümkün olmuştur (Gürkan & Karahanoğulları, 2013: 2). Buna bağlı olarak modern vergi devletlerinin öncelikle İtalyan şehir cumhuriyetlerinde, bilhassa da Floransa'da ve ardından özgür Alman şehirlerinde ortaya çıktığı ifade edilmektedir (Gürkan, 2014: 50).

Avrupa'da 14. ve 15. yüzyıl prenslerinin kendi ülkelerinde mutlak bir hükümdar olmadığını, yetkilerini de soylular ve alt lordlarla paylaştığını söylemek mümkündür. Ayrıca bu sınıflarda bağlayıcı bir egemenlik kavramı olmaksızın, her hükümdar kişisel mirası olarak gördüğü toprağa sahipti. Bunun neticesinde onların prensle neredeyse aynı konumda olduğunu söylemek mümkündür (Musgrave, 1992: 91). Şöyle ki feodal sistemdeki prenslerin yetki ve nüfuzu feodal beylerin, düklerin, toprak sahiplerinin ve kontların güçlerinin toplamından oluşmaktaydı. Prensın diğerlerinden tek farkı “eşitler arasında birinci” (primus inter pares) olmasıydı. Yetki ve haklarının tamamını da kendi adına kullanan prens, ülke topraklarını da kişisel mülkiyeti olarak görmekte yani ülke toprakları bağımsız bir devlete ait değildir. Hükümdarlar yetkilerinin bir bölümünü her ne kadar (bilhassa yargının) halkın çıkarları için kullansalar da, yine de bu mevcut anlamda bir kamu hizmeti olarak kabul edilemez (Schumpeter, 1991: 103). Alanının bu kapsayıcılığı göz önüne alındığında, özel ve kamusal alan arasında hiçbir ayrım yoktu. Her ikisi de tek bir birimde birleştiğinde, ikisinin karşıtlığını gerektiren modern devlet kavramı geçerli değildi. Burada prens, kendi işlerinin yöneticisi olarak, kendi masraflarını da karşılamak zorundaydı. Birincil gelir kaynağını, kendi topraklarından aldığı ve köylü serflerinin ödediği vergiler oluşturmaktaydı (Musgrave, 1992: 91). 16. ve 17. yy' ye kadar prensin gelirlerini oluşturan bu mükellefiyetler 13.yy'dan itibaren nakit olarak tahsil edilmeye başlanmıştır (Schumpeter, 1991: 104). Ayrıca prensin feodal hakları çerçevesinde darphane gelirleri, geleneksel olarak vasalların verdiği hediyeler ve tartışmalı olan kilise katkıları elde ettiği çeşitli gelirlerdir. Ancak bu gelirlerin hiçbiri vergi değildi. Ancak prenslerin genel bir “vergilendirme hakkı” yoktu (Schumpeter, 1991: 104). Günümüzde fabrika sahibi olanların işletmeleri üzerindeki yetki ve haklarını Schumpeter prenslerin sahip oldukları yetki ve haklara benzetir. Dolayısıyla fabrika sahibinin mülkiyet hakkı tıpkı prensin ülkesi üzerindeki mülkiyet

hakkına benzerken, prensin yönetilenler üzerindeki yetkisiyle ise fabrika sahibinin çalışanları üzerindeki yetkisi eş değer kabul edilmektedir (Schumpeter, 1991: 103). Vergilendirme kavramı için gereken özel hukuk ve kamu hukuku arasındaki ayrımın kendisi mevcut değildi (Musgrave, 1992: 91). Schumpeter bunların tamamının çok daha sonra ortaya çıktığını ifade etmektedir (Schumpeter, 1991: 103).

Amerika kıtasının 1492’de Hint deniz yolunun ise 1497-1499’da keşfedilmesi, nakdi ödeme şeklinin gelişmesi, sermayelerin belirli ellerde toplanmaya başlamasıyla ilk sermaye birikiminin oluşması ve zaman içerisinde ekonomik dengelerde yaşanan değişim burjuva sınıfının gelişmesine imkân sağlamıştır. Burjuvazinin gelişmesi ve ekonomideki diğer gelişmeler feodal sistemi olumsuz yönde etkilemiştir (Sipahioğlu, 2013: 1). 14. ve 15. yy’de prenslerin Reich ve bölgesel güçlerle arasındaki ilişkilerde iyileşme yaşanmasına rağmen ekonomik sıkıntılar meydana gelmiştir. Ekonomideki bu sorunlar derinleşerek 16. yy’de finansal krize dönüşmüştür. Doğrusu krizin ortaya çıkmasında her ne kadar feodal düzenin yapısal bozukluğu etkili olsa da daha çok prenslerin yönetsel hataları etkili olmuştur (Schumpeter, 1991: 104). Ticaretin ve burjuva sınıfının gelişmesiyle birlikte krallar topladıkları vergiler sayesinde senyörler üzerinde denetim sağlama ve merkezi bir ordu kurma olanağı elde etmişlerdir. Yani zamanla daha güçlü hale gelen burjuvanın desteğini alan kralların otoritesi artarken senyörlerin ekonomik üstünlüğü sona ermiştir (Sipahioğlu, 2013: 1). 15. ve 16. yy’de Avrupa sarayları, mülk yönetiminde giderek artan verimsizlik ve sürekli olarak artan savaş maliyetlerinin yarattığı mali zorluklara nihayetinde yenik düşmüştür. Dönemin mali sıkıntılarından en önemlisi savaş masraflarıdır, çünkü paralı askerlerden oluşan profesyonel ordular kurma ihtiyacı o dönemde ortaya çıkmıştır (Musgrave, 1992: 91). Bu durum bilhassa Türklerle gerçekleşen savaşlarda görülmüştür. Rakamlardan da görülebileceği gibi 15. yy’de feodal yapıdaki birçok devlet bir araya gelip ordu kurmak istediklerinde ellerindeki sermayeyle sadece 2500 süvari askerini ve 6000 piyadeyi finanse edebiliyordu. Bu arada Avrupa’ya yapılan akınlar sırasında Türk ordusu tek seferde 250.000 kişilik bir ordu kurabiliyordu (Schumpeter, 1991: 104).

Prens bu problemi borçlanarak veya feodal devletlere başvurarak çözmeye çalışmıştır. Türk akınlarıyla karşılaşana kadar prensin şahsi meselesi olarak görülen Avrupa’daki savaşların, o günden sonra prensin şahsi meselesi olmayıp sadece kamu güvenliğini sağlamak için gerekli olduğu görülmüştür. Bu durum prensin bölgesel

devletlerden talep ettiği parayı meşru hale getirmesinde önem arz etmektedir. Kamusal mülkiyet ve özel mülkiyet ayrımı bu iddiaya razı gelen devletlerin prensin para talebini onaylaması neticesinde güçlenmiş ve modern anlamda “ortak zorunluluk”tan devlet doğmuştur (Schumpeter, 1991: 106). Bunun neticesinde Avrupa’da modern devlet kavramının ortaya çıkmasında Türk akınlарının da etkisi olduğu söylenebilir (Dönmez & Kaya, 2014: 104).

Marx ve Engels’in ifade ettiği gibi; zamanla vergi gelirlerinin yetersiz kalması borçların artmasına neden olarak mali birikim alanının büyümesine imkân sağlamıştır. Şöyleki, vergiler modern devletlerin borçlanma gereksiniminin bir yansıması olarak görülmekteydi. Kapitalistleşme sürecindeki vergi devletinin rolünü devlet borçları tamamlamaktaydı (Marx & Engels, 1999: 115). Aynı zamanda vergi tahsilatının sistemleştirilmesi vergi gelirlerini artırmak veya vergi tahsil etmek için ülkelerde ve eyaletlerde ayrı idari bürokrasiler ve tahakkuk yöntemleri oluşturulması gerekli olmuştur (Burg, 2004: x). Ayrıca Avrupa’da patrimonial dönemde yani 15. yy öncesi ticarileşmiş ve savaşçı hükümetlerin sadece ulusal bütçeleri görülürken Avrupa devletlerinde savaş harcamalarının arttığı 16. yy’de vergi, bütçe ve borçlarında da artışlar görülmektedir (Tilly, 2001: 134). Goldscheid de otuz yıl savaşları nedeniyle ülkelerin bütçe ihtiyaçlarındaki artışın ve savaş sonrası oluşan tahribatların ekonomi politikalarında yeni yaklaşımların ortaya çıkmasında etkili olduğunu ifade etmektedir. Goldscheid süreci “devletin mülksüzleşmesi” olarak adlandırmakta ve devletlerin mülklerini kaybetmeleri fakirleşmelerine ve bunun sonucunda ise devletlerin önemli miktarda vergi ve borçlanmaya bağımlı hale geldiğini ileri sürmektedir. Goldscheid’e göre devleti fakirleştiren gelişmiş kapitalist sistemdir ve vergi sisteminin ve kamu maliyesinin kapitalizmin ilk şeklinde önemli bir rol oynadığını düşünmektedir (Sert, 2011: 7).

Artan borçlar ve ekonomik krizler bu dönemde birçok ülkede vergi isyanlarının tetikleyicisi olmuştur. Bilhassa Avrupa kıtasında büyük toplumsal transformasyonları hızlandıran vergi isyanları 16. yy’de yoğun bir şekilde ortaya çıkmıştır (Gürkan & Karahanoğulları, 2013: 3). Ayrıca 15. yy’de yöneticilerin artış gösteren vergi ve borç bağımlılıkları sürekli bir gelir kalemine ihtiyaç duymalarına yol açmıştır. Bu nedenle yöneticiler zengin sınıfını ne görmezden gelebiliyor ne de gönüllü olarak zengin sınıfın vergi vermelerini sağlayamıyordu. Yöneticiler bu rızayı sağlamak adına, en önemli

sosyal sınıflardan ve kentlerden temsilcilerin de olduğu toplantılar düzenlemişlerdir. Demokratik özelliğe sahip olan bu meclisler temsili parlamentonun yavaş yavaş ortaya çıktığını göstermektedir (Dahl, 2021: 29). Halkın katılımının sağlanarak düzenlendiği bu toplantılar Antik Yunan dönemi oluşturulan halk meclislerine benzemekte ve iç içe geçen demokrasi ve vergilendirmeyi tekrar göstermektedir. Fakat önemli ölçüde vergi yüküne maruz kalan halk kesiminin toplantılara katılımının sınırlı olmasından dolayı halkın memnun olmaması vergilere gönüllüğü zorlaştırmıştır (Kuzu, 1992: 336). Bu bağlamda, Batı Avrupa krallıklarında düzenli vergi sistemine ilk olarak 16. yy'de geçildiğini söylemek mümkündür. Bu zamandan önce hükümdarlar çoğunlukla kendi mülklerinden elde ettikleri gelire, özel amaçlar ve savaşlar için topladıkları geçici veya kesintili vergilere bağlıydılar. Avrupa monarşileri, köylü kiracıları toprağa bağlayıcı politikalar uygulayarak düzenli ve sürekli vergilendirme biçimleri oluşturmuşlardır (Burg, 2004: xv-xvi). Buna örnek olarak ise 1618-1648 yılları arasındaki Otuz Yıl Savaşlarının devlet yönetimlerini geliştirmeye zorlayarak gelire ihtiyaç duyan İsveç'te Oxenstierna ve Richelieu gibi kralların, vergi tahsildarlarını ve tabanlarını kullanarak ülkenin tamamını vergilendirecek yönetim sistemi kurması gösterilebilir (Roskin, 2013: 8).

1550-1660 arası dönemde vergi yükünün ağır olmasından dolayı Avrupa'ya damgasını vuran vergi isyanlarının (ayaklanmalarının) önemli demokratik sonuçlar doğurduğu görülmektedir. Bu isyanların birçoğu yiyecek, tuz, varlık vb. mallardan alınan vergilere ve parasal cebirlere karşı başlamıştır. Ancak asıl hedefleri merkezi yönetim ve nispeten kilise idi. Burg'a göre bu isyanların ortak noktası, vergi karşıtı olmaları iken Alman kentlerinde 1300-1550 arası dönemde sosyal mobilitenin de artmasıyla genişleyen 105 farklı kasabada kayıtlı 210 ayaklanmanın gerçekleştiğini ifade etmektedir. Yani 16. ve 17. yy'de artan vergi yükleri nedeniyle Fransa, ABD ve İngiltere gibi birçok ülke vergi karşıtı isyanlardan olumsuz etkilenmiştir (Burg, 2004: xv-xvi).

Avrupa'daki vergi isyanlarından birisi olan Hampden Hareketi 1624-1629 dönemini kapsar (Gök, 2007: 152). Bahsedilen vergi isyanı ilk olarak Kral I. Charles döneminde İngiltere'de uygulanan sömürgeci politikalardan dolayı borçlanma için kararnamelerin çıkarılması ve yeni vergilerin konulmasına karşı halkın gösterdiği tepki şeklinde görülmektedir (Öztürk, 2015: 4818). Bunun sonucunda kral bütçe ve

vergi haklarını parlamentoya teslim etmek zorunda kalarak parlamentonun onayı olmadan kral, vergilendiremez, borçlanamaz ve hatta yardım, bağış dahi kabul edemez konumuna gelmiştir. Kralın yetkilerine getirilen bütün sınırlamalar İngiltere’de 1628 yılında “Haklar Dilekçesi (Petition of Rights)” ve 1689 tarihinde “Haklar Bildirgesi (Bill of Rights)”ın ilan edilmesiyle mümkün olmuştur (Öz, 2004: 20-21). Ayrıca bu belgelerin Magna Carta Libertatum’un uygulamada yetersiz kalmasından dolayı devam eden mücadeleler neticesinde ulaşılan önemli belgeler olduğu düşünülmektedir (Mutlu, 2012: 126). Çünkü elde edilen bu belgelerle parlamentonun onayı olmadan kralın vergilendirmesi mutlak olarak yasaklanmıştır (Öncel, Çağan & Kumrulu, 1985: 9). Kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının önemi bu yetki kısıtlamasının demokrasinin gelişmesiyle paralellik göstermesidir (Öztürk, 2015: 4817).

Kralın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması İngiltere’de 17. yy’de görülürken ABD’de ve Kıta Avrupa’sında siyasal iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması 18. ve 19. yy’de görülmektedir (Öncel, Çağan & Kumrulu, 1985: 9). 1756-1763 yılları arasında İngiltere ile Fransa arasında yaşanan *Yedi Yıl Savaşları* boyunca önemli mücadeleler veren her iki ülke de mali açıdan önemli hasara uğramıştır. Bu mali bunalımdan çıkmak isteyen İngiltere Amerikan sömürgelerine Fransa’da halka yeni vergiler koymuştur (Emir, 2020: 17). Bu duruma ABD’de 1765 Pul Kanunu Bildirgesi ve 1776 Virginia Haklar Bildirgesi ile *temsilsiz vergi olmaz, vergilendirmede uygunluk, kuvvetler ayrılığı* ve *vergilendirme ve temel hak ve özgürlüklerin sınırı* ilkeleri hüküm altına alınarak gösterilen tepkiler arasındadır (Öz, 2004: 23). Ayrıca Virginia Haklar Bildirgesi de 1776’da daha sonra yayınlanan *Bağımsızlık Bildirisi*’ne zemin hazırlarken ABD’de 1770’de çay dışındaki mallardan alınan gümrük vergilerini kaldıran İngiltere’nin çay üzerinden vergi almaya devam etmesi 1773 yılında halk hareketi olan Boston Çay Partisi isyanının yaşanmasına yol açmıştır (Giray, 2014: 73). 1776’da Virginia Haklar Bildirisi’nin ilanından sonra çok geçmeden ağır vergi yüklerinden dolayı ABD’nin temelini oluşturan İngiliz sömürgelerinin İngiltere’ye karşı başlattığı isyan sonucunda bağımsızlıklarını ilan etmişler ve Amerika Birleşik Devletleri kurulmuştur (Akşin, 2017: 12). Yayımlanan *Virginia Haklar Bildirisi*’nde (1776 Bağımsızlık Bildirisi) temsilsiz vergi olmaz prensibi yer almıştır (Öztürk, 2014: 4819). Ancak bağımsızlık sonrası ABD’de vergi isyanları aşırı ve haksız vergilendirmeden dolayı devam ederek 1786-1787 arasında

Shays İsyanı vuku bulmuştur. Temsili vergilendirmenin de istenmeyen sonuçlar doğurabileceğini gösteren bu isyan, 1787’de onaylanan ABD Anayasası’nda bahsedilen konuyla alakalı maddeye yer verilerek son bulmuştur (Gök, 2007: 155). Bu maddede vergilendirme yetkisi ve yasallık ilkesi ABD’nin her yerinde vergi koymak, harç, istihsal vergisi ve gümrük resmi uygulamak, verginin tahsili, ABD’nin ortak savunma hizmetinin sağlanması ve dış borçlarının ödenmesi gibi yetkilerin meclise ait olduğu hükmüyle net bir şekilde ortaya konmuştur (Öztürk, 2014: 4819-4820).

Bu isyanlar 18. yy’nin başlarında Avrupa’da ortaya çıkan ve daha sonraki demokratik kuruluşların önemli öğeleri haline gelen siyasi fikirleri ve uygulamaları etkilemiştir. Başlangıçta vergi artışları bağlamında ortaya çıkan yöneticilerin yönetilenlerin rızasını alma ihtiyacı zamanla yasama meclislerini (parlamento) de kapsayacak biçimde genişlediği ifade edilmektedir. Bu sayede Flanders, İskandinavya, İsviçre, Büyük Britanya ve Hollanda gibi Avrupa ülkelerinde özgür (bağımsız) insanların hükümete belirli bir dereceye kadar katılabilecekleri yerel konseyler ortaya çıkmaya başlamıştır. Burada temsilciler Atina’daki (kura veya tesadüfi) uygulamanın aksine seçimle belirlenmekteydi (Dahl, 2021: 31). Özetle keyfi vergilendirmelere veya ağır vergi yüklerine karşı başlatılan halk hareketlerinin, isyanların demokratik sistemin elde edilmesinde ve ABD’nin bağımsızlığını kazanmasında olduğu gibi temel çıkış noktası olduğunu söyleyebiliriz.

Ayrıca *kanunsuz vergi olmaz* prensibi modern vergi hukukunun en temel ilkesi olup birçok prensibin bu ilkedен meydana geldiği iddia edilmektedir. Ayrıca İslam dünyasının bu prensiple çok erken tarihlerde tanıştığını söylemek mümkündür. *Vergilerin yasallığı* ilkesine modern vergi hukukunda uzun tarihsel bir süreçte ulaşılmış ancak İslam hukuku kaynaklarında cizye, haraç ve zekât gibi mükellefiyetler bu ilkenin hem pratik hem de teorik temellerini yaratmıştır (Dönmez & Kaya, 2014: 105). Kralın vergi koyma yetkisinin sınırlandırılması Batı’da 1215’de Magna Carta ile görülürken, tam olarak günümüzdeki gibi olmasa da o dönemin şartlarında “temsilsiz vergi olmaz” kapsamı açısından kanunilik ilkesinin kutsal kaynaklarda da yer alması vergilemenin en önemli fonksiyonu olan yöneticilerin keyfi vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması İslamiyet’in doğduğu ilk yıllarda güçlü ve açık bir şekilde prensip olarak kabul edilmiştir (Öztürk, 2014: 4821-4822). İslam’ın temel kaynaklarında en

önemli mali mükellefiyetlerden olan zekâtın, mükellefi, konusu, vergilendirmeye dair diğer ilkeler ve vergilendirme dönemi net bir şekilde ve açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca kamu maliyesi açısından İslam hükümetlerinde devlet başkanlarının ve devletlerin hazine gelirlerinin kesin olarak birbirinden ayrılması dikkat çeken başka bir konudur. Çünkü Batı devletlerinde geç tarihlerde ve uzun bir sürecin sonunda kabul edilen bu ilke İslam'ın ilk yıllarında benimsenmiştir. İslam medeniyetlerindeki devletlerin çok erken tarihlerden itibaren düzenli ve devamlı vergilere sahip olma açısından (vergi devleti) hem deneyim hem de teorik birikime sahip olduğu söylenebilir (Dönmez & Kaya, 2014: 105). O devrin İslam hukukçularının eserlerinde vergiyle alakalı temel ilkelere yer verdikleri görülmektedir. Örneğin İbn-i Haldun verginin mükellefler arasında eşitlik, adalet ve dürüstlük kurallarına uygun olarak zengin, soylu veya iktidar yakınlığı sebebiyle hiç kimseyi vergi dışı bırakmadan ve en önemlisi de mükelleflerin ödeme gücünü aşmayacak şekilde alınması gerektiğini ifade etmektedir. Yani burada vergilendirmenin temel prensiplerinden olan eşitlik ve adalet, ödeme gücü ve genellik ilkeleriyle karşılaşmak mümkündür (Candan, 2007: 244).

Kısaca vergi devletin tarihsel gelişimi incelendiğinde; devletlerin demokrasiye zamanla yaklaştığı, devlet yapısı içinde çeşitli kurumların oluştuğu, vergi konusunun çeşitlendiği ve vergilerin arttığı da görülmektedir. Aynı zamanda bu dönem boyunca yöneticilerin vergilendirme politikalarındaki keyfi uygulamaları ve ağır vergi yükleri neticesinde halk hareketlerinin veya isyanlarının yaşandığı görülmektedir. Bu durum toplumların demokrasiyi talep ettiklerini ve demokratik olarak da var olduklarının bir göstergesidir. Ayrıca kurayla veya tesadüfi oluşturulan sadece erkeklerin veya burjuva sınıfının katıldığı kısmi demokrasinin var olduğunu kanıtlayan halk meclislerinin, zaman içerisinde temsilcilerin seçimle belirlendiği meclislere dönüştüğünü görmekte mümkündür. Kısaca vergi ve demokrasi açısından önem arz eden *temsilsiz vergi olmaz* ilkesi gelişerek dünya genelinde hâkim olmaya başlamıştır.

Her ne kadar modern vergi devleti döneminde demokrasiye en iyi başlangıç yapan ülkeler görülse de demokrasinin gelişmesinde problem olan önemli eşitsizlikler de bulunmaktaydı. Bunlardan biri mülk sahibi olan ve olmayanlar, kadınlar ve erkekler, köleler-özgürler, uşaklar-efendiler, fakirler-zenginler, halk-asiller, derebeyleri ve topraklarındaki kiracılar şeklinde toplumsal yapı özgürlük ve güç bakımından farklı sınıflardan oluşmaktaydı. Özgür insanlar dahi kendi aralarında

zenginlik, statü, güç, nüfuz, etki bakımından eşit sayılmamakta ve gelenekler, uygulamalar ve kanunlardan dolayı kadınlar özgür bir adamın malı sayılabiliyordu (Dahl, 2021: 31). Bu durumda toplumdaki yetişkin nüfusun büyük çoğunluğunun oy kullanımının mümkün olmadığı kısmi demokrasiden söz etmek mümkündür. Kısmi demokrasinin tam demokrasinin gelişimini engellediği düşünülse de, aslında tam demokrasiye giden yolda bir basamak olarak da düşünülebilir. Çünkü evrensel oy hakkı 19. yy sonunda tam demokrasileri kurana kadar, halkın belirli bölümlerinin güçlendirilmesi, mevcut dışlanmış grupların güçlendirilmesi için daha fazla mücadele edilmesine imkân sağlamıştır. Modern demokrasinin de 18. yy'in devrimlerinden doğduğu düşünülmektedir. Bu devrimler, 1776'daki ABD Bağımsızlık Bildirgesi ve 1789'daki Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları bildirgesi gibi çığır açan öneme sahip hakları belirleyen eylemlerle önemli hale gelmiştir (Alexander & Welzel, 2011: 272). Fransa'da başlayıp etkileri dünya geneline yayılan bu çabalar Fransız Devrimi'ne uygun ortam yaratmıştır.

2.2.2.2.Fransız Devrimi ve Vergilendirme Yetkisi

Tıpkı İngiltere'de olduğu gibi Fransa'da da, mülk gelirleriyle kendilerine özgü ayrıcalıkları yetersiz kalan krallar gelir elde etmek için halktan vergi tahsil etmek zorunda kaldıklarında kilise temsilcilerinden ve elit (soylu) kişilerden oluşan Genel Meclisten onay alınırdı. Bakanlığa Kral 14. Louis tarafından atanan Colbert, Fransa mali sistemini geliştirmek için bazı düzenlemeler gerçekleştirmiştir. Bunlar arasında gelir artırıcı politikalar, vergi tahsili ve denetiminde merkezileşmeye giderek vergi gelirlerini artırmak, gider ve gelirleri gösteren muhasebe sistemini geliştirmek, yerel imtiyazları kaldırmak, devlet borçlarını azaltıcı politikalar uygulamak ve Fransa'da iç gümrükleri kaldırarak gümrük birliğini sağlamak gibi düzenlemeler yer almaktadır (Giray, 2014: 64-65). Fakat olağanüstü durumlarda (savaş gibi) krallar, vergilendirme yapmak istediğinde halk temsilcilerinden (Tiers Etat), din adamları ve asillerden oluşan Etats Generaux tarafından onaylanıyor ancak çok sık tekrar eden olağanüstü durumlar vergiyi olağan gelir kaynağı haline getirmiş ve fakir halk üzerindeki vergi yükünün giderek artmasına neden olmuştur (Öz, 2004: 24). Devrime neden olan bu ekonomik, toplumsal ve politik şartlara bakıldığında, burada da vergileme yetkisinin kral tarafından sınırsız ve keyfi kullanımının etkili olduğu görülmektedir (Çağan, 1980: 131). Ayrıca 1789'dan önceki politik savaş Büyük Burjuvazi'nin liderliğinde

toprak sahibi olan soylular ile üçüncü sınıf arasında yaşanmıştır. Bu savaşın taşradaki soyluların zamanla fakirleşmesi ve aynı şekilde yaşam koşullarını devam ettirmek için köylü halk üzerindeki vergi yükünü arttırmasıyla daha da şiddetini artırmıştır.

Devrimin alt yapısının hazırlanmasında J. J. Rousseau, Montesquieu ve Locke gibi fikir adamları tarafından geliştirilen düşünceler de önemli bir rol oynamıştır (Arslan, 2018: 11). Örneğin Montesquieu'nun kuvvetler ayrımı ilkesi, Voltaire'in ekonomik ve sosyal reformlar ideası ve Rousseau'nun insan haklarıyla beraber toplum hâkimiyetini oluşturan sosyal sözleşme anlayışı devrimi beslemiştir (Çam, 2000: 148-149). Ayrıca siyaset biliminin önde gelen isimlerinden Sartori, Lipset, Mill, Popper, Webere, Dahl, Locke, Habermas ve Tocqueville'nin devrimle alakalı düşünceleri de oldukça önemli olmuştur (Özalp, 2008: 131). Fransa'da Kral Louis döneminde uzun süredir toplanmayan États Généraux meclisinin mali darboğazdan dolayı toplanmak zorunda kalması durumun ciddi bir boyuta ulaştığına işaret etmekteydi (Akşin, 2017: 10). 1614'ten sonra hiç toplanmayan bu meclis Kral Louis tarafından 1789'da vergi muafiyeti olan asilleri de vergilendirmek ve Fransız maliye sistemini düzenlemek amacıyla toplanmıştır (Öz, 2004: 24). Mecliste 1,5 ay süren müzakereler sonucunda burjuvalar muafiyeti olan grupları ikna edemeyeceğini anlamış ve kendilerini halkın %96'sını temsil ettiğini öne sürerek meclis kendini "Milli Meclis" olarak ilan etmiştir (Arslan, 2018: 22). Yani Fransız Devrimini 1789'da milli meclise dönüşen États Généraux'un başlattığı görülmektedir. Ayrıca Fransız Devriminin dünya genelinde birçok mezhep ve din gruplarını etkileyebilme özelliğinden dolayı evrensel olması yönüyle İngiliz Devrimi'nden farklıdır.

Halk isyanıyla 1789'da mutlakiyet rejimine son verilerek liberal demokrasi prensiplerine dayanan demokratik disiplinli rejimin yerleştirilmesi amaçlanmıştır. Böylelikle 1789 Meclisinin kabul ettiği "İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesi" Fransız Devriminin özelliklerinden biri olmuştur (Çam, 2000: 149). Yani İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesi'nin ilan edilmesiyle Fransız Devrimi resmi olarak ilan edilmiştir. 17 maddeden oluşan bildiride özgürlük, eşitlik, insan hakları, hukukilik vb. konular yer alırken vergilendirme konusunda da önemli regülasyonlar yer almaktadır (Arslan, 2018: 23-25). Önem arzeden bu bildiride *vergilendirmede kanunilik* ve dolayısıyla *temsilsiz vergi olmaz* ile *verginin genel ve eşit olması* prensiplerine 13. ve 14. maddede

yer verilerek vergiye muvafakat (onama) kuralı kazandırılmıştır (Öz, 2004: 25). Bu maddeler ise şöyledir:

Madde 13. *“Bu kamusal gücün ve yönetim görevlerinin devamlılığını sağlamak için genel bir vergi zorunludur. Bu vergilendirme bütün yurttaşların olanaklarına göre eşit ölçüde bölünmelidir”*

Madde 14. *“Bütün yurttaşlar bizzat veya temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirleme, bunu serbestçe kabul etme, bu vergilerin kullanımını gözlemleme ve verginin miktarını, matrahını, tahsil şekli ve süresini belirleme hakkına sahiptir”* (Arslan, 2018: 25).

1789 Konseyi’nin mücadeleleri sonucunda 1791 Anayasası hazırlanarak krala kabul ettirilmiş ve bu anayasada Rousseau ve Montesquieu’dan etkilenilerek temsili rejim, ulusal egemenlik ve kuvvetler ayrımı ilkelerine yer verilmiştir (Çam, 2000: 149). Bildiride vergilendirmede kanunilik ilkesinin yer alması ve daha sonra bu ilkenin tüm Fransız anayasalarında düzenlenmesi keyfi vergilendirme uygulamalarına karşı verilen mücadelelerin önemini göstermektedir (Öztürk, 2015: 4819). Aynı zamanda bildiride vatandaşlar arasında vergilerin dağıtımının eşit şekilde olacağı, temsilcileri vasıtasıyla verginin zorunluluğunu tespit edileceği, ayrıca kullanımının takip etmek, süresini tayin etme haklarının belirtildiği bu ilkelere 1791-1945 arasında yürürlüğe giren 7 anayasada da yer verilmiştir (Akyazan, 2009: 2). Ayrıca 1791’de onaylanan Fransız Anayasa’sında kanun önünde bütün vatandaşların eşit olduğu belirtilerek eşitlik ilkesi hükme bağlanmıştır (Kuzu, 1992: 337). Yine 1791-1793 anayasalarında vergileme hakkının sadece parlamentoya ait olduğu vatandaşların ise keyfi olarak vergilendirilemeyeceği kesin olarak belirtilmiş ve 1798’de federal servet vergisi özgür olan meclis tarafından bizzat kanunlaştırılmıştır (Giray, 2014: 65). Aynı zamanda bu bildiriler toplumun bazı kesimlerine kişisel ve siyasi özgürlüklerini savunma hakkı vererek nüfusun önemli bir bölümüne özel ve kamusal yaşamlarını yönetme yetkisi vermiştir (Alexander & Welzel, 2011: 272).

Günümüzde dünya genelinde kabul gören insan hak ve özgürlük bildirgelerinin keyfi vergilendirme uygulamaları karşısında verilen özgürlük mücadeleleri neticesinde ortaya çıktığı görülmektedir. Şöyleki bu önemli bildirilerin demokratik kurumların oluşmasında ve güç kazanmasında temel oluşturduğunu söylemek

mümkündür (Aktan, 2016: 6). Demokrasi tarihinin ilk dönüm noktası olarak görülen ABD’de 1776’da “Haklar Bildirisi”, ardından yayınlanan “Bağımsızlık Beyannamesi” ve 1787 Anayasası, ikinci dönüm noktası olarak kabul gören 1789 Fransız Devrimi ve yayınlanan” İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirisi” gibi önemli gelişmelerin vuku bulduğu 18. yy’de demokrasiye daha çok yaklaşıldığını söylemek mümkündür (Kuzu, 1992: 337). Aynı zamanda 1790-1791 dönemi boyunca vatandaşların vergi yükünden muzdarip olduğu tüketim ve ticaret üzerindeki dolaylı vergiler de kaldırılmıştır. Ayrıca ulusal meclis tarafından soyluların ve memurların genelde muaf tutulduğu eski dolaysız vergiler (gelir ve servet vergisi, kişi başı vergi) yerine muafiyetlerin kaldırıldığı, vatandaşların da mali kapasitelerine göre ödeme yapmalarının beklendiği yeni dolaysız vergiler olan arazi vergisi, taşınır mallar vergisi ve ticari kazançlar vergisi hükme bağlandığı ortadadır. Ancak vergilerin vatandaşlar tarafından gönüllülük esasına göre ödeneceği düşünülerek herhangi bir yaptırım veya kısıtlamanın olmadığı bir sistemin geliştirilmesinin doğru bir politika olmadığını söylemek mümkündür (Burg, 2004: 304). Ayrıca 1948’de yayınlanan İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi temel hak ve özgürlükleri özellikle de hukuk devleti kavramını anayasayla, kanunlarla ve yargıyla garanti altına alan çok önemli bir belgedir. Bu maddeler ise şöyledir:

Madde 8: “Herkes anayasa ya da yasa ile kendisini güvence altına alan temel hakları ihlal eden tasarruflara karşı yetkili ulusal yargı yerleri aracılığıyla kullanılacak etkin hukuk yollarına başvuru hakkına sahiptir”,

Madde 17: “Hiçkimse keyfi olarak mal ve mülklerinden yoksun bırakılamaz”,

Bu maddelerle temel haklardan olan vergilendirme hakkının ve temel özgürlüklerin kanunla anayasayla ve yargıyla garanti altına alınması gerektiği vurgulanmıştır (Öz, 2004: 25). İnsan hakları ve özgürlük bildirileri öncelikli olarak kendi ülke vatandaşları için daha sonra bu belgeler tüm insanlık için yayınlanmış olsa da, vergilendirme yetkisini sınırlandırmaları, insanların mallarını ve gelirlerini güvence altına alacak kurallar ve ayrıca insan yaşamını ve özgürlüğünü de güvence altına alacak kurallar koyduğu ortadadır (Akyazan, 2009: 2). Bu belgeler ve sonuçları batıda parlamenter demokrasinin gelişmesini, vergilerin sadece yasama organı (parlamento) tarafından ve kanunla konulabileceği fikri ilke haline getirilmiş, bu sayede ağır vergilendirme değilse de keyfi vergilendirme engellenmiştir. Bu doğrultudaki

ilerlemeler sosyal devlet, hukuk devleti, vergilendirme, hak ve hürriyetlerle ilgili ilkeler, batı ülkelerinin neredeyse tamamının anayasalarında yer almasına olanak tanımıştır (Öz, 2004: 25-26). Kısacası batı demokrasilerinde vergilerin yasallığı (kanuniliği) ilkesinin gelişimini özetlemek gerekirse: Bilhassa Avrupa ülkelerinde birçok isyanın sebebi siyasi ya da maddi cebirle tahsil edilmek istenen vergilerdir. Bu isyanlar neticesinde ilan edilen bildiriler, belgelerle vergilendirmede adaletsizlik ve keyfi uygulamalar engellenmeye çalışılmış ve verginin yasallığı prensibi de, batı demokrasilerinin anayasa ve kanunlarında vergi hukuklarındaki gelişime paralel olarak yer bulmuştur (Öztürk, 2014: 4820).

Fransız Devrimi kral ve parlamentonun kanunlaştırdığı yasaların her zaman olmasa da çoğu zaman bağımsız hâkimler tarafından yorumlandığı anayasal sistemin ortaya çıkmasını sağlamıştır (Dahl, 2021: 29-30). Ayrıca ilk kez Almanya’da ortaya çıkan hukuk devleti kavramının gelişmesi için zorunlu olan kurumsal ve düşünsel temeller Fransız Devrimi ile atılmaya başlanmıştır. Hukuk devleti sisteminin temel taşlarını oluşturan hukukun genel ilkeleri olan geçmişe yürümezlik, kanunilik, hukuki güvenlik ve ceza hukukunda suçsuzluk karinesi ilkeleri Fransız Devrimin eseridir (Öz, 2004: 24). Kamu hukuku ilkeleri dikkate alındığında siyasi iktidarın kaynağının değiştiği teokratik devlet yapısı yerine laik devlet yapısının inşa edildiği görülmektedir (Arslan, 2018: 26). Her ne kadar Fransa’nın demokrasiye önderlik ettiği düşünülse de İngiltere’de demokratik idari yapı ve kurumların çok daha önce görüldüğünü söylemek mümkündür (Kuzu, 1992: 337). Bu bağlamda hem *temsilsiz vergi olmaz* ilkesi hem de demokrasi açısından Magna Carta Libertatum fermanının atılan ilk adım olduğunu söylemek mümkündür (Öztürk, 2014: 4818).

Fransız Devrimi’nin kendinden önce gerçekleşmiş olan Amerikan ve İngiliz Devrimlerinden farkı ise kısa vadede Kıta Avrupası’nda ve dünyanın genelinde etkilerinin görülmesinin sonucu olan evrensellik niteliğine sahip olmasıdır. Ancak Fransız Devrimi ve Thermidor Darbesi toplum ile birlikte toplum için gerçekleştirilen devrim görünümünde olsa da daha özgürlükçü, eşitlikçi bir sistem ve halkın yönetime doğrudan katılımı sağlanamamıştır (Koç, 2018: 65-71). Fransa haricinde sadece İsviçre cumhuriyet rejimine geçmiş, soyluların nüfuzu devrimden sonra azalmış fakat başka devletlerde krallık ve soyluluğun devam ettiği görülmüştür (Akşin, 2017: 28). Demokrasinin en göze çarpan kazanımları her zaman ulusötesi ölçekte gerçekleşmiş

olsa da, temsili hükümet etrafında örgütlenen ulusal devletler de hayati bir önkoşul olarak görülmektedir. Fransız Devrimi, Avrupalıları yöneticilerin *halk için* olabileceği gibi 19. yy'nin başlarındaki yapıların istikrarını bozacak ve bir dizi devrimci harekete ilham verebilecek bir fikirle tanıştırmıştır. Bu devrimler en çok birleşmenin ilk kez bölgesel devletleri yarattığı İtalya ve Almanya'da görülmüştür (Eley, 2002: 5). Fakat hukuki olarak reşit bireylerin kullanabileceği, evrensel, eşit, özgür ve gizli oy hakkı, sivil düzlemde ise düşünce, toplantı, ifade, basın özgürlükleri, hükümsüz şekilde tutuklanmama ve örgütlenebilme hakkı doğrultusunda değerlendirildiğinde demokrasiye 19. yy öncesi dünyanın hiçbir yerinde ulaşamadığı görülmektedir. 1914'ten önce yalnızca dört eyalet ulaşmıştır: Yeni Zelanda (1893), Avustralya (1903), Finlandiya (1906) ve Norveç (1913) (Eley, 2002: 3). Ayrıca Yeni Zelanda'da ulusal seçimlerde kadınlara oy kullanma hakkının 1893'te verilmesi ancak diğer yönlerden demokratik özellikler taşıyan ülkelerde 1920'ye kadar kadınların oy kullanma hakkına sahip olmadığı görülmektedir. Nitekim demokratik ülke olarak vasıflandırılan Fransa, Belçika ve İsviçre gibi ülkelerde bile kadınlara II. Dünya Savaşı'ndan sonra oy kullanma hakkının verilmesi bu durumu destekler niteliktedir (Dahl, 2021: 103). Huntington tarafından Fransız Devrimi sonrasında demokratikleşmenin üç dalga şeklinde ve 19. yüzyılın başlarında ABD'de yetişkin beyaz erkeklerin %50'sinden fazlasına oy hakkı verilmesiyle başladığı düşünülmektedir. Demokratikleşme totoliter/otoriter rejimlerden demokrasiye geçiş ve sürekli kendini yenileyerek ideal bir hale gelme süreci olarak tanımlanmakta olup kavramın bir dizi çalışmaya konu olduğu görülmektedir. Bu bağlamda Huntington'un "Üçüncü Dalga: Geç Yirminci Yüzyılda Demokratikleşme" eseri önem arz etmektedir. Çalışmada devrim sonrası demokrasinin gelişimine dünyada 90'lara kadar üç demokratikleşme dalgası yaşandığını iddia eden Huntington'a göre yer verilecektir (Özdemir, 2018: 31).

2.2.2.3. Demokrasinin Gelişimi: I. Dalga 1820-1926

Huntington'a göre ilk ve en uzun şekilde gerçekleşen demokratikleşme dalgası 1820'lerde ABD'deki erkek nüfusunun büyük bir kısmın oy hakkının genişletilmesiyle başladı. Bu dalga 1926'ya kadar yaklaşık bir asır devam etti ve demokratik ülke sayısı 29'a yükselmiştir (Huntington, 1991: 12). Demokratikleşmenin ilk dalgasının kökleri Amerikan ve Fransız devrimleriydi. Bununla birlikte, ulusal demokratik kurumların

fiilen ortaya çıkması, bir 19. yy olgusudur. Ayrıca 19. yy'de çoğu ülkede demokratik kurum ve yapılar yavaş yavaş geliştiğinden bir siyasi sistemin demokratik olarak kabul edilebileceği belirli bir tarihin belirlenmesinin oldukça zor olduğunu ifade etmiştir (Huntington, 1991: 16). Yine bu dönemde Batı'da vergilerin sadece yasama organı tarafından kanunla konulabileceği ilkesi temel hak ve özgürlük bildirileriyle hükme bağlandığı ve özellikle de ağır vergi yükleri nedeniyle Avrupa'da çok sayıda isyan sonucunda kanunilik ilkesinin batı anayasalarının neredeyse tamamında yer aldığı görülmektedir (Öztürk, 2015: 4820).

Jonathan Sunshine (1972), 19. yy'de siyasi sistemlerin asgari demokratik niteliklere ne zaman ulaştığı konusunu belirlemek üzere, makul iki kriter ortaya koymaktadır: (1) yetişkin erkeklerin %50'si oy kullanma hakkına sahip olması; ve (2) ya seçilmiş bir parlamentoda çoğunluğun desteklediği ya da periyodik şekilde gerçekleşen halk seçimlerinde seçilen sorumlu bir yöneticinin bulunuyor olması. Bahsedilen bu kriterleri benimseyen ve bir o kadar gevşek uygulayan ABD'de 1828 civarında ilk demokratikleşme dalgasının başladığını iddia etmektedir. İlk dalga gizli oylama, oy hakkının genişletilmesi ve yayılması, sorumlu yönetim sistemlerinin, temsili meclislerin oluşması gibi gelişmelerle İsviçre, ABD, İngiltere, Fransa, Büyük Britanya ve birkaç küçük Avrupa ülkesinde 20. yy'nin başlarından itibaren görülmüştür (Huntington, 1991: 16-17). Ancak demokratikleşme sürekli olarak yukarı doğru bir ivmeyle ilerlememiş, çoğunun 19. yy'de gerçekleştiği ayaklanmalar, direniş hareketleri, ayaklanmalar, devrimler ve iniş çıkışlar bu dönemde yaşanmıştır. Ayrıca mutlak monarşilerin uzun dönemde demokrasinin lehine olan bazı koşulların ortaya çıkmasında yardımcı olduğunu söylemek mümkündür (Dahl, 2021: 33-34).

Bu direnişlerin en önemli nedenleri toplumların hak ve hürriyetlerden yoksun olması ve ağır vergi yüklerine maruz kalmalarıdır. Bu dönemdeki bütün kısıtlamalar demokratikleşme hareketlerinin yayılmasına neden olmuştur. Siyasi birliklerini sağlayan İtalya ve Almanya'da 1832'de İtalya'da Mazzini liderliğinde demokrasinin habercisi (özgürlük ve eşitlik) olan Genç İtalyan Hareketi sonrasında ise Genç Alman Hareketi Almanya'da başlamıştır (Akşin, 2017: 14). Ayrıca bilhassa Batı Avrupa'da yaşanan devrimler özgürlükleri güçlendirmiştir. Fakat özgürlüklerin alt sınıf ve işçi sınıfıyla paylaşılmaması 1848'den 1914'e kadar süren aristokrat ve işçi sınıfı arasında seçme seçilme hakkı, sendika kurma, toplu sözleşme ve grev için politika alanında

örgütlenme hakkı için çekişmeler başlamıştır (Akşin, 2017: 20). Nihayetinde 1860'da 37 ülke içinde 1'inin yönetim şekli demokrasi iken 1870-1890 döneminde bu rakam 43 ülke içinden yönetim şekli demokrasi olan 6 ülkeye yükselmiştir (Akıncı ve Usta, 2016: 276). Vanhanen'in "Prospect of Democracy" çalışmasında yer alan ülkeleri düzenleyen Tilly bu ülkeleri demokratikleşme hızlarına göre sınıflandırmıştır. Bu sınıflandırma aşağıdaki Tablo 2. 1'deki gibidir:

Tablo 2. 1: Hızlı Demokratikleşmenin Konumları

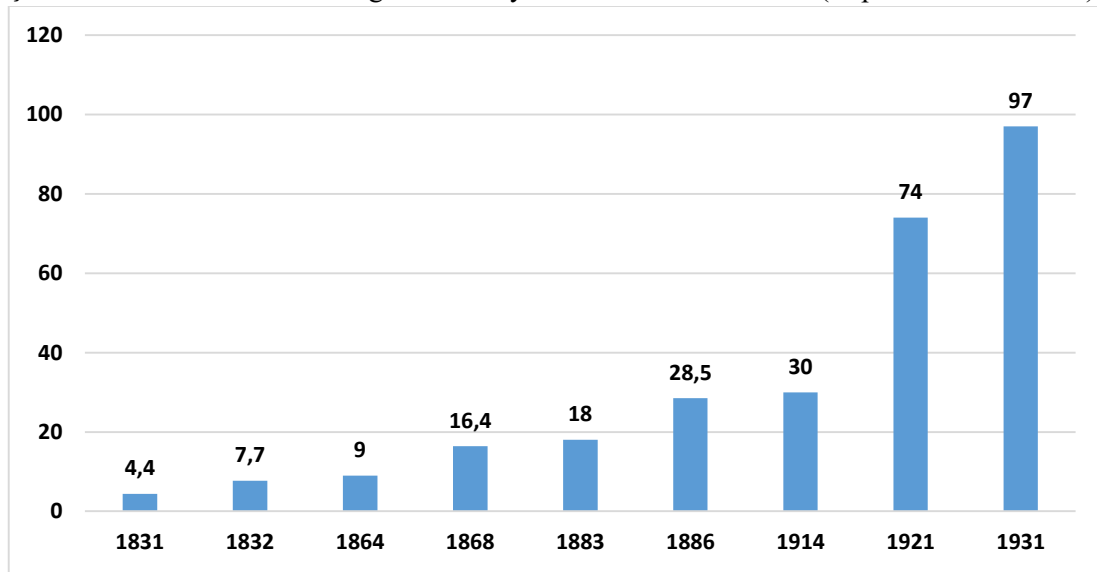
1850-1899	Kıtalar	Ülkeler
	Asya Pasifik	Hiçbiri
	Avrupa	Avusturya, Belçika, Danimarka, Fransa, Yunanistan, İtalya, Hollanda, Norveç, Portekiz, İspanya, İsveç, İsviçre, Birleşik Krallık
	Amerika Kıtası	Arjantin, Bolivya, Şili, Dominik Cumhuriyeti, Ekvador, Uruguay
	Afrika	Hiçbiri

Kaynak: (Tilly, 2014: 76)

Tabloda görüldüğü gibi Tilly, Batı Avrupa ülkelerinin 1850 yılından itibaren demokratikleşmenin ilk dalgasına önderlik ettiğini, bu ülkelerin 1900-1949 döneminde tekrar dalgaya dâhil olduklarını ve daha sonra demokrasiye doğru ilerlemelerin Asya ve Afrika'da başladığını, üçüncü dalgayı ise Latin Amerika'nın başlattığını ortaya koymuştur (Tilly, 2014: 80-81). 1870-1890 dönemlerinde Avrupa'da halk yönetimine merkezi, kalıcı ve tutarlı bir siyasi biçim vermek adına sosyalist partilerin kurulması buna örnek teşkil etmektedir. Birinci Dünya Savaşı'na ve hatta günümüze kadar ki süreçte Avrupa'da işçi hareketlerinin de örgütlenmesiyle güç kazanan demokrasinin savunuculuğunun yükünü bu partiler taşımıştır (Eley, 2002: 5). Böylelikle bunun gibi politik gelişmelerle 19. yy'de demokrasinin yayılmaya başladığı, zamanla doğrudan katılımlı demokrasinin yerini temsili liberal demokrasilere bıraktığı görülmektedir (Özalp, 2008: 131). Başka bir deyişle içerisinde devrimleri (Amerikan ve Fransız), I. Dünya savaşı ve sonrasındaki gelişmelerin yaşandığı bu dönemde demokrasi Batı Avrupa'nın çoğuna kademeli ve eşit olmayan bir şekilde yayılmıştır (Roskin, 2013: 12). Bu dönemde oy kullanma hakkının çoğu ülkede görülmesine de sınırlı bir şekilde ve genele yayılmaya başladığı görülmektedir. Hatta İngiltere'de bile 1832 yılında yirmi yaşından büyük olan nüfusun sadece %5'i oy kullanma hakkına sahipti. Bu oran 1832'de çok büyük çabalar sonucu %7'ye çıkarılabilmıştır (Dahl, 2021: 32). Oy

kullanma hakkı İngiltere’de 1832 Birinci Reform Yasası ile 500.000’den 800.000’e yükseltirse de reform sonrası seçmen sayısındaki bu artışın oldukça sınırlı olduğu görülmektedir (Bağçeci, 2020: 29). Ayrıca İngiltere’de İkinci Reform Yasası 1867’de onanmış 1,36 milyon olan seçmen sayısı 2,48 milyona yükselmiştir. Bununla beraber kentsel seçim bölgelerinde çoğunluğu işçi sınıfı oluşturmaktaydı. İngiltere’de seçmen sayısının ise ikiye katlanması 1884 yılında Üçüncü Reform yasasının onanmasıyla mümkün olmuştur (Akşin, 2017: 177). Dahl İngiltere’deki seçmen sayısındaki artışı aşağıdaki şekilde ortaya koymaktadır.

Şekil 2. 1: 1831-1931 Arası İngiltere’de Oy Kullanabilenlerin Oranı (Toplam Nüfusa Oranı)



Kaynak: (Dahl, 2021: 33)

Demokratikleşmenin sağlandığı bu gelişmelere rağmen 1876-1915 döneminde Hobsbawn’a göre birkaç emperyalist devlet tarafından dünya topraklarının dörtte biri işgal edilerek kolonileştirilmiştir. Bu dönem I. Dünya Savaşı ile sonuçlanmış, ülkeler arasındaki gerilim giderek artmış ve mevkilerini sağlamlaştıran bazı ülkeler olmuştur. Bu doğrultuda Rusya, Osmanlı Devleti ve Portekiz feodal düzenden kurtulamayıp geri kalırken 19.yy’nin zengin ve en güçlü devletleri arasında İngiltere önde gelmiştir (Akşin, 2017: 16-17). Ayrıca I. Dünya savaşı sonrası 51 ülkeden 15’inin yönetim şekli olarak demokrasiyi benimsemesi demokrasiye geçen ülke sayısındaki asıl artışın savaş sonrası yaşandığını göstermektedir (Akıncı & Usta, 2016: 276). Ancak Avusturya, Rusya, Macaristan, Polonya, Türkiye, Yunanistan vb. ülkelerde cumhuriyet rejimi kurulmasına rağmen bu cumhuriyetlerde otoriter cumhurbaşkanları ve başbakanlar görülmekteydi (Akşin, 2017: 157).

Tablo 2. 2: Hızlı Demokratikleşmenin Konumları, 1900-1949

1900-1949	Kıtalar	Ülkeler
	Asya Pasifik	Avustralya, Japonya, Yeni Zelanda
	Avrupa	Fransa, Yunanistan, Avusturya, Danimarka, Finlandiya, Almanya, Norveç, Macaristan, İtalya, Hollanda, Portekiz, Rusya, Romanya, İsviçre, İspanya, İsveç, Birleşik Krallık
	Amerika Kıtası	Brezilya, Arjantin, Şili, Bolivya, Kanada, Kostarika, Kolombiya, Ekvador, Panama, Uruguay, ABD, Peru, Meksika, Honduras, Dominik Cumhuriyeti, Küba
	Afrika	Mısır

Kaynak: (Tilly, 2014: 79)

Ayrıca ulusal seçimlerinde 1893'te Yeni Zelanda'da ve 1903'te Avustralya'da kadınlara oy kullanma hakkının tanındığı bilinirken ancak diğer yönlerden demokratik olan ülkelerde 1920'ye kadar kadınlara bu hakkın tanınmadığı görülmektedir (Dahl, 2021: 103). Yine İngiltere'de savaş sonrasında 1918'de onanan Halk Temsil Yasası, 30 yaş üzerinde vergi mükellefi olan veya vergi mükellefleri ile evli olan kadınlara ve 21 yaş üzeri tüm yetişkin erkeklere oy hakkının tanınmasını sağlamıştır (Akşin, 2017: 177). Ancak 20. yy'nin ilk yarısında dünyada hükümetlerin birçoğu tarafından kendi yapılarına uygun olarak demokrasi rejimini özümlediğini, fakat demokrasi karşıtı olan görüşlerin de doğduğunu söylemek mümkündür (Kuzu, 1992: 337). Dahl'a göre 20. yy demokratik başarısızlıkların sık sık yaşandığı bir zaman dilimi iken bu dönem aynı zamanda 70'ten fazla demokrasinin çökerek otoriter rejime yol açtığı bir dönemdir. Ancak bu dönem aynı zamanda olağanüstü demokratik başarıların yaşandığı da bir dönemdir (Dahl, 2021: 159). Fakat Eley'in ifadelerine göre gerçek anlamda demokrasi I. Dünya Savaşı sonrası devrimci krizle başlamış ancak vahşi bir şekilde kısa sürede süpürülmüştür (Eley, 2002: 3). Bunun nedeni İtalya'da 1922'de Mussolini'nin iktidara gelerek, dünya genelinde demokratik devletlerin sayısını 1942 yılında 12'ye düşürerek demokratikleşmenin ilk "ters dalga" sının başlangıcını oluşturmasıdır (Huntington, 1991: 12). Faşist ve komünist rejimlerin iki dünya savaşı savaşındaki ters dalgası Almanya, İtalya, Rusya, Portekiz, İspanya ve Japonya'da demokrasinin geriletmiştir (Roskin, 2013: 12). Litvanya, Estonya, Polonya ve Letonya'daki acemi demokratik kurumlar on yıldan biraz fazla bir süre içinde askeri darbelerle devrildi. Yugoslavya ve Bulgaristan gibi gerçek demokrasi rejimiyle hiç tanışmamış olan ülkeler de, daha

sert diktatörlüklerin yeni biçimlerine maruz kalmışlardır. Hitler'in 1933'te iktidarı ele geçirmesi, Alman demokrasisini sona erdirdi, ertesi yıl Avusturya demokrasisini ve sonunda elbette 1938'de Çek demokrasisinin de sonunu getirmiştir. Aynı zamanda 1915'te Ulusal Bölünmeyle sarsılan Yunan demokrasisi, nihayet 1936'da sona erdi. Portekiz, 1926'da uzun Salazar diktatörlüğüne yol açan bir askeri darbeye boyun eğdi. 1930'da Brezilya ve Arjantin'de askeri darbeler meydana geldi. Uruguay 1933'te otoriterliğe geri döndü. 1936'daki bir askeri darbe, iç savaşa ve 1939'da İspanyol cumhuriyetinin ölümüne yol açtı. 1920'lerde ayrı olarak tanıtılan yeni ve sınırlı demokrasinin yerini 1930'ların başlarında askeri yönetim aldı (Huntington, 1991: 17-18). Bu dönemde otoriter rejimlerin ortaya çıkarak demokrasi eğilimlerinin giderek azalmasına bağlı olarak demokrasinin giderek zayıfladığını söylemek mümkündür.

Aynı zamanda birinci demokrasi dalgasının yaşandığı dönemde hemen hemen her insan faaliyetinden vergi alınmaya başlandığı ve verginin konusunda da çeşitlilik yaşandığı görülmektedir. Şöyleki 1815 yılında örnek olarak dolaysız vergi gelirlerini oluşturan; evler, miras, toprak, kurumlar, nakliyat, otobüs, açık artırmada varlık satışı, taksi üzerinden vergiler tahsil edildiği bilinmektedir. Ayrıca bu vergi çeşitliliği üzüm, tuz, biber, şeker, malt, çay, bira, şarap, kahve, baharat, yün, pamuk, ipek, sabun, deri, cam, kömür, tütün, reklam, gazete vb. birçok ürün üzerinden vergi tahsil edilerek artırılmıştır (Burg, 2004: xii-xiii). Bu dönemde İngiltere'nin vergi gelirlerinin milli gelir içindeki paylarındaki artışları bazı tahmin yöntemleriyle ortaya koyan Hartwell bu dönemde vergilerde ciddi bir artış yaşandığını ortaya koymaya çalışmıştır.

Tablo 2. 3: Milli Gelir ve Vergilendirme

Yıl	Milli Gelir (£m) (Cari Fiyatlarla)	Milli Gelir (£m) (Sabit Fiyatlarla)	Endeks (1700=100)	Vergi Gelirleri (£) (Cari Fiyatlarla)	Vergi Gelirleri (£) (Sabit Fiyatlarla)	Endeks (1700=100)	Vergi Gelirleri/Milli Gelir
1700	50	46	100	4.54	4.2	100	9.1
1750	56	62	135	7.25	8.01	179	12.9
1780	98	83	180	12.57	10.71	197	12.9
1800	232	125	271	31.03	16.72	256	13.4
1811	301	169	371	73	41	504	24.3
1821	291	241	528	59.9	49.5	609	20.6
1831	340	304	667	54.5	48.7	599	16.0
1851	523	575	1263	57.1	62.7	771	10.9

Kaynak: (Hartwell, 1981: 136)

Tablodan görüldüğü üzere 1700'lü yıllardan 1851'e gelindiğinde İngiltere'nin hem milli gelirinde hem de vergi gelirlerinde artış yaşandığı görülmektedir. Birinci

demokratikleşme dalgasının başlangıcı olan 1820’lerde vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payında artış yaşandığı ortadadır. Bu bağlamda demokrasi ve vergilendirme alanındaki gelişmelerin paralellik gösterdiği söylenebilir. Ancak bu durum her zaman ve her ülke için geçerli olmayabilir.

2.2.2.4. Demokrasinin Gelişimi: II. Dalga 1943-1962

Kısa süren ikinci demokratikleşme dalgası da II. Dünya Savaşı’nın başladığı dönemde meydana gelmiştir. Müttefik işgali Batı Almanya, İtalya, Avusturya, Japonya ve Kore’de demokratik kurumların açılmasını teşvik etmiş, ancak Sovyet baskısı Çekoslovakya ve Macaristan’da yeni başlayan demokrasi rejimini sona erdirmiştir. 1940’ların sonları ve 1950’lerin başlarında Türkiye ve Yunanistan demokrasiye doğru ilerledi. Latin Amerika’da Uruguay savaş sırasında demokrasiye geçerken Brezilya ve Kosta Rika 1940’ların sonlarında demokrasiye geçti (Huntington, 1991: 18). Yani Huntington’a göre II. Dünya Savaşı’nda müttefiklerin zaferi ikinci demokratikleşme dalgasını başlatarak dünyadaki ters dalga demokrasi yönünde tersine dönmüştür (Huntington, 1991: 12).

Tilly’e göre 18. yy’dan sonra demokratikleşmenin sıklık düzeyi artmış, demokratikleşme II. Dünya Savaşı’ndan sonra daha belirgin hale gelmiştir (Tilly, 2014: 310). Zira bu dönemde İsrail, Japonya, Batı Almanya, İtalya ve Hindistan’ın demokrasiye geçmesiyle demokratik ülke sayısı 1962’de zirve yaparak 36’ya yükselmiştir (Huntington, 1991: 18-19). Ayrıca ikinci demokratikleşme dalgası Batı Avrupa dışında birçok Asya ve Afrika kolonisinin demokrasiyle tanışmasını sağladı. Ancak Asya, Afrika ve Latin Amerika’nın çoğu hızlı bir şekilde otoriter rejime dönmüştür (Roskin, 2013: 12). Demokrasi rejimi taraftarı olan müttefiklerin savaşı kazanması ve savaştan sonra cumhuriyet yönetiminin sayıca artması kamusal alanda feodalizmin tamamen yol olmasa da izlerinin azaldığına işaret etmektedir (Akşın, 217: 29). Yine bu dönemde Asya ve Afrika ülkelerinden Pakistan, Malezya, Endonezya, Hindistan, Sri Lanka, Filipinler, Nijerya gibi ülkelerin bağımsızlaşarak nispeten demokratik politik sistemlere adım attığı görülmektedir (Huntington, 1991: 19).

Demokratikleşen devletlerin sayısındaki artış ve 1960’lı yıllarda dekolonizasyon (sömürgeleştirme) politikaları dünyada demokrasi yönünde dönüşüm yaşandığının en iyi örnekleri arasında sayılabilir (Tilly, 2014: 310). Böyle bir politik dönüşümün yaşanmasıyla babadan oğula geçen aristokrasi, monarşi, seçkin bir grubun kısıtlı

şekilde oy kullandığı poliarşi vb. yönetim şekilleri meşruiyetlerini kaybetmesi sonucu yönetim sistemleri değişmiş ve demokratik rejimlere yer açılmıştır. Ayrıca 20. yy'de iz bırakan ve antidemokratik olan Nazizm, faşizm ve komünizm rejimleri Sovyetler Birliği gibi ya içten çöktü ya da yok olduğu bilinmektedir. Latin Amerika'da başarısız demokrasi uygulamalarından dolayı askeri diktatörlükler de büyük oranda prestijlerini kaybetmişlerdir (Dahl, 2021: 7-8).

1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'ne Birleşmiş Milletler Genel Kurulu kararıyla vergilendirmenin kanuniliğinin bir hükme bağlanması, demokratik gelişmelerin de bu dönemdeki hükümetlerin vergi politikalarını da önemli ölçüde etkilediği görülmektedir. Aynı zamanda vergilendirmedeki keyfi uygulamalar *Hiç kimse keyfi olarak mal ve mülklerinden mahrum edilemez* beyannamenin 17. maddesiyle önlenmeye ve insan haklarını garanti altına alınmaya çalışılmıştır (Öztürk, 2015: 4820). Buna ilaveten politik hayata tamamen katılma hakkının, istisnai durumlar olsa da bir ülkede ikamet eden yetişkin nüfusun tamamını kapsayacak biçimde genişletilmesi 20. yy'de gerçekleşmiştir (Dahl, 2021: 104).

Tablo 2. 4: Görece Hızlı Demokratikleşmenin Konumları, 1950-1979

	Kıtalar	Ülkeler
1950-1979	Asya Pasifik	Hindistan, İsrail, Lübnan, Güney Kore, Tayland, Türkiye
	Avrupa	Yunanistan, Portekiz, İspanya
	Amerika Kıtası	Kolombiya, Kostarika, Dominik Cumhuriyeti, El Salvador, Guatemala, Nikaragua, Peru, Venezuela
	Afrika	Mısır, Fas, Zambiya

Kaynak: (Tilly, 2014: 79)

Demokratikleşme yolundaki bütün bu gelişmelere rağmen bu dalga II. Dünya savaşının sonundan 1960'ların ortasına kadar kısa sürmüştür (Roskin, 2013: 12). Hatta Huntington'a göre 1960'lı yılların başında ikinci demokratikleşme dalgası kendini tüketmiştir. Değişimin en dramatik olanı ise Latin Amerika'da gerçekleşmekle birlikte 1950'lilerin sonlarında politik gelişmeler ve rejim değişiklikleri otoriter bir hal almaktaydı. Otoriterliğe geçiş Peru'da 1962'de ordunun seçim sonuçlarını değiştirmek için müdahale etmesiyle başlamıştır. Ayrıca 1964'te askeri darbelerle Brezilya ve Bolivya'daki sivil hükümetler devrildi. Bunu 1966'da Arjantin ve 1972'de Ekvador izledi. 1973'te Uruguay ve Şili'de askeri rejimler yönetimi devraldı. Brezilya, Arjantin ve daha tartışmalı olarak Şili ve Uruguay'ın askeri hükümetleri, bir teoriye göre, yeni bir tür siyasi sistem olan "bürokratik otoriterizm" in örnekleriydi (Huntington, 1991:

19). Yani 1960-1975 döneminde demokratik ülke sayısının 30'a gerilediği ikinci ters dalga meydana gelmiştir (Huntington, 1991: 12). Demokrasiye sekteye uğratan ikinci ters dalga 1960'lı yılların başında Afrika, Latin Amerika ve bazı Asya ülkelerinin demokrasiden uzaklaşmaları sonucunda otoriter rejimlerin doğmasına yol açmasıdır. Türkiye'de 1960 darbesinin yaşanması da ülkenin ters dalgadan etkilendiğinin bir göstergesidir (Akıncı & Usta, 2016: 277).

2.2.2.5. Demokrasinin Gelişimi: III. Dalga 1974-1990

Tarihin diyalektiğinin bir kez daha sosyal bilim teorilerini alt üst ettiği ifade edilmektedir. 1974'te Portekiz diktatörlüğünün sona ermesini takip eden on beş yıl içinde, Avrupa, Asya ve Latin Amerika'daki yaklaşık otuz ülkede otoriter rejimlerin yerini demokratik rejimler almıştır. Diğer ülkelerde, otoriter rejimlerde önemli ölçüde liberalleşme meydana geldi. Diğerlerinde ise demokrasiyi destekleyen hareketler güç ve meşruiyet kazanmıştır. Her ne kadar 1989'da Çin'de olduğu gibi açıkça direniş ve aksilikler olsa da, demokrasiye doğru hareket bir zaferden diğerine ilerleyen neredeyse karşı konulmaz bir küresel dalga karakterine bürünmüştür (Huntington, 1991: 21). Ayrıca Portekiz'in demokrasi rejimine geçmesi günümüzde dünya genelinde süren uzun bir demokratikleşme dalgasının başlangıcıdır (Erol, 2016: 247). Bahsedilen bu demokrasi dalgası *Karanfil Devrimler* olarak adlandırılır, SSCB (Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği)'nin çökmesiyle de gücünü artırarak sürdürmüştür (Akıncı & Usta, 2016: 277). Huntington'un üçüncü dalgası 1970'lerin ortalarında demokrasinin Portekiz, İspanya ve Yunanistan'a ve oradan Latin Amerika ülkeleri ve Doğu Asya'ya dönüşüyle başladı. 1989'da Komünist rejimler çökerken, üçüncü dalga Doğu Avrupa'yı ve 1991'de Sovyetlerin çöküşüyle Rusya'yı ele geçirdi (Roskin, 2013: 12). Dünyada 1970 yılının başında 119 ülkeden 40'ının demokratik rejime sahip olması neticesinde demokrasi ile yönetilen ülke sayısındaki artışın döneme damga vurduğunu söylemek mümkündür (Akıncı & Usta, 2016: 277). Bahsi geçen demokrasiler ise temelde ileri sanayi ülkeleriydi ancak demokratikleşme dalgasının yayıldığı Asya, Afrika ve Latin Amerika'da, Botsvana, Venezuela, Sri Lanka, Kosta Rika vb. birkaç demokrasinin varlığından bahsetmek de mümkündür. Fakat SSCB ve Avrupa ülkelerinin hepsi komünizmle yönetilmekte, Latin Amerika, Asya ve Afrika'nın genelinde tek parti ve askeri diktatörlük hakimdi (Erol, 2016: 247-248).

Tarihsel olarak, Batı Hristiyanlığı ile demokrasi arasında güçlü bir ilişki vardır. 1970'lerin başında, dünyadaki Protestan ülkelerin çoğu zaten demokratik hale gelmişti. 1970'lerin ve 1980'lerin üçüncü dalgası ezici bir çoğunlukla Katolik bir dalgaydı. Portekiz ve İspanya'dan başlayarak, altı Güney Amerika ve üç Orta Amerika ülkesini süpürdü, Filipinler'e geçti, Meksika ve Şili'ye iki katına çıktı ve ardından Doğu Avrupa, Polonya ve Macaristan'ın iki Katolik ülkesinde patladı. 1974 ve 1989 yılları arasında demokrasiye geçiş yapan ülkelerin kabaca dörtte üçü ağırlıklı olarak Katolikti (Huntington, 1991: 13). Demokratikleşmenin 1974'ten bu yana dünya genelinde düzenli olarak rekabetçi, özgür adaletli seçimlerde bireylerin yöneticilerini seçtiği bir devlet sistemi olarak yayıldığını söylemek mümkündür. 1974'ün Nisan ayından sonra dünya çapında demokratikleşme sayıca ve oransal olarak büyümeye devam etmiştir. Latin Amerika ülkelerinden yaklaşık olarak dokuzunda 1979'dan 1985'e kadar askeri rejimler çekilerek yerini sivil hükümetlere bırakmıştır. Askeri rejimin daha başarılı olduğu Şili'de ise demokrasi rejimi 1989'da cesur ve barışçı bir politika sonrası mümkün olmuştur (Diomand, 2016: 248).

1979 sonrası dünyada demokratikleşmenin ortaya çıkmaya başladığı Afrika ve Asya bölgelerinin dikkat çektiği görülmektedir. 1989'da Latin Amerika'da var olan demokrasi dalgasının devam ettiği, sosyalist rejimler çökerken muazzam demokratikleşme dalgasının Avrupa'da ortaya çıktığı görülmektedir (Tilly, 2014: 81). 1980'lerin sonlarında hem Güney Kore hem de Tayvan demokratik bir yönde hareket etmiştir (Huntington, 1991: 25). Ayrıca Türkiye ve Hindistan'ın 1979 *Freedom in The World Political Rights and Civil Liberties* raporuna göre günümüzde yer alamadığı özgür ülke kategorisinde olması dikkat çekmektedir. Yine bu rapora göre bazı ülkelerin *kısmen özgür* kategorisinde yer aldıktan sonra aşamalı olarak *özgür* kategorisine geçtikleri görülmektedir. Bu ülkelere Moğolistan, Güney Kore, Gana ve Senegal örnek gösterilebilir. Yine bu dönemde ABD, İngiltere, Danimarka, Norveç, İsveç, İrlanda, Hollanda, Yeni Zelanda, İsviçre, Portekiz, İspanya, İsrail, Lüksemburg, Malta, İzlanda, Batı Almanya, Fransa, Jamaika, Japonya, Finlandiya, Fiji, Dominik Cumhuriyeti gibi çoğunluğu Avrupa ülkesi olan ülkeler ise özgür ülkelere bazılarının (Gastil, 1979: 16-21). Aşağıdaki tabloda Freedom House tarafından 1979 yılından itibaren otoriter rejimden çıkıp özgür alana doğru hareket eden rejimler yer almaktadır (Tilly, 2014: 81).

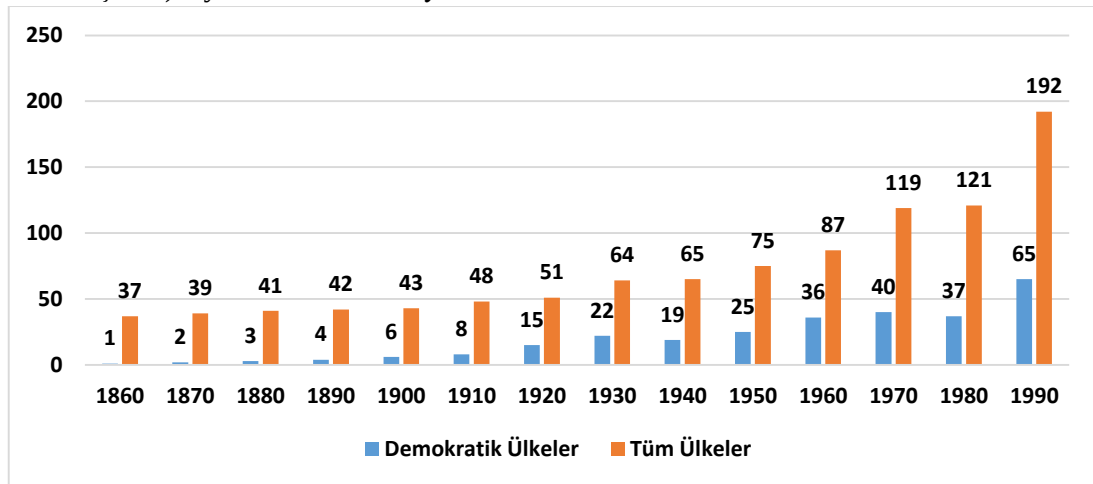
Tablo 2. 5: 1979 Yılı Sonrası Özgür Rejimler

Kıtalar	1979 Yılı Sonrası Özgür Olan Ülkeler
Asya Pasifik	Güney Kore, Tayvan, Moğolistan, Filipinler, Tayland
Avrupa	Litvanya, Bulgaristan, Romanya, Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Slovenya, Estonya, Macaristan, Letonya, Polonya, Sırbistan-Karadağ, Slovakya,
Amerika	Brezilya, Arjantin, Şili, Guyana, El Salvador, Meksika, Uruguay, Panama, Peru,
Afrika	Gana, Benin, Senegal, Yeşil Burun Adaları, Mali, Güney Afrika

Kaynak: Tilly, 2014: 81

Huntington'a göre 1974-1990 arası dönemdeki bu demokratikleşme dalgası iç devrimin ürünü olan tek partinin hâkim olduğu komünist devletlerde tam anlamıyla gerçekleşmemişken, kişisel diktatörlüklerde, askeri rejimlerde ve son olarak tek parti sistemlerinde gerçekleşmiştir (Huntington, 1991: 296). Dahl (2021) aşağıda görülen şekil 2. 2'de, 1860-1990 döneminde oy kullanma hakkına sahip ülke sayısının 37'den 192'ye yükseldiğini, demokratik ülke sayısının ise 1'den 65'e yükseldiğini ifade etmektedir. Fakat Amerikan ve Fransız devrimleri sonucu modern devletin ortaya çıkması, feodal yapıların çözülerek ulus devletlerin oluşmaya başladığı bu dönemde devlet sayısındaki önemli bir artış yaşanmasına rağmen demokratik ülke sayısının artış hızında aynı ölçüde bir artış olmadığı görülmektedir (Akıncı, 2012: 63).

Şekil 2. 2: 1860-1990 Dönemi Demokratik Ülkeler ve (sadece erkeklerin ya da bütün vatandaşların) Oy Kullananların Sayısı



Kaynak: Dahl, 2021: 16

Bazı ülke ve ülke gruplarında demokratikleşmenin önündeki siyasi, kültürel ve ekonomik engellerden dolayı 1990'larda bile demokratik rejimden yoksun olan ülke sayısının yüzün üzerinde olduğu görülmektedir. Bu ülkeler arasında 1980'lerde büyük

liberalleşmenin gerçekleştiği ve birçok cumhuriyette demokratik hareketlerin var olduğu Sovyetler Birliği de dâhil olmak üzere, yerel Marksist-Leninist rejimler, birkaç istisna dışında Sahra Altı Afrika ülkeleri, kişisel diktatörlükler, askeri rejimler, tek parti sistemleri veya bu üçünün kombinasyonu olarak kalan ülkeler yer almaktadır. Ayrıca Türkiye ve belki Pakistan dışında demokratik olmayan rejimlere sahip olan Fas'tan Endonezya'ya kadar uzanan İslam ülkeleri, Burma'dan Güneydoğu Asya'ya, Çin ve Kuzey Kore'ye kadar uzanan komünist sistemler, askeri rejimler, kişisel diktatörlükler ve iki yarı demokrasi içeren Doğu Asya ülkeleri de bahsedilen ülkeler arasındadır (Huntington, 1991: 20).

1973'te Freedom House'un tahminlerine göre dünya nüfusunun yüzde 32'si özgür ülkelerde yaşarken, 1976'da Hindistan'daki olağanüstü hal sonucunda dünya nüfusunun yüzde 20'den daha azı yaşıyordu. 1990'a gelindiğinde, aksine, insanlığın yüzde 39'una yakını özgür toplumlarda yaşıyordu (Huntington, 1991: 25). 1987'ye kadar üçüncü demokrasi dalgasının bölgesel bir olgu olduğu görülmektedir. Çünkü Asya ülkelerinin çoğunda, Batı Avrupa ülkelerinin tamamında ve Latin Amerika ülkelerinin büyük çoğunluğunda demokratik rejimler görülürken bu dönemde Doğu Avrupa, Afrika ve Orta Doğu'da demokratikleşmede boşluklar yaşanmaya devam etmiştir. Ancak 1989'da Berlin Duvarı'nın yıkılması 1991'de SSCB'nin çökmesi ile bu durum değişmiş ve böylece demokratikleşme dalgası hız kazanmıştır. Doğu Avrupa devletlerinin birçoğunun ve izole edilen yoksul Moğolistan'ın bile 1990'a kadar demokrasiyi kurumlaştırmaya ve rekabetçi seçimler yapmaya başlaması bu durumu destekler niteliktedir (Erol, 2016: 248). Giddens'a göre de demokrasi küreselleşen dünyada evrensel bir düşünce sistemi haline gelerek birkaç ülke dışında dünya çapında yayılarak toplumların yaşamak istedikleri siyasi sistem pozisyonuna ulaşmıştır. Ayrıca dünya çapında 1970'den itibaren demokratik rejime sahip ülke sayısının iki katına yükseldiğini ve demokratik kurumların demokratik yönetimlere sahip ülkelerde iyice yerleştiğini ancak demokrasinin bazı devletler tarafından yavaş yavaş benimsenmeye başladığını ifade etmektedir (Giddens, 2000: 85). Ayrıca üçüncü demokratikleşme dalgasının başlangıcından itibaren yaklaşık %71'i demokratikleşen 45 yeni devlet kurulmuş, Gürcistan, Ermenistan ve Ukrayna SSCB'nin durumuna rağmen belirsiz şekilde demokratikleşmiştir. Demokrasi rejimi Afrika'da ve eski SSCB'deki birkaç ülkeye, Doğu Avrupa'ya doğru genişlerken, baskıcı yönetim şekline sahip olan Latin

Amerika ve Asya gibi ülkelerde demokrasi derinlemesine yayılmış ve demokrasi 1990'larda evrensel (küresel) bir olgu haline gelerek bu yönetim şekli dünyada geniş şekilde meşruluk kazanmıştır (Erol, 2016: 249). Ayrıca bu dönemde ters dalganın yaşanmayıp 90'larda demokrasi rejimine geçişleri dördüncü dalga olarak kabul edenler olduğu gibi, Ergil, Diamond, Gershman ve Olimat gibi dördüncü dalganın Arap Baharıyla başladığını ileri süren görüşlerde bulunmaktadır (Çakı, 2011: 129).

Huntington bu üç demokratikleşme dalgasının büyük bir kısmının 20. yy'de gerçekleştiğini ifade ederken, otoriter rejimlerin ortaya çıktığı, 70'ten fazla demokratik rejimin çöktüğü bu yüzyılın aynı zamanda demokratik başarıların da yaşandığı bir yüzyıl olduğunu söylemek mümkündür. Demokrasi açısından beşeriyet tarihinin en verimli yüzyılı haline gelmesinde küreselleşen demokratik uygulama ve düşünceler etkili olmuştur (Dahl, 2021: 159). 1989-1990 döneminde özgür ülke sayısı 61, kısmen özgür ülke sayısı 44 özgür olmayan ülke sayısı ise 62'dir. 1994-1995 döneminde bu rakamlar sırasıyla 76, 61, 54 olmuştur. 1999-2000 döneminde ise özgür ülke sayısı 85'e yükselirken, kısmen özgür ülke sayısı 60, özgür olmayan ülke sayısı ise 47'e gerilemiştir (Freedom House, 2000: 7). Freedom House'un 2021 Dünyada Özgürlük raporuna göre değerlendirilen 210 ülke ve bölgeden 82 ülke özgür, 59 ülke kısmen özgür ve 54 ülke özgür değildir (Repucci & Slipowitz, 2021: 19). Bu göstergeler dünyada demokratik gelişmelerin yanında ülkelerde yaşanan politik, ekonomik ve kültürel sorunlardan dolayı ülke statülerinde gerileme yaşandığını da göstermektedir. Ayrıca hala Çin gibi antidemokratik rejimle yönetilmeye devam eden ülkelerin Güneydoğu Asya'da, Afrika'da, SSCB'nin çökmesinden sonra ortaya çıkan ülkelere ve Orta Doğu'da varlıklarını sürdürdüklerini söylemek mümkündür (Dahl, 2021: 160).

2.2.3. Türkiye'de Vergi ve Demokrasi İlişkisine Tarihsel Bir Bakış

Dünyadaki vergileme ve demokrasi ilişkisi tarihsel olarak incelendiğinde Batı demokrasilerinde devletlerin vergileme yetkisini sınırlandıran belgelerin ilan edilmesi vergilemeye bağlı olayların ve verginin demokrasi kavramının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Türkiye'de ise vergilendirme ve demokrasi ilişkisinin 19. yüzyıla dayandığı bilinmektedir (Savaş, 2014: 97). Vergi ve vergilendirmeye bağlı olarak çıkan olaylar ve isyanlar demokrasi olgusunun ortaya çıkmasına neden olduğu için demokrasi ve vergi olgularının tarihsel süreçte birlikte incelenmesi faydalı olacaktır (Çağan, 1980: 131). Örneğin batıda hükümdarın vergilendirme yetkisini sınırlandıran yazılı olan ilk

özgürlük belgesi Magna Carta Libertatum'dur. Fakat kralın savaşları bahane ederek meclis onayı olmadan keyfi vergilendirme uygulamaları devam etmiş yani ilke olarak benimsenen *kanunsuz vergi olmaz* tam anlamıyla hayata geçirilememiştir (Mutlu, 2009: 35). Devletin sınırsız vergilendirme yetkisi ancak *Haklar Beyannamesi* ve *Haklar Bildirgesi* olarak adlandırılan belgelerde kısıtlanmıştır (Savaş, 2014: 97). Ayrıca ekonomik ve finansal sorunların neden olduğu Fransız devriminde, monarkın eşit ve adil olmayan şekildeki vergilendirme yetkisi de önemli bir rol oynamıştır (Gerçek vd., 2014: 86). Hükümetin bireylerin mülkiyet hakkını sınırlandıran eylemlerinin *İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi*'nde kısıtlanması sonraki dönemlerde atılan önemli bir demokratik adımdır (Savaş, 2014: 97).

Türk tarihinde ise 19. yy'ye dayanan vergilendirme ve demokrasi ilişkisinin temelleri ilk olarak Sened-i İttifak belgesinde hükümdarın vergilendirme yetkisinin sınırının çizilmesiyle atıldığı görülmektedir (Akşin, 1992: 118). Osmanlı Devleti'nde vergileme konusuna ilerleyen dönemlerdeki anayasa reformlarını içeren belgelerde yer verilmesine rağmen ülkedeki mali ve politik sorunlardan dolayı vergilendirme ve demokrasi arasındaki ilişkiyi gerçek manada görebilmek ancak sonraki dönemlerde mümkün olmuştur (Çağan, 1980: 132).

2.2.3.1. Osmanlı Devleti Döneminde Vergilendirme

Dünya tarihinde devletlerin yüzleştiği ekonomik sorunların karşılaşılan en önemli problem olduğunu söylemek mümkündür. Ancak mali sistemin en temel gelir kaynakları arasında yer alan vergi toplama sorunu iktisadi problemlerin başında yer almaktadır. Osmanlı devleti gelir kaynakları arasında da vergilerin çok önemli olduğu görülmektedir (Kaya, 2022: 82). Tanzimat dönemi öncesi Osmanlı devletinde vergiler İslam hukukundan ve Kuran'dan kaynaklanan tekalif-i şeriye olarak adlandırılan *şer'i vergiler* (öşür, cizye, zekât, haraç) ve kamu giderlerinin finanse edilmesi için padişahın iradesiyle konulan ve tekalif-i örfiye olarak adlandırılan *örfi vergiler* şeklinde toplanmaktaydı. Ayrıca Osmanlı döneminde vergilerin çeşitli ferman, kanunnameler ve emirlerle tahsil edildiği görülmektedir. Örfi ve şer'i vergilerin oranları, miktarları, matrahları ve mükellefleri detaylı olarak bu kararnamelerde düzenlenmekteydiler (Öztürk, 2014: 4826). Kuruluşundan bu yana kademeli ilerlemeler kaydeden Osmanlı Devleti vergi sisteminin belirli bir istikrara kavuşabilmesi de 15. yy'nin başlarında Trakya'da mümkün olurken Doğu Anadolu'ya

yayılması Kanuni devrinde söz konusu olmuştur (Tüfekçi, 2010: 3). Toprağın mülkiyetinin 16. yy'ye kadar devlete ait olup loncalarda ve kentlerde devlet kontrollü bir ticaret ve üretim yönteminin geçerli olması, Osmanlı Devleti'nin 15. yy'nin son çeyreğinden 16. yy'nin sonuna dek en güçlü dönemini yaşamasına olanak sağlamıştır (Şener, 1990: 17). Bu dönemde Osmanlı Devleti hem iktidarını kuvvetlendirmek hem de topraklarını genişleterek verim artışını sağlamak adına vergileri etkin olarak kullanmıştır. Bunu tarım ve askeri harcamaları tımar sisteminde birleştirerek arazi vergisi toplayarak gerçekleştirmiştir (Ergun, 1991: 130). Zira Osmanlı İmparatorluğu'nda ekonomi dendiğinde akla bilhassa tımar sisteminin uygulandığı dönemde akıllara tarım sektörü gelmekteydi. Fakat 16. yy'nin sonunda silah sanayinin gelişmesi bu ekonomik yapının bozulmasına neden olmuştur. Aynı zamanda bu sistem ayan sınıfının oluşmasına da yol açmıştır (Mutlu, 2009: 42).

Osmanlı İmparatorluğu 16. yy'nin başından itibaren fetihlerle genişlemeye devam ederken, ülkenin askeri, hukuki, sosyal ve ekonomik yapısında değişiklikler meydana geldi. Bu nedenle, tek bir evrensel vergi sisteminin uygulanması mümkün olmadı, ancak alınan bölgelerin sosyal ve ekonomik yapısı ile ırksal ve kültürel özellikleri ve coğrafi koşulları göz önüne alınarak ayrı düzenlemeler yapılması gerekmiştir (Tüfekçi, 2010: 3). Tarihsel süreç boyunca Osmanlı'da vergi toplama yöntemleri 17. yy'de tımar sisteminin çözülmesi sonucu iltizam sistemine, 18. yy'de de uzun yıllar devam eden savaşlardan dolayı artan harcamalar sonucu etkisini kaybeden iltizam sisteminden malikâne sistemine 1695 yılında geçilmiş ve mali sorunların arttığı 1768-1774 uzun süren savaş döneminde Esham Sistemine geçilmesi şeklinde gerçekleşmiştir (Kaya, 2022: 83).

Osmanlı devleti döneminde de Batı'da yaşandığı gibi vergi isyanları olmuştur. Ancak Osmanlı Devleti'nde vergiye karşı tutum, çağdaş devletlerinde olduğu gibi verginin kendisinden ziyade, büyük ölçüde verginin tahsil ediliş biçiminden ve tahsilat sırasındaki kötü davranıştan kaynaklanmıştır (Gökbunar, 2006: 178). Bu isyanlar artan vergi yüküne ve topraksız kalmaya maruz bırakılan çeşitli tabakadaki haklın çıkardığı 16-17. yy arasındaki Celali İsyanları olarak Osmanlı tarihinde yer alan büyük nitelikte isyanlardır (Çetin, 2018: 21). Toplumun artan vergi yükleri karşısında ezilmesi temel çıkış noktası olan celali isyanları arasında Kalender Çelebi İsyanı, Şeyh Celal İsyanı, Karayazıcı İsyanı ve Baba Zünnun İsyanı yer almaktadır. Bunun yanında görevli olan

sancakbeyleri ve beylerbeylerinin kanunnamelerde yer alan vergiler dışında vergi toplamak istemeleri de keyfi vergilendirme uygulaması isyanları tetikleyen başka bir unsurdur. İsyandar neticesinde mali sömürü son bulmamış, Osmanlı Devletinde celali isyanları birçok sosyal, ekonomik ve finansal değışime neden olmuştur. Malikâne ve iltizam sisteminin yaygınlaşarak tımar sisteminin çökmesi neticesinde ortaya çıkan ayanlar bu sonuçlardan biridir (Gökbunar, 2007: 12-13). Her ne kadar sivil itaatsizlik örneği özelliği taşısa da meydana gelen Patrona Halil isyanı da Osmanlı dönemindeki vergi isyanlarından biridir. Paranın değeriinin düşürölmesi fiyatlarda artışa, ekonomide meydana gelen durgunluğa bağlı olarak ise üretimdeki azalmalar zanaatkâr ve esnaf kesimini zor duruma sokmuştur. 1730-1732 dönemindeki İran Savaşı'nın da finanse edilmesinde sorunlar yaşanmaktaydı. Bu nedenle mevcut vergileri ödeme güçlüğü yaşıyan halktan birde *bid'at* vergisi talep edilmiştir. Bu durum önderliğini Patrona Halil'in yaptığı büyük bir halk kitlesinin ayaklanma başlatmasına neden olmuştur. I. Mahmut isyana öncölük eden Patrona Halil'in esnaflar üzerindeki artan vergi yükünün kaldırılması talebi üzerine ayaklanma başarılı olmuş ve esnafların talepleri dikkate alınmıştır (Aktan vd., 2002: 15-16).

Halk ayaklanmalarından bir diğeri de kötü ekonomik koşullara sahip olan bireylerden 1906-1907 döneminde *şahıs vergisi* ve *hayvan vergisi* gibi iki yeni verginin toplanmak istenmesi ve vergi tahsilatında Erzurum Valisi'nin yolsuzluk yapması sonucunda ortaya çıkmıştır (Andıç & Akça, 2019: 307). Bahsedilen iki vergi diğeri illere yayılmadan dönemin padişahı II. Abdülhamid tarafından kaldırılmıştır. Bu vergi isyanlarının 1908'de yayımlanan II. Meşrutiyeti tetiklediği düşünölmektedir. Bundan dolayı halk ayaklanmalarının devlet otoritesinin zayıflamasıyla birlikte daha tesirli olduklarını söylemek mümkündür (Üstün, 2019: 70). Osmanlı döneminde padişahın aynı zamanda halife olması ağır vergi yüklerine karşı çıkan halk ayaklanmalarının veya isyanların çok fazla olmamasının nedenidir (Andıç & Akça, 2019: 306). Ancak Osmanlı Devleti'nde artan vergi yükü ve yöneticilerin keyfi vergi uygulamalarına karşı yaşıyan halk ayaklanmaları Batı demokrasilerindeki gibi etkili olmasa da halk tarafından demokrasinin talep edildiğini ve demokrasi ile vergi arasında önemli bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır.

Türkiye'nin demokratik gelişme sürecine Batı demokrasilerine kıyasla daha geç zamanlarda rastlanmaktadır. Osmanlı Devleti'nde Tanzimat döneminde demokrasi

yönünde bazı gelişmeler olmuştur. Bu dönemdeki demokratik gelişmelerden biri, vergilendirme yetkilerini kısıtlayan ilk belge niteliği taşıyan 1804'te ilan edilen Sened-i İttifak'tır. Ancak bu belgenin padişahın sadece ayanlar üzerindeki vergilendirme yetkisini sınırlandırması ve zayıflayan merkezi otoriteden başka bir önem taşımadığı ifade edilmektedir (Duman, 2014: 32). Her ne kadar ayanlar halkın temsilcileri olmasa da onay görevlerinin olması *temsilsiz vergi olmaz* prensibinin ve Sened-i İttifaktaki hükümdarın yetkilerini sınırlandıran adalete uygun şekilde davranma algısı *verginin yasallığı* ilkesinin oluşmasında atılan adımlardır (Gerçek vd., 2014: 87-88). Bu nedenle bir anayasa özelliği taşımasa da Sened-i İttifak, Türk tarihinde merkezi otoriteyi sınırlandıran bir düşüncenin ilk defa ortaya çıkması açısından önemlidir (Gözler, 2000: 11). Ayrıca 1839'da yayımlanan Gülhane Hattı Hümayunu belgesinde vergilendirme yetkisini sınırlandırma yöntemine giden padişahın bu uygulamasını denetleme görevi ise üyeleri padişah tarafından belirlenen Meclis-i Ahkâm-ı Adliye tarafından yapılmaktaydı (Duman, 2014: 33). Ancak söz konusu olan bu meclis nitelik bakımından demokratik özelliklere henüz sahip değildi (Çağan, 1980: 132). 1839'da Tanzimat Fermanı'nın ilanı ile anayasal düşüncede bir adım daha atılmıştır (Üçok & Mumcu, 1976: 313). Bu fermanla mülkiyet hakkı, ırz ve namus dokunulmazlığı, can güvenliği ve yargılamanın aleniliği gibi bir takım temel özgürlüklerin ve haklara yer verilmesi bu belgenin Türk tarihinde ilk *temel haklar bildirgesi* olarak kabul edilmesine olanak sağlamıştır. Ayrıca fermanla vergilendirmede eşitlik, kanunilik ve ödeme gücü ilkeleri de yer almıştır (Gözler, 2000: 3-16). Getirdiği yenilikler özellikle vergilendirme alanında kamu maliyesindeki düşüncenin değiştiğini aleni bir şekilde ortaya koymaktadır (Sakal & Gölçek, 2017: 27). Ayrıca bürokrasi alanında danışma meclislerinin oluşturulması gibi düzenlemelerle yükleri artan bakanların ve padişahın görev yükünün azaltılması kamu maliyesindeki gelişmeler arasında yer almaktadır (Zürcher, 2000: 67).

1856'da yayımlanan Islahat ve 1875'te ilan edilen Adalet fermanlarında Batı ülkelerinin baskısıyla vergi kısıtlamalarına dair ifadenin yer aldığı ifade edilmektedir. Vergilendirmeye getirilen kısıtlamaların temelinde bu döneme gelene kadar herhangi bir halk isyanına rastlanmadığı görülmektedir (Duman, 2014: 33). Özetle Tanzimat döneminde keyfi vergi uygulamalarından uzaklaşılammış ve bunun nedeni de bu dönemde temsilcileri halktan oluşan parlamentonun kurulamamasıdır (Çağan, 1980:

132). Ancak Türkiye’de bütçe hakkı halkın temsilcisi olan meclise 1876’da Kanun-u Esasi ile büyük güçlük ve gecikmelerin ardından 19. yy’nin sonuna doğru geçtiği söylenebilir (Üstün, 2019: 69). Her ne kadar parlamenter demokratik sisteme 1876 yılında Kanun-i Esasi ile ilk kez geçilse de Meclis-i Umumi vergileme yetkisini hükümdarla paylaşarak sadece danışma organı görevi yapmaktan öteye gidememiştir (Duman, 2014: 33). İlk anayasa olarak Türk tarihine geçen 1876’da ilan edilen Kanun-i Esasi’de vergilemede kanunilik, ödeme gücü dikkate alınarak vergileme ve yasa önünde eşitlik prensipleri açıkça yer almıştır (Gözler, 2000: 23-43). Yine vergileme yetkisiyle alakalı bazı düzenlemeler oluşturulan Meclis-i Umumi’de yer bulmuştur. Bu düzenlemelere göre kanunla belirtilmeyen vergilerin alınamayacağı ve toplumun ödeme gücüne göre vergilerin tahsil edileceği gibi usuller ifade edilmiştir. Ancak meclis padişah tarafından 1878’de kapatılarak vergileme yetkisini tamamen kendisi kullanmaya devam etmiştir. Aynı zamanda Kanun-i Esasi’deki maddelerin geçerlilik kazanması ancak meclisin tekrar 1908’de toplanması ve ardından II. Meşrutiyet’in ilan edilmesiyle 1909 yılında mümkün olmuştur (Akyazan, 2009: 250). Meclisin gücünün II. Meşrutiyet’in ilanı sonrası giderek daha da artması *temsilsiz vergi olmaz* ilkesini destekleyen bir durum olmuştur (Mutlu, 2009: 126). Ayrıca 1881 yılında yabancı alacaklıların borçlarının tarh ve tahsili için onlar adına vergi gelirlerini toplamak için Düyun-u Umumiyenin kurulması zorunluluk arz etmiştir (Üstün, 2019: 78-79). Bazı vergilerin tahsilatının Osmanlı Devleti’nden Düyun-u Umumiye idaresine geçmesi, bu vergilerden mahrum kalan devletin yoksullaşmasına yol açmıştır (Giray, 2014: 211).

Yine 19. yy’de politik ve iktisadi modernleşme döneminde mali alanda da önemli reformların yapıldığı bilinmektedir. Bunlardan biri ise ödeme gücünü dikkate almayan geleneksel olan vergi sisteminin aksine ödeme gücüne sahip tüm bireyleri (istisna ve muafiyetin olmadığı) vergi mükellefi yapan, bireylerin doğrudan servet ve gelirleri üzerinden vergi alınan ve toplanan gelirlerin doğrudan hazineye aktarılmasını sağlayacak etkin işleyen mali bürokrasinin adımlarının atılmasıdır (Buluş, 2010: 94-93). Ayrıca yerel yöneticilerin ve ayanların tevzi defterlerine hükümet bütçesinde konu olmayan vergi kalemlerini ve harcamaları yasadışı eklediği tarihte görülmüştür. Bu durumu engellemek için yerel nitelikteki tevzi defterleri uygulaması terkedilerek örfi vergilerin birleştirilerek ödeme gücünün esas alınarak tek bir verginin tahsil edildiği merkezi nitelikli virgü (vergi-i mahsusa) uygulamasına geçilmiştir. Nitekim ek bir

vergi uygulaması, bu verginin ödeme gücüne göre tahsil edilmesi ve örfi vergilerin kaldırılması maliye bürokrasisindeki önemli reformlardan biridir. Bu yenilik taşra ile merkez arasındaki kopukluğun ve denetimsizliğin azaltılması açısından da önemli bir adımdır (Akkuş, 2017: 41-45). Osmanlı döneminde aynı tahsil edilen vergilerden nakdi olarak tahsil edilen vergilere geçilmesi ve bu durumun batı Avrupa ülkeleriyle paralellik göstermesi önemli bir gelişmedir. Ayrıca tek bir vergi uygulaması, mali merkezileşmeyle beraber bürokratikleşmenin doğması, kısmen etkin olan bir mali bürokrasinin oluşması, aynı zamanda padişahın yükünü azaltan danışma meclislerinin kurulması gibi devrim niteliğinde gelişmeler yaşandığı görülmektedir (Kaya, 2022: 98-109). Bununla birlikte padişahın keyfi vergilendirme yetkilerini sınırlandırmak, bireylerin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi, bütçe hakkının halkın temsilcisi olan meclise geçmesi gibi önemli olan demokratik gelişmelerin Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı ve Kanun-i Esasi gibi kanunnamelerle temellerinin atıldığı görülmektedir.

1876 Anayasasının aksaklıklarını giderilmesi için çıkarılan 1909 Anayasasında hak ve hürriyetlerin sayısı artarken aynı zamanda bunların kanun maddesi haline getirilmesi halk tarafından seçilen parlamentoya verilmesi kişisel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınması açısından önemlidir. Aynı zamanda kuvvetler ayrılığı ilkesi benimsenmiş ve parlamentoya yasama yetkisi, parlamentoya karşı sorumlu olan ve onun içinden çıkan bakanlar kuruluna ise yürütme yetkisi verilmiştir. Anayasadaki bu değişikliklere rağmen hak ve hürriyetlerin fiilen uygulanamadığı ve ülkede gerçekten işleyen bir demokrat sistemin oluşmadığı görülmektedir (Bulut, 2008: 15). Kurulan Düyun-u Umumiye Kurumu, Osmanlı Devleti'nin mali politikalarda dışa bağımlı hale gelmesine, dış güçler tarafından bütçe ve vergi hakkına müdahale edilmesiyle devletin özgürlük hakkının ihlal edilmesine yol açarak nihayetinde özgür bir mali otoritenin kaybedilmesine yol açtığı söylenebilir (Üstün, 2019: 81). Sonraki dönemlerde Osmanlı devleti finansal egemenliğini kaybetmiş ancak bağımsızlığın kazanılması gerçek manada yaşanan demokratik bir gelişme olmuştur. Fakat bu gelişmeler ancak yönetim şekli olan Cumhuriyet kurulduktan sonra mümkün olmuştur (Çağan, 1980: 132).

2.2.3.2. Cumhuriyet Döneminde Vergilendirme

Osmanlı devleti vergi sistemi bağımsızlığın kazanıldığı Türkiye Cumhuriyeti döneminde tasfiye edilerek Batı Avrupa demokrasileri vergi sistemlerine uygun hale getirilmeye çalışılmıştır (Kayan, 2000: 84). Ayrıca bütçe ve vergileme hakkının tam

anlamıyla halkın temsilcisi olan Meclis'e geçmesi 1920'de TBMM'nin kurulmasıyla mümkün olmuştur (Üstün, 2019: 81). Nitekim mecliste kabul edilen ilk kanunun 24 Nisan 1920'de onaylanan vergi kanunu olduğu bilinmektedir (Giray, 2014: 218). Bu Meclis'in toplanmasının ardından 1921 yılında oluşturulan Teşkilat-ı Esasiye Kanunu ilk anayasa olmakla birlikte dönemin koşullarına göre hazırlanan bir çerçeve anayasa özelliği taşımaktadır (Gözler, 2000: 48-49). Bu nedenle bu anayasada vergilendirme yetkisi tamamen TBMM'ye bırakılmış ancak vergilendirmeye alakalı kararlara yer verilmemiştir (Akyazan, 2009: 5). Ancak vergiyle alakalı önemli gelişmeler 1924 Anayasası ile mümkün olmuş ve gerçek manada vergilendirmede kanunilik ilkesinin bu anayasada kabullenildiği görülmüştür (Öztürk, 2015: 4824). Aynı zamanda 1924 Anayasa'sında 1921 Anayasa'sında düzenlemesi yapılmayan vergilendirmeye alakalı gelişmelerden biri olan *Vergi, devletin genel harcamalarına halkın ekonomik olarak katılması demektir* şeklinde ilk ve son verginin tanımlanmasıdır (Şenyüz vd., 2014: 18). Anayasa'nın 85.maddesinde ise *Vergiler ancak kanun ile tarh ve cibayet olunabilirler (alınabilirler)* hükmü ile vergilendirmede kanunilik ilkesi düzenlendiği görülmektedir (Mutlu, 2009: 69). Türkiye Cumhuriyet'inde ilk anayasa olma özelliği taşıyan 1924 Anayasa'sında vergilemede kanunilik ilkesinin benimsendiği ancak vergilemede ödeme gücü ilkesiyle alakalı bir maddenin yer almadığı görülmektedir (Şenyüz vd., 2014: 18). Fakat bir denetim mevkiinin bu dönemde olmaması anayasada yer alan ilkelerin uygulanmasını engellemiştir (Mutlu, 2012: 129).

Yine bu dönemlerde çok partili siyasi hayata geçilmesi yani bir muhalefet oluşturmak amacıyla 1924'te Terakkiperver Cumhuriyet Fırkası ile 1930'da Serbest Cumhuriyet Fırkası kurulmuş ancak o dönemde yaşanan olaylardan dolayı çok partili siyasi hayata halkın hazır olmadığı iddia edilerek muhalefet partileri kapatılmıştır. Ayrıca muhalefetin olduğu bir siyasal ortam oluşturma çabalarında başarısız olunması demokratik bir siyasal hayata geçişin ertelenmesine yol açmıştır (Akıncı & Usta, 2016: 276).

Aynı zamanda 1926'ya kadar Osmanlı dönemindeki vergilerde artış yapılması Cumhuriyet döneminde de yeterli görülmüştür (Bulutoğlu, 2004: 50). Tarım sektörüne dayanan ülke ekonomisinde 1923'te aşar vergisi yaklaşık olarak bütçe gelirlerinin %30'unu oluşturmaktaydı. Ancak İzmir İktisat kongresinde bu verginin kaldırılması hususunda bir ortak karara varılamamıştır (Mutlu, 2009: 72). Fakat 1925 yılında aşar

vergisinin kaldırılması Osmanlı dönemi vergi sisteminin arıtılmasına ve cumhuriyet yönetimi tarafından kurulacak olan yeni vergi sisteminin ilk adımlarının atılması açısından başlangıç noktası olarak görülmektedir (Asıl, 2014: 174). Aynı zamanda bu verginin kaldırılması ile tahsildarların sebep olduğu çifte vergilendirmeden dolayı köylü üzerindeki ağır vergi yükünün ortadan kaldırılarak Cumhuriyet yönetiminin esaslarının daha büyük topluluklara dayandırılması amaçlanmıştır. Ancak verginin kaldırılmasıyla birlikte artırılan vergiler veya yeni konan vergilerin çoğu tarım sektörü dışında gelir elde eden bireylerin ve kentte yaşayanların vergi yükünün artmasına neden olmuştur. (Bulutoğlu, 2004: 51). Böyle bir durumda toplumda en ağır vergileri ödemek zorunda kalan tarım sektörünün vergi baskısı azalırken, yaratılan sermaye birikimi yardımıyla orta gelirliilerin ortaya çıkmasına zemin hazırlanmıştır (Gökbunar, 2006: 196). Bununla beraber ekonomide gelir dağılımı ve kaynak oluşturma bozulmuş ve vergi sisteminin yapısının emek gelirleri ile dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaştığı görülmüştür. Bir yıllığına çıkarılan 1926 yılındaki *Umumi İstihlak Vergisi* ile ilk adımları atılan tüketim vergileri birçok aşamadan geçerek günümüze kadar ulaşmıştır. Ayrıca ülke ekonomisinde devlet yanlısı (devletçi) politikaların uygulandığı 1930'lu dönemlerde emek üzerindeki vergi yükü diğer kesimlere kıyaslandığında daha fazla hissedilmiştir. Bu dönemlerde ilk kez tahsil edilmeye başlanan *Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi* ve *İktisadi Buhran Vergisi* emek kesimi üzerinden alınan vergiler arasında yer almaktaydı (Önder, 2012: 36-37). Bahsedilen yeni vergilerin getirilmesi, vergilerde bazı düzenlemelerin yapılmasının en önemli nedenlerinden biri 1929 Dünya Ekonomik Buhranı'nın yaşanması sonucunda bütçe dengesinin bozulmasıdır (Kaya & Durgun, 2009: 244). 1924-1929 döneminde gelir üzerinden alınan vergilerin payında önemli bir azalma yaşandığı görülmektedir. Aşar vergisinin yürürlükten kaldırılması bu durumu önemli ölçüde etkilemiştir. Aşar vergisinin kaldırılmasıyla oluşan vergi geliri boşluğunu yürürlüğe konulan yeni harcama ve servet vergilerinin payının bu dönemde önemli ölçüde artmasına neden olmuştur. Kısaca bu dönemde 1924 yılından bu yana dolaylı vergi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payının daha da belirginleştiği görülmektedir (Giray, 2014: 239-240).

Feodal yönetimlerin ortadan kalkmasındaki gecikmeler Batı demokrasilerine kıyasla Türkiye devletinin dünya üzerindeki demokrasi uygulamalarına adaptasyon sağlamasının gecikmesine yol açmıştır. Bunun neticesinde Cumhuriyet yönetiminin

başlarında genel oy hakkı gibi politik kurumlar Türk demokrasisi uygulamasına dâhil edilmiştir. Genel oy hakkı bazı batı demokrasilerinde daha erken tarihlerde görülse de birçok Avrupa ülkesiyle Türk demokrasi uygulamasına dâhil edildiği tarihin aynı olduğu ifade edilmektedir. Mesela kadınlara tanınan seçme ve seçilme hakkı 1924 Anayasasında düzenlenmesine rağmen bu hak tanınmamış, bu durum 1930'da ilk kez belediye seçimlerinde kadınlara katılma hakkı tanınmasıyla değişmiştir. Yine 1932'de ihtiyar ve muhtar heyetine köylerde seçme seçilme hakkı verilirken, 1934'te 1924 Anayasasının 10 ve 11. maddelerinde değişiklik yaparak seçme ve seçilme hakkı genel seçimleri de kapsayacak şekilde düzenlenmiştir (Konan, 2011: 167-168). Kısacası, kurulan yeni Türk Devleti'nin yapısal niteliklerinde Osmanlı İmparatorluğundan aktarılan etnik ve kültürel yapının etkilerinin devam ettiğinden dolayı demokrasi yönündeki gelişiminin çok da olumlu seyretmediği görülmektedir (Corke, 2012: 24). Bu dönemde vergi gelirleri bileşiminin seyrine bakıldığında dış ticaret üzerinden alınan vergilerin payının 1924-1930 dönemine kıyasla arttığı görülmektedir. Dış ticaretten alınan vergilerin artmasında, Lozan anlaşmasının gümrük vergileri üzerine getirdiği kısıtlamaların kaldırılması etkili olmuştur. Aynı zamanda dünya ekonomik buhranının 1929 yılında patlak vermesi de mal ve hizmetlerden alınan vergilerin düşmesine neden olmuştur (Giray, 2014: 258).

1942 yılında tek partili dönem yaşanmakta ve bu dönemde Varlık Vergisi 4305 sayılı kanunla uygulamaya konulan önemli bir vergi olayıdır. Ancak varlık ve gelir sahibi olanların varlıkları ve olağanüstü elde edilen kazançları üzerinden alınan Varlık Vergisi tahsil edilemeyince 1944'te kaldırılmıştır (Mutlu, 2009: 84). Aynı zamanda 1943 yılında II. Dünya Savaşı'nın yaşandığı dönemde uygulamaya konulan olağanüstü vergi toprak mahsulleri vergisi olmuştur. Ancak verginin tahmini ve ölçümünde yapılan hatalar, programlı ve planlı bir tahsilat sisteminin olmaması ve ürünlerin gönderilmesinde düzenli şekilde sevkiyat sisteminin sağlanamaması gibi sorunlardan dolayı uygulanan vergide istenilen başarıya ulaşılamamıştır. Ayrıca vergi tahsilatının sağlanması için gereğinden fazla görevli tarafından icra edilmesi tahmin edildiği kadar tahsil edilemeyen gelirin önemli kısmının harcamalara gitmesine yol açmıştır (Özer, 2011: 222-232). Ayrıca ülkede gerçek anlamda demokrasiye geçişin çok partili siyasal sisteme geçişle sağlandığı ve bu durumun da Türkiye'de demokrasi uygulamasını başlatmasının da çok partili siyasal sistemin önemli bir özelliği olduğu söylenebilir.

(Üstüner, 2000: 185). Ancak çok partili siyasal sisteme 1946'dan itibaren geçilmesine rağmen Türkiye'nin siyasal sisteminde oldukça fazla demokratik sorun görülmüştür (Özalp, 2008: 130). Aynı zamanda 1940-1950 döneminde gelir üzerinden alınan vergilerin genelde aynı trendde olduğu görülürken sadece 1945 yılında önemli bir artış yaşandığı görülmektedir. Ancak servet vergilerinin bu dönemde genel eğilimi düşük bir seyir izlerken sadece 1942 yılında çok yüksek bir paya sahiptir. Bunun nedeni ise 1942'de uygulamaya konulan varlık vergisidir (Giray, 2014: 267).

Geleneksel vesayet rejiminin kırılması ve her ne kadar bunun için 1950 yılı geç kalınmış bir tarih olsa da demokrasi rejimine geçişin önemli unsurlarından biri olan çok partili siyasal hayata geçişle bu mümkün olmuştur. Fakat zamanla o yılda iktidarda bulunan Demokrat Partinin de vatandaşlar üzerindeki vesayetçi davranışı tamamıyla bertaraf edecek değişikliğe olumlu bakmadığı görülmüştür (Bilge, 2011: 54). 1949-Ayrıca 1959 döneminde vergilendirme tarafında ise Federal Almanya yasaları örnek alınarak vergiyle alakalı bir dizi yeni yasa da çıkarılmıştır (Kayan, 2000: 85). 1949'da yasalaştırılan ve 1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi reform vafında olabilecek bu yasalar arasında önemli düzenlemelerdir. Ancak tarım sektöründen elde edilen gelirlerin bu reform esnasında büyük ölçüde vergiden muaf tutulduğu bilinmektedir. Günümüzde bile hala zirai kazanç üzerinden alınan vergilerin sosyal ve ekonomik yapıyla uyumu sağlanamamıştır (Gökbunar, 2006: 196). Gelir vergisi reformuyla ilgili bir diğer sorun ise sedüler vergi sistemi uygulanmamasına rağmen ücretli kesimin vergi yükü artışlarından korunamamasıdır (Önder, 2012: 38).

Büyük reformlar yapılarak modern vergi sistemlerine benzeyen bir Türk vergi sistemi 1950'den itibaren uygulanmaya başlanmış ve Türk vergiciliğinde 1950 yılının dönüm noktası olduğu ifade edilmektedir. Fakat uygulanmaya başlanan kurumlar ve gelir vergisi bilhassa 1950 yılındaki seçimlerde oy kaybetme kaygısından kaynaklanan popülist politikalarla birlikte teknik bahaneler sunularak ve gerçek gaye gizli tutularak tarım kesiminin vergiden muaf tutulduğu görülmektedir (Nadaroğlu, 2000: 404-405). Ayrıca çok partili siyasal sisteme 1946'da geçilmesine rağmen 1960 darbesi gibi askeri müdahalelerin yaşanması kurumsal ve pekişmiş bir demokratik sistemin o dönemde henüz oluşmamasından kaynaklanmaktadır (Akıncı, 2014: 58). Aynı zamanda 1951-1960 liberal politikaların izlendiği ve siyasal iktidarda değişiklik yaşandığı dönemde dış borçlar görülmemiş bir hızla artmış, alınan yardım ve dış borçlar Marshall planı

çerçevesince gerçekleşmiş ancak borçların finanse edilmesinde yaşanan güçlükler sonucunda dış borç için Türkiye’de *moratorium* ilan edilmiştir. Aynı dönemde özel sektör dış ülkelerden kendi yaptığı anlaşmalar neticesinde borç alamaya başlamış ve kamu sektöründe alınan borçların da büyük bir payını özel sektör kullanmaya başlamış yani dış borçların yapısında da değişiklik olduğu görülmektedir. Daha çok ücretliler üzerinden alınan gelir vergisi, vergi borcunu dürüstçe ödeyen ücretli kesimin ve hizmet erbabının vergi yükünde artış yaşanırken servet vergilerinin payında genel bir düşüş gözlemlenmektedir. Aynı zamanda harcamalar üzerinden alınan vergilerin payının da bu dönemde yüksek düzeyde olduğu görülmektedir (Giray, 2014: 277-278). 1951-1960 döneminde vergi gelirleri bileşiminde gelir üzerinden alınan vergilerin payında artış yaşandığı görülmektedir. Ancak gelir üzerinden alınan vergilerde vergi yükünün ağırlığı ücretli kesim, hizmet sektöründeki bireyler ve vergi ödevini dürüstçe yerine getiren vergi mükelleflerinin üzerine yüklendiği ifadeler arasındadır. Bu durum sosyal sistemin bozulmasına yol açarak reform ihtiyacının doğmasına yol açmıştır (Sayar, 1970: 256).

Bahsedilen bu reformlar arasında 1961 Anayasa’sının 61.maddesinin *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür* 1. fıkrasında vergilemede genellik ve ödeme gücü ilkeleri, 2. fıkrasında kanunilik ve 3. fıkrasında ise vergileme yetkisi olan meclisin bu yetkiyi icra organıyla paylaşmasının hükme bağlanması yer almaktadır. Buna ilaveten kanunların anayasaya uygunluğunun denetlenmesi için bir Anayasa Mahkeme’sinin kurulması da önemli demokratik gelişmelerden biridir (Akyazan, 2009: 7). Şöyleki *hukuk devleti*’ne geçiş sürecinin Sened-i İttifakla başlayıp 1961 Anayasası’yla somutlaştığı görülmektedir (Onar, 1966: 147). Anayasa’nın getirdiği reformlardan biri de 61.maddesinde *vergi ödevi* kenar başlığı altında yer alan *Siyasi Haklar ve Ödevler* bölümünde vergilendirme konusunun düzenlenmesidir (Gerçek vd., 2014: 90). Anayasa’nın bu maddesinde vergilendirmede karşılıklılık, kanunilik, mali güce göre vergileme ve genellik ilkelerinin yer alması vergi sistemindeki önemli gelişmeler arasında yer almaktadır (Budak, 2010: 17). Ayrıca anayasal temelde 1971 Anayasası ile yürütme organı olan Bakanlar Kurulu’na belirli koşullar altında vergide istisna ve muafiyetlerde değişiklik yapabilme hakkı verilerek ekonomiye etkin ve daha hızlı müdahale edilebilmesini sağlamak amacıyla vergileme yetkisi devredilmiştir (Güneş, 1998: 157-158). Bu durum yürütme anlayışında güçlü

bir başlangıç olsa da anayasal hükümleri gerçekleştirme açısından 1961 Anayasa'sı arzu edilen seviyede başarılı olamamıştır (Arıkan, 1997: 277).

1980 yılında hükümete yapılan darbe sonucunda ülke askeri yönetimle idare edilmeye başlanmıştır. 1980'li yılların başında ülkenin içinde bulunduğu ağır mali ve ekonomik sorunlardan dolayı alınan 24 Ocak kararları ile liberal piyasa ekonomisine geçilerek ithal ikameci politika terk edilmiş ve ihracata dayalı ekonomi politikasına geçiş yapılmıştır (Giray, 2014: 299). Dışa açık ekonomi politikalarının izlendiği bu dönemde önem arz eden düzenlemeler yapılarak Türk vergi sisteminde de dönüşümün başladığı görülmektedir. Başka bir ifadeyle günümüz modern vergi politikalarının temelini o dönemde atıldığı görülmektedir (İnan, 2010: 349). Vergileme konusu son Türk Anayasa'sı olma özelliği taşıyan 1982 Anayasası'nın 73. maddede *vergi ödevi* kenar başlığı altında yer alan *Siyasal Haklar ve Ödevler* içerisinde düzenlenmiştir. Bu maddede açık bir şekilde vergilendirmede mali güç, genellik, kanunilik ve karşılıklık ilkeleri düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra anayasada kabul edilen *sosyal hukuk devleti* olma zihniyetinin bir uzantısı olan vergilendirmede adalet ilkesi ortaya çıkan bir yeniliktir (Saban, 2014: 5-14). Bunun yanı sıra kanunilik ilkesi 1961 Anayasası'nda sadece vergi konulmasında kabul edilmişken bu ilkenin verginin kaldırılması ve değiştirilmesinde de dikkate alınacağı 1982 Anayasası'nda vurgulanmıştır (Batirel, 2011: 21). Ayrıca 1980 sonrasında vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin yapılma amaçları arasında benimsenen liberal ekonomi politikalarından olan tasarrufları arttırarak bu tasarrufları yatırımlara dönüştürmek de yer almaktadır. Buna ilaveten artan ve adaletsiz olan vergi yükünün dağılımını düzeltmek, enflasyonla (fiyatlardaki artış) mücadele etmek için vergi politikalarından faydalanmak, ekonomideki döviz kıtlığını aşmak için ihracatı teşvik etmek vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin amaçları arasındadır (Giray, 2014: 299). Ancak liberal politikaların uygulandığı aynı zamanda küreselleşmenin de hız kazandığı bu dönemde çok uluslu işletmelerin vergi politikalarını oldukça fazla etkilediği düşünülmektedir. Çünkü bu tarz işletmeleri vergilendirmek, küresel ölçüde sermaye sınıfının temsilcisi olan bu işletmeleri adaletli bir şekilde vergi dilimine dâhil etmek oldukça zordur. Bu nedenledir ki vergi hukuku içerisinde küreselleşme en fazla Kurumlar Vergisi Kanunu etkilemektedir (Sarıaslan, 2010: 343). Kurumlar vergisi 1981 yılında %50 oranında uygulanırken bu oran 2006 yılında %20'ye Kurumlar Vergisi Kanunu ile indirilmiştir

(Özügürlü & Kargı, 2007: 281-282). Sert oranlı vergi tarifelerinden dolayı 1980 öncesi dönemde alt gelir ögeleri ağır vergi yüküne maruz bırakılmışken, gerçekleştirilen düzenlemelerle 1980 sonrasında dilim sayısı azaltılmış, ancak dilimler genişletilmiş ve böylece vergi oranları arasındaki farkın yumuşatıldığı görülmektedir. Fakat üst ve alt oranların bu dönemlerde de bir hayli yüksek olduğu bilinmektedir. Bu dönemde %40-68'den %25-50'ye indirilen oranların, ABD'de aynı dönemde %15-28'e indirildiği görülmüş ve yapılan indirimin Türk vergi sisteminde çok anlamlı olmadığı ifade edilmektedir (Güngör, 2016: 140). Özetle vergilendirme rejiminde uygulanan neoliberal politikalar toplumsal ve bireysel çıkarlardan ziyade sermaye sınıfı lehine değişiklik yaşanmasına katkı sağlamıştır. Bu kapsamda yatırım indirimleri, vergi cennetlerine dair yapılan düzenlemeler, teşvik sistemleri ve vergi oranlarındaki indirimler finans ve sermaye sektörünün çıkarları doğrultusunda yeniden düzenlenmektedir (Sarıaslan, 2010: 347-353).

Yine 1985 yılında verimsiz ve karmaşık olan Gider Vergilerinin kaldırılarak IV. Beş Yıllık Kalkınma Planında getirilmesi öngörülen *Katma Değer Vergisinin* bu dönemde yürürlüğe girmesi en önemli mali yeniliktir. Aynı zamanda toplam vergi gelirleri içindeki payı %1 olan emlak vergisinin tarhı ve tahsil edilmesi belediyelere devredilmiştir. Bunun nedeni ise vergi idaresinin verimini azalmasına yol açan vergi memurlarının %20'sinin vergi gelirleri içerisinde sadece %1 paya sahip olan emlak vergisi için istihdam edilmesi idi. Yine bina İnşaat vergisi 1982'de kaldırılmış ve bu harca dönüştürülmüş ve belediyelerin tahsil edeceği *Çevre Temizlik Vergisi Kanunu* yürürlüğe konulmuştur (Giray, 2014: 301-302).

1980 yılı sonrasında bu gelişmelerin vergi sistemi üzerindeki etkisi ise, vergi yapısındaki dönüşümle birlikte sermayenin vergi yükünün düşürülmeye çalışılmasıdır. Türkiye'de bu dönemden sonra vergi yapısının doğrudan vergilerden ziyade dolaylı vergiler yönünde evrildiği görülmektedir. Toplam vergi gelirleri içerisinde adaletli olmadığı bilinen iletişim vergisi, KDV, yakıt tüketim vergisi vb. tüketim üzerinden tahsil edilen dolaylı vergilerin payı %59 (2001 yılı)'dan %73 (2005'te)'lere ulaşmıştır. Tahsil edilen bu vergilerin payının artması sonucunda GSYİH içindeki payı da %17 düzeyine yaklaşmıştır. Hâlbuki Avrupa Birliği ülkelerinde bu oran %12'den daha düşük bir düzeyde iken ABD'de %4,2 gibi bir oranla daha düşük bir düzeydedir (Kargı & Özügürlü, 2007: 281). Ayrıca 1980 sonrası dönemde Türkiye'nin vergi sisteminde

küresleşmenin etkilerinin görüldüğü Kurumlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisinin vergi gelirleri içerisinde yüksek bir paya sahip olmasından da anlaşılmaktadır. Bilhassa 1985'te yürürlüğe giren KDV, 2002'de ise ÖTV'nin de uygulanmaya başlanmasıyla vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payında giderek artış yaşandığı görülmektedir. Aynı zamanda küreselleşme olgusu beraberinde ülkeye yabancı sermaye yatırımlarını çekebilmek, uluslararası arenada rekabet etme gücünü artırma hedefiyle Kurumlar Vergisi payında hissedilir bir azalışa yol açmıştır. Aynı zamanda KDV'nin payının da AB'ye uyum süreci kapsamında giderek arttığı görülmektedir (Aydın & Güngör, 2011: 75-76). Bu gelişmelerin yanı sıra 1982'de *İtiraz ve Temyiz Komisyonları*'nın kaldırılması bu komisyonların yerine *İdare Mahkemelerinin, Vergi Mahkemelerinin ve Bölge İdare Mahkemelerinin* kurulması da vergi yargısında gerçekleştirilen bir reform şeklinde kabul görmektedir (Güngör, 2016: 139).

1990'larda ise Türkiye'de yaşanan ekonomik krizlerin yanı sıra önemli toplumsal ve politik krizlerin de yaşandığı bilinmektedir. Etkili bir siyasi yönetim sağlamada zorlukların yaşandığı bu dönemlerde oldukça zayıf nitelikte olan koalisyon hükümetleri mevzu bahis olmuştur. Bahsedilen bu durumların yanı sıra bu dönemde politik, psikolojik ve sosyoekonomik olarak ciddi hasarlara yol açan kökenleri çok eskiye dayanan sosyal, kültürel bir sorun Türkiye'de birçok iç çatışmanın yaşanmasına yol açmıştır. Bununla birlikte 1990'lı yıllarda çok fazla yolsuzluğun yaşanması kültürel, toplumsal, politik anlamda önem arz eden demokrasi krizinin patlak vermesine neden olmuştur (Keyman, 2012: 32). Yine bu dönemde kamu maliyesinde de sorunlar yaşanmıştır. Bilhassa 1994 ile 2001 yıllarında etkileri ağır olan ekonomik krizlerin yaşandığı bilinmektedir. Kamu harcamalarında gerçekleşen büyük ölçüdeki artışlar ve yüksek enflasyonun etkilediği vergiler yaşanan olumsuz ekonomik koşulların bir sonucudur. Bunun nedeni ise gerçekleştirilen reformların yapısal değişiklik sağlayacak nitelikte olmamasıdır (Giray, 2014: 305). Ekonomik konjonktürler sonucu 1994'te 5 Nisan'da alınan kararlar bilhassa 1994'ten sonra vergi yükündeki artışların nedeni olmuştur. Bu duruma ekonomiyi içinde bulunduğu darboğazdan çıkarmak için 1994'te yürürlüğe konulan kanun (3986 sayılı) ile *net aktif vergisi* ve *ekonomik denge vergisi* gibi yeni vergilerin uygulanması ve geçmiş yılda gerçekleşen konuların da geriye dönük bir şekilde vergilendirilmesi neden olmuştur

(Akyazan, 2009: 19). Yine 1994'te *Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi* ile *Ek Gayrimenkul Vergisi* mevcut vergilere ek olarak bir defaya mahsus yürürlüğe konmuş ve bu daha sonra kaldırılmıştır. Aynı zamanda 1998'de ticari kazançların birçoğunun vergilendirme dışında kalmasına sebep olan ticari gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanan götürü usul kaldırılarak yerine basit usule geçilmiştir (Giray, 2014: 306). 1999 yılında yaşanan Marmara depreminin ardından geçici olarak getirilen ek kurumlar, ek gelir, ek emlak ve ek motorlu taşıtlar vergileri de vergi yükünde artışın yaşanmasına yol açan düzenlemeler arasında yer almaktadır (Akyazan, 2009: 19). Yine depremin ardından yürürlüğe giren ek vergiler arasında *özel işlem vergisi* ile *özel iletişim vergisi* de yer almaktadır. Avrupa Birliği üyesi olan veya aday ülkelerin birliğin özel tüketim vergisiyle alakalı kurallara uyumlu hale getirmesi gerektiği özel tüketim vergisi 2002'de 4760 sayılı kanunla Türk vergi sisteminde yürürlüğe girmiştir. Ayrıca Avrupa Birliği yönergesinde bu verginin konusunu alkollü içecekler, tütün mamulleri, enerji ve petrol ürünleri gibi malların oluşturduğu bilinmektedir. Üye veya aday ülkeler bunların dışında kalan mallardan da özel tüketim vergisi alma hakkına sahip iken Avrupa Birliği tarafından oluşturulan yönergedeki ortak ilkelere uygun hareket etmek zorundadırlar. Ancak Türkiye'de bu vergi 274 çeşit mal üzerinden alınmaktadır ve Avrupa'da vergiye tabi tutulmayan malların özel tüketim vergisine tabi tutulduğu bilinmektedir. Özetle KDV'den sonra Türkiye'de bahsedilen bu verginin ikinci bir tüketim vergisi halini aldığı ve Avrupa Birliği ilkelerine uygun bir şekilde uygulanmadığı düşünülmektedir (Taylar, 2010: 460-462).

Türk toplumunda ve ekonomisinde yaşanan konjonktürler ulusal mali krizlerle (2000, 2001 krizleri), 2008 küresel mali kriziyle devam devam etmiş ve koalisyon hükümetlerinin yönetimdeki varlığı gibi ekonomik ve siyasal nedenler vergi yükünde artış yaşandığı bu dönemlerde Türkiye'nin vergi sistemini şekillendiren gelişmeler olmuştur. Mesela tek parti yönetimine geçildiği 2002 sonrası dönemde vergi yükü bir miktar azalmışsa da 2008 küresel krizinin ardından vergi yükünde yeniden artış trendi yaşanmıştır (Kılıçarslan & Yavan, 2017: 38). Aynı zamanda Türkiye dolaylı vergi gelirleri payının tahsil edilen vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip olan ülkeler arasında ilk sıralarda yer almaktadır. Düzenli olarak artış trendi yaşanan toplam vergi gelirleri içindeki payı 2001'de %53 olan tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin payı 2010 yılına gelindiğinde %65 düzeyine ulaşmıştır. Bilhassa 2001

yılında yaşanan finans krizi sonrası artan bütçe açıklarının finanse edilmesinde kolay bir yöntem olan ancak kişilerin vergi yükünü artıran tüketim üzerinden alınan vergilere ağırlık verilirken kamu harcamalarını kısma politikası tercih edilmediği görülmektedir (Zenginobuz vd., 2010: 5). Türk vergi sistemindeki bu gelişmeler arasında 2002’de yürürlüğe giren özel tüketim vergisi, 2004’ten itibaren geçerli olan *şans oyunları vergisi* ve *özel iletişim vergisi*, 2006’da yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu, 2008’de yürürlüğe giren ücretli kesime uygulanan *Asgari Geçim İndirimi* ve 2012’de yatırımların teşvik edilmesi amacıyla devlet yardımları konusunda da karar getirilmesi yer almaktadır. Katma değer vergisi istisnası, gümrük vergisinde muafiyet, kurumlar ve gelir vergisinde indirim, gelir vergisi stopajı ile işverene sağlanan sigorta primi desteği teşvik kapsamında getirilmiştir (Giray, 2014: 312).

Vergiyi beyanname ile ödeyen mükelleflerin seçmen toplamının içerisindeki payının İsveç, ABD, Almanya, Danimarka, Norveç ve Yeni Zelanda vb. ülkelerde yüksek olduğu bilinmektedir. Beyanname ile vergilerini ödeyen mükellef sayısının yüksek olması bu ülkelerin ifade özgürlüğü, bütçe açıklığı veya şeffaflığı, hukukun üstünlüğü ve hesap verilebilirlik skorları sıralamasında ilk sıralarda yer almasını sağlamaktadır. Ayrıca bahsi geçen bu ülkelerde yüksek düzeyde yolsuzluk kontrolü sağlanırken yolsuzluk algısı da oldukça düşük seviyelerdedir. Kısacası herhangi bir ülkede beyannameli vergi ödeyen mükellef sayısının toplam seçmen içerisindeki payı ne kadar çok artarsa hesap verebilirlik ve ifade özgürlüğü, hukukun üstünlüğü, bütçe açıklığı endeks skorları o derecede yüksek olmaktadır. Aynı zamanda beyannameli vergi ödeyen mükellef sayısının artması yolsuzluk algısının düşmesini ve yolsuzluğun kontrolünün artmasını olanak sağlamaktadır (Kılıçer vd., 2016: 40). Türkiye’de ise vergi sistemiyle ilgili temel sorunlar arasında vergi gelirlerinin kamu harcamalarının finanse edilmesinde yeterli düzeyde olmaması, vergi tabanının geniş olamaması yani vergi mükelleflerinin sayıca ve göreceli olarak düşük düzeyde olması ve bunun sonucu olarak mükelleflerin vergi yükünün yüksek olması ile ekonomide kayıt dışılığın halen ciddi bir problem olarak devam etmesi yer almaktadır. Ağırlıklı olarak vergi yapısının dolaylı vergilere dayanması, yaygın şekilde uygulama alanı bulan stopaj ve düşük düzeyde kalan servet vergileri de önemli problemler arasında yer almaktadır. Ayrıca 1981 yılından 2013’e kadar değişik isimlerle uygulama alanı bulan sayısı 16 olan vergi affı yasalarından dolayı vergi ödemedi mükelleflerin gönüllü uyumundaki sorunlar

yukarıda bahsi geçen temel problemlere bağlı oluşan sorunlardır (Güngör, 2016: 134-138). Bütçeyle alakalı belgelerin ne kadar şeffaf olduğunu, yasa koyucuların ve üst düzey denetleyici kurumların ne kadar kusursuz çalıştığını ve kamunun ulusal bütçe karar alma sürecinin halkın katılımına ne derece açık olduğunu gösteren *açık bütçe endeksi* dünya ülkeleri sıralamasına göre Türkiye'nin 58. sırada yer aldığı görülmektedir (Kılıçer vd., 2016: 40). Ayrıca 100 üzerinden değerlendirilen hesap verilebilirlik ve ifade özgürlüğü endeksi sıralamasında Türkiye'nin 38 puanla 125. sırada yer aldığı ifade edilmektedir. Toplam seçmen içinde vergi ödemeyen bireylerin oldukça fazla olması ve bu bireylerin kamu harcamalarından bedava (bedava kullanıcı) faydalanması sorunu siyasilerin seçmenlere karşı hesap verme yükümlülüğü olumsuz etkilemektedir. Bunun nedeni ise vergisini ödemeyen bedavacı seçmen grubunun vergi gelirlerinin siyasiler tarafından ne şekilde ve nasıl harcandığı noktasında çok dikkatli ve duyarlı olmamalarıdır (Sağbaş & Saruç, 2003: 180).

Türkiye'de ifade özgürlüğünün tam olarak yerleşmediği *Demokratik Algı Endeksi* anketine göre *Politik meselelerde görüşünüz dikkate alınıyor mu?* sorusuna katılımcıların % 53'ünün nadiren veya asla cevabını vermesinden anlaşılabilmektedir (Alliance of Democracies, 2018: 4). Aynı zamanda Türkiye yolsuzluk algısı endeksine göre ülke sıralamasında 64. sırada olup endeks değeri 45'tir. Yani ülkede yolsuzluk algısının yüksek düzeyde olduğunu söylemek mümkündür. Ayrıca yolsuzlukla alakalı olan başka bir endeks *yolsuzluğun kontrolü endeksi* değerine göre 90. sırada yer alan ülkenin skoru 54'tür. Bu endeks dikkate alındığında ülkenin yolsuzlukların kontrolü konusunda ülke sıralamalarında oldukça geride kaldığı söylenebilir (Kılıçer vd., 2016: 40).

2.2.4. Türkiye'de Vergi Yapısının Karakteristik Özelliği

Türkiye'de vergilerin genel düzeyi, vergi yapısı ve demokrasi ilişkisine dair genel bir değerlendirme yapmak gerekirse; Gelir vergisi beyanname veren mükellef sayısının OECD ülkeleri arasında en düşük ülkedir. Doğrudan vergi oranlarındaki azalışların 1990'lerden itibaren dolaylı vergiler olan KDV ve ÖTV başta olmak üzere tüketim vergilerindeki artışlar ve sosyal güvenlik primlerindeki artışlarla telafi edildiği bilinmektedir. Türkiye'de uygulanan büyüme yönlü ekonomi politikaları, muafiyet, oran indirimleri ve istisnalarla gelirler üzerinden alınan vergilerin azaltılması yönünde teşvikler de içermektedir. Bu durum alternatif gelir kaynağı olan tüketim vergilerinin

kullanılmasına neden olmaktadır. Tüketim vergileri adaletsiz bir vergi sistemi algısını güçlendirdiği için orta vadede vergi bilincini ve vergi uyumunu düşürmektedir. Sosyal güvenlik primlerinin gelir yaratma aracı olarak ve zorunlu bir yük olan vergi gibi görülmesi nedeniyle vergi yükü karşılaştırılırken sosyal güvenlik primlerinin de dikkate alınması, daha anlamlı bir değerlendirme sağlamaktadır (Çevik, 2014: 2-32).

Gelir vergisi gibi doğrudan vergilerin uzun dönemde toplanmasına yönelik güçlükler olmasına rağmen bilinçli vatandaşlar ve mükellefler yaratması, uzun dönemde demokrasinin gelişmesinde ve etkin kamu hizmetleri ile alakalı bilinçli bir toplumu doğurması beklenebilir. 2013 yılı verilerine göre Türkiye’de 56, 97 milyon seçmen bulunurken bu seçmenlerin sadece 2, 46 milyonu beyanname esaslı vergi mükellefidir. Bu rakam toplam seçmen sayısının sadece %4’ünün beyannameli mükellef olduğunu göstermektedir. Nitekim bu oran vergilerin Türkiye’de geniş bir tabana yayılmadığını ifade etmektedir. Mükellef bilinciyle kamu hizmetlerinin finanse edilmesine katılanların oldukça az olması, vatandaşların kamu harcamaları üzerinde kontrol ve denetimini iyice azaltmaktadır (Kılıçer, 2016: 36). Dolaysız vergilerin de büyük ölçüde stopaj yoluyla kaynakta vergilendirilmesi (sadece belli bir kesim tarafından hissedilmesi geniş bir kitle tarafından hissedilmemesi) ve beyana dayalı olmaması vatandaşların demokrasi taleplerini de sınırlayabilmektedir. Bu durum ise ülkede demokratik yönetişimi kısıtlamaktadır. Mükelleflerin vergi bilincine sahip olması devlet-toplum ilişkilerinin demokratikleşmesi, hesap verme ve şeffaflık sorumluluğunun geliştirilmesine dair taleplerdeki artış nedeniyle daha demokratik olan toplum ve devlet yaratması açısından önemlidir (Çevik, 2014: 2-32).

Türkiye ekonomisinin yapısal sorunlar arasında dolaylı vergilerden çok fazla etkilenen kayıt dışı ekonomi sorunu yer almaktadır. Tüketim vergisi oranlarındaki aşırı artış alışverişlerde kayıt dışılığın cazibesini artırarak vergi gelirlerinin azalmasına neden olmakta ve vergi gelirlerindeki azalma eğilimi kısır döngü olarak vergi oranlarında tekrar artışa yol açarak kayıt dışı ekonominin daha fazla artmasına sebep olmaktadır. Bu döngünün yol açtığı en büyük zarar belki de kayıt dışı yürütülen faaliyetlerin sebep olduğu vergi kaçakçılığı yapan ve hesap verme zorunluluğu olmayan bireylerin, devlet yönetimiyle alakalı hiçbir şekilde hesap soramaz durma gelmesidir (Zenginobuz vd., 2010: 5).

Tablo 2. 6: Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye’de Vergi Yüğü (Vergi Gelirleri/GSYİH)

	Avusturya	Fransa	İsveç	Türkiye	ABD	OECD ort.	Hırvatistan
2010	41.0	42.2	43.1	24.7	23.4	31.5	36.4
2011	41.1	43.3	42.2	25.7	23.8	31.9	35.9
2012	41.8	44.5	42.3	24.8	23.9	32.3	36.4
2013	42.6	45.3	42.7	25.2	25.4	32.6	37.0
2014	42.7	45.4	42.5	24.5	25.8	32.8	37.3
2015	43.1	45.4	42.9	25.0	26.1	32.9	37.6
2016	41.8	45.4	44.2	25.1	25.7	33.5	37.9
2017	41.9	46.2	44.5	24.7	26.5	33.3	37.7
2018	42.3	46.0	44.1	24.0	24.8	33.5	38.2
2019	42.6	45.0	43.0	23.1	25.0	33.4	38.2
2020	42.1	45.2	42.6	23.9	25.6	33.5	37.4
2021	43.4	45.1	42.8	22.9	26.7	34.1	36.4

Kaynak: OECD, (2025), Revenue Statistics

Tablo 2. 6’da görüldüğü gibi Türkiye’nin vergileme düzeyinin OECD ortalamasının altında bir trend izlediği görülmektedir. Avusturya ve Fransa’nın vergileme düzeyi ise 2010-2021 döneminde diğer ülkelerle kıyaslandığında yüksek düzeylerde bir eğilim izlemektedir. Güney Avrupa ülkesi olan Hırvatistan’ın da vergileme düzeyinin Türkiye’den daha yüksek olduğu veriler doğrultusunda söylenebilir. Türkiye’nin vergileme düzeyinin özellikle OECD ortalamasından, OECD üyesi olan Fransa, İsveç ve Avusturya’dan önemli ölçüde farklılaştığı görülmektedir.

Tablo 2. 7: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	Avusturya	Fransa	İsveç	Türkiye	ABD	OECD ort.	Hırvatistan
2010	28.1	22.7	35.7	21.3	42.3	32.2	16.2
2011	28.3	23.2	35.0	21.0	46.2	32.5	15.7
2012	28.6	23.9	34.4	21.8	46.9	32.8	15.3
2013	28.8	24.3	34.9	20.2	47.0	32.9	16.0
2014	29.3	23.6	35.2	21.1	47.8	32.9	14.9
2015	30.2	23.4	36.2	20.3	48.5	33.1	14.4
2016	28.0	23.0	36.2	21.1	47.9	32.7	15.3
2017	28.3	23.4	36.5	21.4	44.8	33.6	14.8
2018	29.3	24.8	36.0	24.1	45.8	34.0	15.1
2019	29.5	25.4	35.7	24.2	46.0	33.9	15.4
2020	27.8	25.9	35.9	21.9	46.6	33.8	15.7
2021	29.5	26.1	36.7	23.9	49.5	35.1	14.1

Kaynak: OECD, (2025), Revenue Statistics

Tablo 2. 7’de gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan doğrudan vergi gelirlerinin toplam vergiler içindeki payının Türkiye’de yaklaşık %21-25 arasında bir trend izlediği görülmektedir. Türkiye’deki bu eğilim OECD ortalamalarının altında kalmaktadır. Özellikle ABD’de bu göstergenin on iki yıl içerisindeki eğiliminin yüksek olduğu, %42-50 arasında dalgalandığı söylenebilir. ABD’nin vergi gelirlerinin

yaklaşık olarak yarısı gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan doğrudan vergilerden oluşmaktadır. Hırvatistan’da ise bu oranın trendi diğer ülkelere kıyasla daha düşük düzeylerde dir.

Tablo 2. 8: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Sosyal Güvenlik Katkılarının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	Avusturya	Fransa	İsveç	Türkiye	ABD	OECD ort.	Hırvatistan
2010	34.2	37.9	25.1	24.9	26.1	26.6	32.3
2011	34.0	37.2	23.1	27.9	22.9	26.3	32.5
2012	33.7	36.8	23.8	27.2	22.6	26.3	31.3
2013	33.9	36.7	23.2	27.4	24.0	26.3	30.2
2014	34.0	37.0	23.1	28.5	23.7	26.0	31.3
2015	33.6	36.7	22.3	29.0	23.6	25.9	30.4
2016	34.7	36.6	22.5	28.8	23.8	25.9	29.6
2017	34.9	36.2	21.7	29.3	23.2	25.7	29.7
2018	34.8	34.8	21.9	29.9	24.5	25.9	29.2
2019	34.9	32.9	21.4	31.4	24.4	25.9	28.8
2020	36.8	32.5	21.3	29.7	24.4	26.5	30.1
2021	35.4	32.7	21.0	28.9	22.7	25.6	29.7

Kaynak: OECD, (2025), Revenue Statistics

Tablo 2. 8’de sosyal güvenlik katkılarının özellikle Avusturya ve Fransa’da diğer ülkelere kıyasla yüksek bir trend izlediği görülmektedir. Türkiye’de bu eğilim genel olarak OECD ortalamalarının ve ABD’deki trendin biraz üzerinde seyretmektedir. Türkiye’de vergi gelirlerinin yaklaşık olarak payları %24-30 arasında değişen sosyal güvenlik katkılarından oluştuğu söylenebilir. Bu doğrultuda Türkiye’de vergi gelirleri içerisinde sosyal güvenlik katkılarının önemli bir paya sahip olduğu ifade edilebilir.

Tablo 2. 9: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	Avusturya	Fransa	İsveç	Türkiye	ABD	OECD ort.	Hırvatistan
2010	1.3	8.4	2.4	4.1	13.5	5.4	3.2
2011	1.2	8.4	2.3	4.1	12.7	5.4	3.5
2012	1.3	8.5	2.4	4.2	12.4	5.4	3.2
2013	1.7	8.5	2.5	4.6	11.7	5.5	3.2
2014	1.4	8.6	2.5	4.9	11.4	5.6	3.1
2015	1.3	9.0	2.4	4.9	11.3	5.7	3.0
2016	1.3	9.1	2.4	4.8	11.6	6.5	2.9
2017	1.3	9.3	2.2	4.5	15.8	5.7	2.9
2018	1.3	8.8	2.2	4.3	11.9	5.5	3.1
2019	1.3	8.7	2.2	4.2	11.8	5.5	3.0
2020	1.4	8.8	2.2	4.4	12.1	5.7	2.9
2021	1.5	8.6	2.2	4.2	11.0	5.6	3.0

Kaynak: OECD, (2025), Revenue Statistics

Tablo 2. 9’da Türkiye’de mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının OECD ortalamalarının altında kaldığı görülmektedir. Aynı zamanda Türkiye’deki bu oranın on iki yıllık eğilimi OECD üyesi olan Fransa ve ABD’deki eğilimin gerisinde kaldığı ifade edilebilir. ABD’de bu oranın %11-16 arasında diğer ülkelere kıyasla yüksek olduğu görülmektedir. Türkiye’de 2010-2021 dönemi için vergi gelirlerinin %3-5’inin mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirlerinden oluştuğu söylenebilir.

Tablo 2. 10: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	Avusturya	Fransa	İsveç	Türkiye	ABD	OECD ort.	Hırvatistan
2010	26.1	31.2	22.5	47.7	18.1	34.0	48.4
2011	25.6	31.1	22.2	45.2	18.2	33.8	48.3
2012	25.8	30.4	22.5	45.0	18.1	33.6	50.3
2013	24.9	30.3	22.2	46.1	17.3	33.4	50.7
2014	24.6	30.1	22.0	44.1	17.0	33.5	50.7
2015	24.6	29.8	21.3	44.3	16.6	33.4	52.3
2016	25.3	29.1	21.1	43.6	16.7	33.1	52.1
2017	25.0	28.3	20.8	43.5	16.1	33.2	52.6
2018	25.1	28.1	20.5	40.5	17.8	32.8	52.6
2019	25.4	28.0	19.9	39.0	17.7	32.7	52.8
2020	24.4	27.1	20.0	42.9	16.9	32.1	51.3
2021	25.2	27.5	19.6	41.9	16.7	31.9	53.2

Kaynak: OECD, (2025), Revenue Statistics

Türkiye’de mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının OECD ortalamalarının üzerinde olduğu 2010-2021 verilerinden görülmektedir. Tablo 2. 10’da Türkiye için bu oran %39-48 arasında oldukça yüksek bir trend izlemektedir. Türkiye’deki bu eğilim OECD üyesi olan Avusturya, Fransa, İsveç ve özellikle ABD’den oldukça yüksektir. Türkiye’de vergi gelirlerinin %39-48’inin dolaylı vergiler olan mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinden oluştuğu ifade edilebilir. Bu oran Güney Avrupa ülkesi olan Hırvatistan’da da oldukça yüksektir ve yaklaşık %48-54 arasında bir trend izlemektedir. Hırvatistan’ın vergi gelirlerinin yaklaşık olarak yarısından fazlasının dolaylı vergiler olan mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinden oluştuğu söylenebilir.

Tablo 2. 11: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Bireysel Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	Avusturya	Fransa	İsveç	Türkiye	ABD	OECD ort.	Hırvatistan
2010	22.4	17.9	28.1	14.0	34.8	22.0	9.4
2011	22.4	18.0	27.8	13.5	38.8	22.1	9.3
2012	22.8	19.0	28.3	14.4	38.5	22.5	9.9
2013	22.8	19.2	28.7	13.9	38.8	22.6	10.6
2014	23.5	19.1	28.9	14.7	39.1	22.8	10.3
2015	24.1	19.1	29.4	14.6	40.4	23.1	9.5
2016	21.6	19.0	30.1	14.6	40.3	22.5	9.6
2017	21.7	18.7	30.2	14.5	39.3	22.9	8.8
2018	22.2	20.7	29.5	15.4	40.2	23.0	9.2
2019	22.6	20.8	28.7	16.3	40.7	23.5	9.4
2020	22.2	20.9	29.0	13.2	41.2	24.1	9.7
2021	22.4	20.7	28.9	13.2	43.3	23.7	8.3

Kaynak: OECD, (2025), Revenue Statistics

Türkiye’de bireysel vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının 2010-2021 döneminde %11-17 arasında trend izlediği tablo 2. 11’de gözlemlenebilmektedir. Türkiye’deki bu eğilim OECD ortalamalarının gerisinde kalırken Hırvatistan’daki eğilimden yüksektir. Ayrıca OECD üyesi olan Avusturya, Fransa ve İsveç’te bireysel gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki paylarının Türkiye’den yüksek olduğu söylenebilir. Aynı zamanda ABD’de bu oran %35-44 arasında bir trend izlemektedir. ABD’de vergi gelirlerinin %35-44’ünün bireysel gelir vergilerinden oluştuğu ifade edilebilir. Türkiye’de ise vergi gelirlerinin %11-17’sinin bireysel gelir vergisi gelirlerinden oluştuğu görülmektedir.

Tablo 2. 12: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	Avusturya	Fransa	İsveç	Türkiye	ABD	OECD ort.	Hırvatistan
2010	4.6	4.8	7.6	7.3	7.5	9.0	5.2
2011	4.8	5.2	7.2	7.5	7.3	9.3	6.4
2012	4.8	4.9	6.0	7.4	8.4	9.4	5.4
2013	5.0	5.1	6.2	6.3	8.2	9.3	5.4
2014	4.9	4.5	6.3	6.4	8.7	9.2	4.6
2015	5.2	4.3	6.8	5.7	8.1	9.2	4.9
2016	5.6	4.0	6.2	6.5	7.6	9.4	5.7
2017	5.9	4.7	6.3	6.8	5.5	9.7	6.0
2018	6.4	4.2	6.5	8.7	5.6	10.0	5.8
2019	6.4	4.6	7.0	7.9	5.3	9.6	6.0
2020	5.1	5.0	6.9	8.7	5.4	9.1	6.0
2021	6.4	5.3	7.8	10.7	6.2	10.3	5.9

Kaynak: OECD, (2025), Revenue Statistics

Türkiye’de kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2010-2021 döneminde %5-11 arasında bir trend izlediği tablo 2. 12’de

gözlenebilmektedir. Türkiye’deki kurumlar vergisindeki bu trend genel olarak OECD ortalamalarının gerisinde kalsa da bazı yıllarda OECD ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir. Ayrıca Türkiye’de kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki paylarının yıllar itibariyle diğer OECD üyesi ülkelerindeki ve Güney Avrupa ülkesi olan Hırvatistan’daki trendlere oldukça yakın olduğu ifade edilebilir.

Tablo 2. 13: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Toplam İstihdam İçindeki Payı (%)

	Avusturya	Türkiye	Fransa	İsveç	Hırvatistan
2010	1.3	44.4	6.5	4.4	1.7
2011	1.4	43.2	6.4	3.9	3.4
2012	2.2	40.2	5.9	3.3	3.6
2013	2.1	37.8	6.1	3.1	3.7
2014	1.2	36.3	6.4	3.2	2.7
2015	1.4	34.8	6.2	3.8	3.9
2016	2.1	34.5	6.8	3.2	8.7
2017	1.6	35.0	6.3	3.4	2.3
2018	2.1	34.8	5.5	2.7	2.1
2019	2.2	35.2	5.5	3.3	2.4
2020	1.9	31.4	3.9	2.8	1.6
2021	1.5	29.8	3.5	2.5	1.7

Kaynak: ILOSTAT, (2025), Statistic on the Informal Economy

Tablo 2. 13’te seçilmiş ülkelerin toplam istihdam içindeki kayıt dışı istihdam oranları yer almaktadır. 2010-2021 dönemine ait veriler doğrultusunda; Türkiye’de bu oranın yıllar itibariyle %29-45 arasında değiştiği görülmektedir. Türkiye’de kayıt dışı istihdamın Avusturya, Fransa, İsveç ve Hırvatistan’a kıyasla oldukça yüksek düzeyde olduğu ifade edilebilir. Vergi yükünün adil bir şekilde ve dengeli dağılması, vergi gelirleri politikalarının sürdürülebilir olması açısından kayıt dışı uygulamaların düşük düzeylerde olması önem arz etmektedir. Ayrıca kayıt dışılık işverenler arasında haksız rekabetin doğmasına yol açarak iktisadi faaliyetleri olumsuz bir şekilde etkileyebilir.

Tablo 2. 14: Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Vergi dışı Gelirlerin GSYİH İçindeki Payı (%)

	Katar (doğal kaynak geliri)	Suudi Arabistan (doğal kaynak geliri)	ABD	Avusturya	Türkiye
2010	0.22	0.34	0.07	0.07	0.08
2011	0.25	0.41	0.07	0.06	0.07
2012	0.25	0.41	0.07	0.07	0.08
2013	0.26	0.37	0.07	0.06	0.08
2014	0.23	0.32	0.07	0.06	0.08
2015	0.17	0.18	0.07	0.06	0.07
2016	0.07	0.13	0.07	0.06	0.07
2017	0.08	0.16	0.06	0.06	0.06
2018	0.13	0.19	0.06	0.06	0.08

Kaynak: UNUWIDER, (2023), Government Revenue Dataset

Gelirleri vergi dışı gelirlerden oluşan ülkelerde mali bir araç olan vergiye ya hiç başvurulmaz ya da yöneticilerin baskıları sonucunda vergiler tahsil edilir. Böyle toplumlarda yöneticiler ile vatandaş arasındaki oldukça zayıf olmakla beraber vatandaşlar yönetimde söz söyleme hakkına sahip olamayabilir. Ayrıca yöneticilerde vatandaşlarına karşı hesap verme zorunluluğu hissetmeyebilir. Tablo 2. 14’te Katar ve Suudi Arabistan’da vergi dışı gelirleri içerisinde yer alan doğal kaynak gelirlerinin yüksek olduğu görülmektedir. Ancak Türkiye, ABD ve Avusturya gibi gelirlerinin önemli bir kısmını vergi gelirlerinden elde eden ülkelerde vergi dışı gelirlerin GSYİH içindeki payının düşük olduğu ifade edilebilir.

Dikkate alınan 2010-2021 dönemi itibarıyla Türkiye’de vergileme düzeyinin OECD ortalamalarının ve gelişmiş OECD üyesi ülke ekonomilerinin gerisinde kaldığı söylenebilir. Vergi gelirleri içerisinde ise dolaylı vergilerin ağırlığının yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca doğrudan vergi türü olan bireysel gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payının OECD ortalaması ve diğer ülkelere kıyasla düşük düzeylerde olduğu ifade edilebilir. Sosyal güvenlik katkılarının vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olduğu da gözlenmektedir. Fakat OECD üyesi olan Avusturya, Fransa ve OECD üyesi olmayan Hırvatistan ile kıyaslandığında Türkiye sosyal güvenlik katkılarının vergi gelirleri içindeki payları noktasında ülkelerin gerisinde kalmaktadır. Bunlara ilaveten Türkiye’de kayıt dışı istihdam oranlarının da yüksek düzeyde olduğu görülmektedir. Türkiye’de vergilerin demokrasiyi geliştirmesi için kayıt dışılığın azaltılması yönünde vergi politikalarında ve mükelleflerin vergi bilincini artırmaya yönelik kamusal düzenlemeler yapılabilir.

3. BÖLÜM

VERGİLENDİRME VE DEMOKRASİ İLİŞKİSİ ÜZERİNE EKONOMETRİK ANALİZ

3.1. Vergi Yükü, Vergi Karması ve Vergi Yapısını Belirleyen Faktörler ve Demokrasi İlişkisi

Vergilerin veya vergilendirmenin mali, sosyal ve ekonomik etkilerinin yanı sıra politik etkilerinin varlığından da bahsetmek mümkündür. Bu sebeptir ki bir ülkenin vergi yapısı ve yükü o ülkenin politik yapısını veya sistemini de etkileyebilmektedir. Bu husus siyaset bilimciler veya politikacılar tarafından vergilendirmenin demokrasi üzerinde etkili olabileceği noktasında tartışılmaktadır. Vergilemenin demokratikleşme düzeyi üzerinde etkili olabileceği fikri ise vatandaşların ödedikleri vergiler karşısında yönetimde söz söyleyebilme hakkını elde edebileceği yaklaşımıyla açıklanmaktadır (Tabar & Karas, 2021: 257).

Günümüzde demokratik ülkelerde vergileme, egemenlik (bağımsızlık) yetkisine sahip olan devletlerin yasal bir gücü olarak kabul görmektedir. Fakat vergilendirme olgusunun tarihsel kökenine veya temellerine inildiğinde, vergi yüküne maruz kalan kesim ile vergiyi koyan taraf arasında vergileme gücünün veya yetkisinin bir çatışma noktası olduğu görülmektedir. Yöneticiler vergi tahsil etmeyi hedeflerken, toplumdaki vatandaşlar yani yönetilen kesim de yöneticiler tarafından zalim bir şekilde ve keyfi olarak kullanılan vergileme yetkisine karşı direnmişlerdir. Tarihsel süreçte bunun örneklerine devleti temsil etme yetkisi bulunan eski çağlardaki kralların ve hükümdarların keyfi şekilde vergi koymaları vatandaşların isyan etmesine yol açmıştır. Bunun neticesinde vergi yükü ağır olan toplumlar vergilendirmeyi sadece vatandaşlarını temsil eden meclislerin veya parlamentoların onayına ve iznine bağlı kalınması durumunda meşru ve adil olacağını savunmuşlar ve bu hedefleri yönünde mücadeleler vermişlerdir. Nitekim bu mücadeleler bir sonuç vermiş ve devrilen mutlak monarşi sonrasında kısmende olsa vergilendirme yetkisi krallardan ve hükümdarlardan alınarak parlamentolara yani meclislere geçmiştir (Aktan, 2019: 97-98). Ayrıca kamu gelirlerinin bileşimi ve seviyesinin devletlerin doğası üstünde

belirleyici önemli bir etkisi bulunmaktadır. Ağırlıklı olarak kamu finansmanının vergi gelirleriyle karşılanan ülkelerdeki yönetim şekliyle, kamu finansmanının ağırlıklı olarak vergi dışı gelirlerle sağlandığı ülkelerdeki yönetim şekli farklı olmaktadır. Çünkü vergi dışı gelirlerin veya kaynakların birçoğu vatandaşları ya daha az şekilde etkilemekte ya da hiçbir şekilde etkilememektedir (Baskaran, 2014: 287). Bugünden örnek vermek gerekirse vergi dışı kaynaklardan kamu geliri elden eden ülkelerde vergi yükünün oldukça düşük düzeyde olduğu ve bundan dolayı demokratik değerlerin ve kurumların bu tür toplumlarda yerleşmediği görülmektedir. Bahsedilen bu toplumlar literatürde rantier devlet şeklinde ifade edilmektedir. Rantier devlet ise, doğalgaz ve petrol ihracı ve benzeri doğal kaynaklardan düzenli olarak ve önemli ölçüde hasıllar sağlayan ülkeler olarak belirtilmektedir. Ayrıca rantier devlet olarak tanımlanan diğer ülkeler ise dış yardım alanlardır (Gray, 2011: 1). Bu ülkelerde veya devletlerde kamu bütçesi, toplumdaki bireyleri neredeyse hiçbir şekilde vergi ve benzeri olan mali yükümlülüklerle maruz bırakmadan sunulan kamu hizmetlerinden istifade edilmesine olanak sunmaktadır ve bu nedenle de harcama programı da tek taraflı bir nitelik taşımaktadır (Beblawi, 1987: 387). Başka bir deyişle rant gelirleriyle gelir ihtiyacını karşılayan böyle ülkelerde hükümetlerin sahip oldukları yönetim gücünü vatandaşlarla veya toplumla paylaşma zorunluluğu oluşmamaktadır. Düşük düzeyde vergi yükü olan bu toplumlar, kamu gelirlerinin nerede, nasıl harcadığını ve bu gelirlerin nasıl toplandığını sorgulama gereksinimi duymamakta ve vatandaşlar kamu politikaları belirlenirken onlar üzerinde daha az söz sahibi olmaktadır (Altunbaş & Thirnton, 2011: 3). Bu nedenle bahsedilen devletlerde *vergi yoksa temsil de yok* düşüncesi doğrultusunda, vergi ödevi olmayan bireylerin siyasi temsil gereksinimi de oldukça düşük kalmaktadır. Bu hususun temsil ilişkisine zarar vermesinden dolayı demokratikleşmenin gelişimini engellenmektedir. Böylelikle bahsi geçen bu ülkelerde demokratik özelliklere sahip kurumların varlığı veya var olmaması önemini kaybetmektedir (Tabar & Karaş, 2021: 260).

Hâlbuki vergileme, vatandaşlardan devlete doğru gözle görülür ve doğrudan bir şekilde kaynak aktarımını ifade etmektedir. Yani vergi dışı ve vergi gelirleri arasında yapılan bu ciddi ayrım göz önünde bulundurulduğunda, yöneticilerin vergiler koyarak vatandaşlarına oluşturduğu mali yük karşılığında vatandaşlara politika oluşturma sürecinde söz sahibi olmaları hususunda hak tanımları gerektiği açık bir şekilde

görülmektedir (Baskaran, 2014: 287). Aynı zamanda daha yüksek düzeyde vergi yükünün daha yüksek düzeyde kişi başına milli gelir ile paralel olarak ilerlediği ifade edilmektedir. Fakat ülkelerde politik, sosyal, ekonomik ve tarihsel yapıların farklılık göstermesi ülkeler arasındaki vergi yükünün farklılaşmasına yol açmaktadır. Bu konuda yapılan birçok çalışmada⁷ vergi yükü belirleyen faktörler arasında kentleşme, tarımın payı, borçluluk düzeyi, ekonominin açıklığı ve parasallaşması, okuryazar oranı, ihracat ve ithalat rasyoları, vergi dışı elde edilen gelirlerin payının altı çizilmektedir (Durmuş, 2007: 8).

Vergilendirme gerek ölçek gerekse de seviye bakımından hem de yapısal olarak bilhassa geçen iki yüzyıl süresince değişim göstermiştir. Vergi yapısı 19. yy başlarında ağırlıklı olarak gümrük vergilerinden oluşurken, 20. yy’de yerini ağırlıklı olarak gelir vergisinden oluşan bir vergi yapısına bırakmıştır. Söz konusu bu gelişme ve değişimi açıklayan ortak düşünce, iktidarın/hükümetin büyüklüğüne ve yeniden dağıtım sistemine olanak sağlayan *demokrasi* kavramının yaygın hale gelmesiyle şekillenmektedir (Andersson, 2018: 111). Ayrıca vergilerde meydana gelen artışların demokrasi seviyesini artırması vergi mekanizmasındaki vergilerin taşıdığı özelliklere bağlıdır. Mesela herhangi bir verginin demokrasi seviyesini olumlu yönde etkilemesi için ödenilen verginin mükellef tarafından hissedilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, demokrasi düzeyi üzerinde vergilerin etkisini belirleyen faktörlerden bir diğeri ise vergi yapısıdır (Tabar & Karaş, 2021: 271).

Gelişen küreselleşmenin bir parçası olan uluslararası arenada sermaye hareketlerinin artması, vergi mekanizmaları üzerindeki baskıların yoğunlaşmasına yol açmaktadır. Aynı zamanda vergi yapısında meydana gelen değişimlerin niteliğinde dolaysız vergi türlerinden dolayı vergi türlerine doğru yönelimin olması söz konusudur. Bahsedilen bu dönüşüm ve değişim sürecinin vergi ödemesi gereken mükellefler üzerinde farklı ölçülerde etkileri bulunmaktadır. Örneğin gelişmekte olan ülkelerde bu uygulamaları girişimci ve sermaye lehine olduğu ancak yerel tüketici sınıfının aleyhine şekilde olduğu gözlemlenir. Ülkeler yeterli miktardaki vergi gelirini mobil (hareketli) üretim faktörlerinden sağlayamadıkları için daha fazla

⁷ (bkz. R.A. Musgrave (1969), R.J. Chelliah, Hassel J. Baas ve M. R. Kelly (1975), A.A.Tait, W.L.M. Gratz ve B.J. Eichengreen (1979) ve Tanzi (1981), (1987).

vergilendirdikleri hareketsiz olan üretim faktörleri düşük gelire sahip sınıflar üzerinde baskı yaratmakta, bahsedilen bu durum adaletli bir vergileme hususunda kendi meşru esaslarını sarsan ve bunun sorgulanmasına sebep olan bir özelliktir. Bunun yanı sıra küreselleşme sürecinin diğer bir parçasının ise yabancı sermaye yatırımlarında düşük düzeylerde tutulan vergi yükü olduğu söylenebilir (Duman, 2014: 40-41). Bugün neredeyse bütün ülkelerde ÖTV (özel tüketim vergisi) ve KDV (katma değer vergisi) gibi vergi türlerinin yaygınlık kazandığı görülmektedir. Bahsedilen bu vergiler dolaylı vergiler şeklinde tanımlanırken, vergiler genellikle malların satışı esnasında parça parça ve küçük miktarlarda tahsil edildiğinden, vatandaşların ödediği verginin farkına varmasını veya sezmesini zorlaştırmaktadır. Bu vergilerin hissedilme derecesi mali anestezi tesiri niteliğinden dolayı düşüktür. Bu nedenledir ki vatandaşlar yapılan kamu harcamalarının finansmanına ne miktarda katkıda bulunduklarını tahmin edemezler ve bu durum yönetenlerin vatandaşa karşı hesap verme mesuliyetini ve mükelleflerin de hesap sormalarını olumsuz yönde etkilemektedir. Nitekim bu durum da iktidarda olan yöneticilerin hesap verebilirliğine, kamusal kaynakların yöneticiler tarafından nasıl kullanıldığının gözetlenebilmesi ve denetlenebilmesine, kısacası devleti yönetenlerine demokratik olarak kontrol edilmesine katkı sağlamamaktadır (Zenginobuz vd., 2010: 1-6). Nitekim gelişmiş ülke ekonomilerinde vergi/GSYİH düzeyi gelişmekte olan ülke ekonomilerine kıyasla daha yüksektir. Bu vergiler ağırlıklı olarak dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Aynı zamanda ülkeler arasında vergi yapılarında da ciddi değişiklikler görülmektedir. Ülkelerin çoğunda temel gelir kaynağı vergileme olmasına rağmen, gelişmekte olan ülkelerin bazıları ciddi düzeydeki bir geliri vergileme dışında kalan kamu gelirlerinden elde ederler ve toplam gelirler içinde bahsedilen gelirlerin payı gelişmiş ülke ekonomilerinde daha düşük düzeydedir (Durmuş, 2007: 7-8).

Vergi sistemlerinin istikrarlı olabilmesi içinde bulundukları doğal çevre ile uyumlu olmasını gerektirmektedir. Bu ortam, belirli bir vergi sisteminin kurulmasını ve sistemin sürdürülmesini ya kolaylaştırır ya da zorlaştırır. Başka bir ifadeyle, bir ülke hükümeti sahip olduğu özgürlük iradesiyle ülkenin vergi sistemini oluştururken bir dereceye kadar etkili olabilmektedir. Kısaca vergi sistemleri ekonominin yapısı ve ne kadar sanayileşmiş olduğu, gelir dağılımı, ekonominin dışa açıklığı ve küreselleşme, politik sistem, resmi muhasebe kullanımı ve teknolojiye gelişmeler gibi faktörlerden etkilenmektedir (Tanzi, 2018: 5). Kısacası vergi sisteminin sadece istenildiği zaman

değiştirilebilen kanunlardan ibaret olmadığını söylemek mümkündür. Vergi bileşimini veya yapısını etkileyen politik, ekonomik ve sosyal değişkenler bulunmaktadır. Bu değişkenlerin vergi yapısını etkilediği gibi vergi sisteminin de sosyal, ekonomik ve politik yapıyı etkilemesi etkinin iki yönlü olduğunu göstermektedir. Tasarrufu teşvik etmek için kullanılan ayırıcı vergilerin tüketimin azalmasına neden olarak ekonomik yapıyı etkilemesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir (Ay & Talaşlı, 2008: 138).

3.1.1. Ekonomik ve Yapısal Faktörler

Ülkelerin ekonomik yapıları vergi sistemlerinin şekillenmesinde büyük bir önem arz etmektedir. Ekonomik yapı, bazı vergilerin kullanımına sınırlamalar getirirken bazı vergilerin ise kullanımını kolaylaştırmaktadır. Neticede vergilendirmenin hem düzeyini hem de yapısını etkiler (Tanzi, 2018: 5). Vergi geliri bazı sektörlerden daha kolay elde edilebilmektedir. Örneğin madencilik sektöründen vergi geliri sağlamak tarım sektöründe çiftçilerin düşük gelire sahip olmasından dolayı vergi geliri elde etmenin daha zor olması gösterilebilir. Bundan dolayı bir ülke ekonomisinde vergi gelirlerinin yapısını belirleyen değişkenlerin başında ülkelerin ekonomik ve sektörel yapısının yer aldığı görülmektedir (Gupta, 2007: 4). Yani tarımsal gelirin milli gelir içindeki payı, maden ihracatının toplam ihracat içindeki payı, büyük perakende satış noktalarının gelişimi gibi yapısal faktörler gelir ve satış vergilerinin tahsil edilmesini kolaylaştırmada önemli rol oynamaktadır (Tanzi, 2018: 6). Temel ekonomik sektörler tarım, sanayi ve hizmetler şeklinde sınıflandırılırken genellikle tarım sektörünün vergi gelirlerini olumsuz bir şekilde etkilediğine dair ampirik literatürde önemli kanıtlar mevcuttur. Bahsedilen bu durumun nedenleri arasında sektörün kâr marjının küçük ölçekli çiftçilerden oluşmasından dolayı düşük olması, diğer sektörlerle kıyasla vergi geliri toplamının elverişsiz olması ve işçi ücretlerinin düşük seviyede trend izlemesi gösterilebilir (Chaudhry & Munir, 2010: 441-443). Aynı zamanda tarım sektörüne arz yönüyle bakıldığında vergilendirme açısından zor olduğu ifade edilebilir. Ayrıca sektör tarifeler, ithalat kotaları, fiyat kontrolleri vb. yöntemlerle dolaylı da olsa birçok mali yükümlülüklere maruz kalmaktadır (Tanzi, 1992: 267-268).

Vergi sisteminin yapısı sanayi sektörünün zamanla olgunlaşması neticesinde değişecektir. Mesela bunlardan emlak ve gümrük vergilerinin ehemmiyeti azalırken, satış vergileri önemini bir dereceye kadar koruyabilir. Ayrıca gelir içindeki en büyük paya kurumlar ve gelir vergisi gibi doğrudan vergi kaynakları sahip olur (Bulutoğlu,

1988: 421). Gelişen sanayi sektörü kurumlar vergisi, satış vergileri, tüketim üzerinden alınan vergilerin artmasına imkân sağlayarak vergi gelirlerini artırarak pozitif yönde etkileyecektir. Aynı zamanda çoğunlukla işlemlerin emek gücü gerektirdiği hizmetler sektörünün sanayi sektörüyle birlikte gelişmesi de vergi gelirlerini artıran bir unsurdur. Fakat ekonomik faaliyetlerde gelişmekte olan veya geri kalmış ülkelerde kayıtdışılığın olması hizmetler sektörünün vergi gelirlerini negatif şekilde etkilemesine neden olduğu düşünülmektedir (Chaudhry & Munir, 2010: 441-443). Sanayi sektörünün ağırlığının ve iktisadi büyümenin arttığı zamanlarda harcama ve gelir kategorilerinin çoğalması vergi tabanının genişlemesine olanak sağlar. (Ay & Talaşlı, 2008: 138). İktisadi büyümeyle birlikte vergi tabanı genişlemesi neticesinde vergi gelirleri de artacaktır (Gupta, 2007: 4). Bunlara ilaveten kamusal mal ve hizmet talebinin gelir esnekliğinin olduğunu iddia eden teori Wagner Kanunu'na göre bireylerin gelirleri arttığında kişilerin mal ve hizmet talebinde de artış olacaktır (Çevik, 2019: 64). Mal ve hizmet talebindeki artışın doğal sonucu olarak yöneticiler ise vergi gelirlerini artırmak isteyeceklerdir (Gupta, 2007: 4). Ayrıca kişi başına gelir düzeyi genel olarak literatürde ekonomik gelişmenin temel göstergesidir ve vergi gelirleriyle arasında doğrudan ve pozitif ilişki olduğu düşünülmektedir. Gelişmekte ve gelişmiş olan ülke ekonomilerinde, genişleme dönemlerinde vergi oranları artırılırken bunların daralma dönemlerinde ise vergi gelirlerinin azaldığı ifade edilmektedir. Ancak dolaylı vergilere kıyasla doğrudan vergilerin alındığı ve kayıtdışı ekonominin yüksek olduğu bilhassa gelişmekte olan ülkelerde tam tersi bir durumda gözlenebilir. Şöyleki kişi başına milli gelirin ve iktisadi büyümenin vergi hasılatını negatif bir şekilde etkilediği bir durum gerçekleşebilir. Bu durum neticesinde ekonomik gelişmenin vergi bileşimini olumsuz yönde etkilediğini söylemek mümkündür. Bazı hükümetler tarafından gelir vergisinin yüksek seviyelerde tutulması örnek gösterilebilir (Chaudhry & Munir, 2010: 441-443).

Arz-yönlü iktisatçılarda dolaylı bir şekilde de olsa vergi hasılatı ile ekonomik büyüme arasında pozitif bir ilişki olduğunu doğrulamaktadırlar. Bahsedilen iktisatçıları marjinal vergi oranlarındaki bir indirimin ekonomi politikası amaçları olan iktisadi etkinlik ve büyüme açısından önem arz eden fiyat düzeylerini pozitif etkilediğini düşünmektedirler. Bu teorisyenlere göre, vergi indirimi kişilerin tüketimden ziyade tasarrufa yönelerek boş zamanı tercih etmeyip daha fazla çalışmak istemelerine ve iktisadi faaliyetlerin kayıt altına alınarak kayıtdışının önlenmesini sağlamaktadır. Bu

durumun uzun dönemde piyasa üretim hacmini (GSYH) ve vergi toplanabilecek üretim hacmini genişleterek vergilendirme kapasitesinin artmasına neden olacağını ifade etmektedirler. Vergi hasılatının ve iktisadi büyüme üzerindeki vergi indirimi etkisinin uzun dönemde ortaya çıkacağı dikkat edilmesi gereken önemli bir noktadır (Roberts, 1984: 311-314).

Bununla beraber kurumlar vergisi oranının yüksek olmasının orta ve uzun vadede ülke ekonomik büyümelerini negatif etkilediği ve vergilendirme kapasitesinin daralmasına yol açtığı düşünülmektedir. 70 ülke için 1970-1997 dönemini araştıran çalışmada kurumlar vergisinde sağlanan %10 oranındaki bir indirimin ekonomik büyümeyi %1.1 - %1.8 oranları arasında artırdığı sonucunun elde edilmesi bu düşüncüyü destekler niteliktedir (Lee & Gordon, 2005: 1041).

Vergi gelirleri düzeyini etkileyen bir diğer değişken ise ülke ekonomilerinin ithalat ve ihracatının GSYİH içindeki payı olarak ölçülen “ticari dışa açıklığı” önemli bir belirleyicisidir. Literatürde yapılmış olan birçok akademik çalışma bu ilişkiyi doğrulamaktadır. Bir ülke diğer ülkelerle ne kadar çok ticaret yaparsa, vergi gelirlerini artırmak o kadar mümkün olacaktır. Bu ilişkinin nedeni, Musgrave'in ifade ettiği gibi, dış ticaretin bir ülke hükümetine önemli bir *vergi payı* sağlamasıdır (Tanzi, 2018: 5). Malların belirli yerlerden ülkeye giriş ve çıkışlarının yapılması nedeniyle dış ticaretin vergilendirilmesi yurtiçi faaliyetlere göre nispeten daha kolaydır. Bu nedenle ticari dışa açıklığın gelir tahsilatı üzerinde olumlu bir etkisi olması beklenmektedir (Javid & Arif, 2012: 371).

Vergi sistemlerinin etkilendiği makroekonomik faktörler arasında enflasyon ve döviz kuru da yer almaktadır. Örneğin yüksek ve hızlanan bir enflasyon oranı, bir ülkenin gelir vergilerini artırma veya artırmaya devam etme kabiliyetini keskin bir şekilde azaltacaktır. Gelir vergileri, yüksek enflasyonlu bir ortama oldukça duyarlı olabilmektedir. Ayrıca ithalat vergileri ve daha az ölçüde genel satış vergileri ile aşırı değerli bir döviz kuru iyi bir şekilde bir arada bulunmaz (Tanzi, 2018: 6). Yani para ve döviz kuru politikaları vergi gelirleri üzerinde dolaylı bir etkiye sahiptir. Örneğin genişletici bir para politikası enflasyon oranını artırma eğilimindedir. Bu etki vergi kaynaklarının hareketliliğini kısıtlayıcı niteliktedir; çünkü vergilerin tarhi ile tahsili arasında bir boşluk oluşmasına neden olarak toplanan vergi gelirlerinin reel değeri enflasyon tarafından aşındırılmaktadır. Ayrıca vergi hasılatında gecikmeye neden olan

yüksek enflasyonun aynı zamanda vergi sistemlerinin esnekliğini azalttığını ifade etmektedir (Tanzi, 1977: 154-155). Bu etkiye Tanzi Etkisi (maliyeci Vito Tanzi'ye ithafen) veya Julio Olivera'nın teoriye katkılarından dolayı Olivera-Tanzi Etkisi'de denilmektedir. Enflasyonun bu olumsuz etkisini azaltmak için hükümetler bazen peşin vergi gibi politikalar uygulurlar (Çevik, 2019: 239). Enflasyonunun tasarruf, tüketim ve yatırım üzerindeki ekonomik etkilerinden dolayı vergi gelirlerini de doğrudan etkilemektedir. Başka bir deyişle enflasyon bir ülkenin makroekonomik politikalarının kalitesini ölçen önemli bir değişkendir. Maliye ve para politikalarının gelir açısından kalitesi, yüksek enflasyon seviyesi, tüketim ve yatırım kapasitesini olumsuz etkilemesi nedeniyle vergi gelirinin GSYİH'ye oranını ve böylece bu kategorilerden elde edilen vergi gelirlerini azaltacaktır (Javid & Arif, 2012: 370-371). Yüksek enflasyonun ekonomi ve vergi gelirlerini birçok yönden etkilediği görülmektedir. Vergi gelirleri üzerinde doğrudan etkisi olan yüksek enflasyonun vergi mükelleflerinin tutum ve davranışlarını etkileyerek mükellefler üzerinde olumsuz bir etki yaratacağı ortadadır (Sağdıç, 2019: 158).

Vergi yükünün de vergi gelirlerini doğrudan veya dolaylı bir şekilde etkileyen önemli faktörler arasında yer aldığını söylemek mümkündür. Vergi yükü çeşitli isimler altında toplanmıştır. Bu gruplandırmalar kısaca aşağıdaki gibi tanımlanmıştır. Makro düzeyde genel vergi yükü, belirli bir dönemde bir ülkede toplanan tüm vergilerin o dönemde GSYH'ye oranı olarak ifade edilir. Genel vergi yükü, bir ülkenin bir dönem boyunca ödediği vergi kapasitesini temsil eder. Bireysel vergi yükü, bir kişi tarafından ödenen tüm vergilerin o dönemde elde edilen gelirlerine oranı olarak tanımlanmaktadır (Çevik, 2019: 246). Vergi yükü ise, belirli bir tanım yapılmamakla birlikte ödenen vergilerin toplam matraha oranı olarak ifade edilebilir (Öztürk & Ozansoy, 2011: 198). Vergi yükü mükellefler üzerinde bir yük oluşturmakta ve ekonomik büyüme ve gelir dağılımı gibi büyük ölçekli hedeflere ulaşılması açısından önem arz etmektedir. Vergi oranları, vergi yükünü etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Yüksek vergi oranları ve yeni vergilerin getirilmesi, bireyler üzerindeki baskıyı artırmakta ve onları vergi kaçırma veya vergi kaçırmanın yollarını aramaya yöneltmektedir. Bu şekilde yüksek vergi yükü yatırımcıların kârlarını azaltmakta ve sermaye yatırımlarını da olumsuz etkilemektedir (Işık & Kılınç, 2009: 150; İdikut Özpençe & İşler, 2017: 129). Gerçekten de, Smith'e (1776) göre, vergi yükünde caydırılamayan bir artış, ekonomik

faaliyetler, özellikle de vergilendirilebilir kaynaklar üzerinde aşındırıcı şekilde etkiler yaratacaktır. Ricardo (1871) yüksek vergi oranlarının sermayenin yer değiştirmesine yol açabileceğini savunurken, Keynes (1936) ise vergi yükünün yatırım ve tasarrufları etkileyebileceğini düşünmektedir. Bununla birlikte, toplanan vergi ile gayri safi yurtiçi hasıla (GSYİH) arasındaki ilişkiyi veren vergi yükü, birçok ekonomik bileşenden etkilenebilir (Çelikay, 2020: 28). ABD’li iktisatçı A. Laffer’e göre de vergi oranları ile devlet gelirleri arasındaki ters ilişki bulunmaktadır. Çünkü ona göre vergi oranları yükseldikçe bireyler daha fazla vergi ödeyecek, bunun sonucunda ekonomik faaliyetler azalarak vergi hasılatının da azalacağını düşünmektedir. Vergi oranları %0 ile %100 arasında vergi gelirini en çok yapacak düzeyde belirlenmelidir ki bu da *optimum vergi oranı*’dır. Çünkü vergi oranının %0 veya %100 olarak belirlenmesi devlet ve vergi mükelleflerini olumsuz yönde etkilemektedir (Çevik, 2019: 251). Vergi oranlarının yüksek olması mükelleflerin vergi kaçırmalarına ve vergi tahsilatının düşük olmasına neden olabilir.

Teorik olarak, vergi gelirindeki artış, gelirdeki artıştan daha büyük olduğunda vergi yükü artabilir. Nitekim devletin bir mali ihtiyacı olan vergi yükünü artmasının en önemli sebeplerinden biridir. Öncelikle, Wagner (1890) devlet müdahalesinin artışını yeni toplumsal ihtiyaçlarla açıklamaktadır. Musgrave (1959), özellikle piyasa mekanizmasının eksikliği veya başarısızlığı nedeniyle devletin geleneksel görevlerinin dışında yeni mal ve hizmetler üretebileceğini düşünmektedir. Rostow (1960) ise devlet tarafından yapılan kamusal hizmetleri ekonomik kalkınmanın çekici bir gücü olarak görmektedir. Peacock ve Wiseman'a (1961) göre, asimetrik olayların orta ve uzun vadede kamu harcamaları üzerinde baskı oluşturması muhtemel görülmekte, Downs (1957), Buchanan ve Tullock (1977)’a göre siyasi süreçte popülist yaklaşımlar kamu harcamalarını ve finans sektörünü genişletebilir. Niskanen (1979), kamu harcamalarını genişletenlerin bürokratların davranışı olduğunu iddia etmektedir. Genel olarak kamu maliyesi alanında kamu harcamalarının artışını açıklamaya yönelik bu görüşler, kamu sektörünün genişlemesi ve dolayısıyla finansman ihtiyacının artmasıyla da ilişkili olabilir. Orta ve uzun vadede kamu harcamalarındaki artış ile vergi yükündeki artış birlikte gerçekleşebilir. Bu görüş aynı zamanda Buchanan ve Wagner’in (1977) siyasi finansman yaklaşımını da desteklemektedir (Çelikay, 2020: 28).

Ayrıca vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı, ancak ödeme gücü ile ters orantılıdır. Bu durumda ödenecek vergi miktarı artarsa vergi yükü artar ve ödeme gücü arttıkça vergi yükünde azalma meydana gelir. Yani ödenen vergi miktarındaki artış vergi yükünün artmasına neden olur, vergi mükelleflerinin servet veya gelirlerindeki artış ise vergi yüklerinin azalmasına olanak sağlayacaktır (Öztürk & Ozansoy, 2011: 199; Çiftçi vd., 2012: 83). Aynı zamanda vergi yükündeki artış vergi idaresindeki ve vergi sistemindeki (var olan vergilerde daha fazla gelir yaratıcı değişiklikler yapılması veya yeni vergiler konulması) değişikliklerle ilişkili olduğu gibi ekonomik başarıyla da bağlantılıdır. Aynı zamanda toplam vergi yükünün vergi gelirlerini toplam gelirle ilişkili olarak değerlendirmesi ancak vergilerin kimler tarafından veya vergilerin hangi kaynaklardan ödendiğine dair bilgi sağlamaması vergi yükünün dağılımında adaletin çoğu zaman politikacılar tarafından göz ardı edilmesine ve bu nedenle dengesiz bir şekilde dağılmasına yol açmaktadır (Çevik, 2019: 248). Vergi yükünün adil dağılımı da gönüllü uyum için önemlidir. Gönüllü uyumun birkaç nedeni vardır. Birincisi daha önce de belirtildiği gibi adalet, ikincisi vergilerin kamu yararına kullanıldığı inancı, üçüncüsü ise vergi yükünün adilliyiğidir (Çiftçi vd., 2012: 84). Verginin adil ve dengeli dağılımı bu açıdan önemlidir. Bu açıdan çoğu ülkede vergi yükünün adil dağılımı kanunlar çerçevesinde uygulanmaktadır. Türkiye’de ekonomisinde bu konuya ilişkin hüküm anayasanın 73. maddesinde yer almaktadır (Rakıcı & Vural, 2011: 62-65).

Ayrıca verginin yapısı ve çeşidi ile gelirin yeniden dağılımı arasında yakın bir ilişki vardır. Klasik iktisat kuramcıları fiyat mekanizması ile ekonomideki aksaklıkların kendiliğinden çözüleceğine inanmakta, devletin politika aracı olan vergilerle ekonomiye müdahale edilmesine karşı çıkmaktadırlar. Ancak Keynesyen yaklaşıma göre uygulanan vergi politikaları ile gelir dağılımındaki adaletsizliklerin giderilebileceği düşünülmektedir. Buda yüksek gelire sahip olan bireylerin gelirlerini azaltarak düşük gelire sahip olan bireylere destek verilerek tüketim düzeylerinin ve efektif talebin artarak istihdam seviyesinin yükseltilmesi gerektiğini iddia ederek vergilere yeniden dağıtım fonksiyonunu yüklemişlerdir (Şen & Kaya, 2015: 61-62).

Maliye politikası, basit şekilde politika yapımcılar tarafından hükümet harcamaları ve vergilendirme düzeyinin belirlenmesidir (Çevik, 2019: 15). Teorik olarak maliye politikasının vergiler, kamu harcamaları ve transferler kanalıyla ülke ekonomilerinde gelir dağılımı üzerinde etkileri vardır (Salotti & Trecroci 2018: 5521). Bu nedenle,

maliye politikası eşitlik planını iki şekilde geliştirir: Daha büyük ekonomik eşitsizliğe sahip toplumların, yeniden dağıtım aracı olarak artan oranlı doğrudan vergi araçlarına (gelir vergisi gibi) gelir dağılımı teşvik ettiği ve gelir eşitsizliğini azalttığı için daha fazla güvenilmesi gerektiği savunulmaktadır (Freitas, 2012: 612). Bu sayede gelir, sermaye, servet, miras ve özel mülklere uygulanan doğrudan vergilerin ve dolaylı vergilerin (tüketim üzerinden alınan) artan oranlı olması, kaynakların zengin ve süper zenginlerden toplumun yoksul ve marjinal kesimlere doğru yeniden dağıtılmasını sağlayacaktır (Odusola, 2017: 168). Yüksek gelir grubundaki mükellefler, gelirlerinin daha önemli bir kısmını vergi olarak ödemek zorunda kalacaklardır. Bununla birlikte, mal ve hizmetlerin tüketimine uygulanan vergiler gibi dolaylı vergiler, hem zenginler hem de fakirler bu mal ve hizmet grupları için vergi olarak aynı tutarı ödedikleri için azaltılmalıdır. Ayrıca, vergilerden elde edilen gelirler yoksul, savunmasız ve marjinal grupları desteklemek için sosyal harcamaları finanse etmek için kullanılırsa, yeniden dağıtım sonuçları üzerindeki etki geniş kapsamlı olma eğiliminde olacaktır (Malla & Pathranarakul, 2022: 4). Ancak genel olarak dolaylı vergilerin yani düz oranlı vergi gelirlerinin payının yükselmesi vergilemede adalet prensibinden önemli derecede sapmalara yol açacaktır. Ayrıca düz oranlı vergilerin efektif oranıyla yasal oranı arasındaki farkın artması gelir dağılımındaki adaletin daha fazla bozulmasına neden olacaktır (Şener, 2006: 225). Vergilendirmenin sosyal amaçlarından biri olan gelir dağılımındaki adaletin sağlanamadığı ülke ekonomik yapılarında mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak için kayıt dışı girişimlerde bulunması ve yaygınlık kazanması kaçınılmaz olacaktır (Ekici, 2009: 211). Geleneksel görüş ise, vergilerin (özellikle bireysel ve kurumsal) büyük ölçüde siyasi olarak “eşitlik kaygıları” tarafından motive edildiği ve eşitsizliğin azaltılmasına ve böylece gelirin yeniden dağıtılmasına yardımcı olabileceği yönündedir (Burman, 2013: 563). Medyan seçmen hipotezine dayanan genel argüman, medyan gelirin ortalama gelire oranı düştükçe, medyan seçmenin daha yüksek vergiler ve daha fazla yeniden dağıtım için oy kullanacağıdır. Bu nedenle, daha büyük gelir eşitsizliği daha fazla artan oranlılığa yol açmalıdır. Nihayetinde, vergi sisteminin tasarımı, yeniden dağıtılabilirliği belirlemektedir (Diamond & Mirrlees, 1971: 8; Atkinson & Stiglitz, 1976: 70). Ayrıca Stiglitz’e göre küreselleşmeyle vergi rekabetinin de hız kazanması hükümetlerin hareket sahasının önemli derecede kısıtlanmasına yol açmıştır. Tüketim ve emek üzerindeki vergi yükü sermayenin daha

az vergilendirilmesi nedeniyle artarak refah devleti kavramının zarar görmesine neden olmaktadır. Vergi rekabetindeki artış ve küreselleşme iyi yönetilemez ve kontrol altında tutulamazsa gelir dağılımındaki eşitsizlikler daha da artacak, hem küresel hem de ulusal düzeyde konjonktürel dalgalar daha sık meydana gelecektir (Ekici, 2009: 217).

Gelişmekte olan ülkelerde kamu finansmanında bağış ve dış yardımlara dair şeffaflık eksikliği, teknik yetersizlikleri ve zayıf yönetim vb. sebeplerle bu sermayelerin amacına uygun bir şekilde kullanılmaması ülke ekonomilerinde kötüleşmeye neden olabilir. Bu durum açıkların oluşmasına ve bu açıkların finanse edilmesi için ise başvurulacak olan vergi gelirlerinin olumsuz etkilenmesi yol açabilir. Bu nedenle bağış ve dış yardımların vergi gelirlerini negatif etkilemesi beklenebilir.

Vergi gelirlerini belirleyen diğer yapısal ve ekonomik faktörler arasında gelir dağılımı, bankacılık sektörü, altyapı ve ulaşım, yoksulluk, işçi dövizleri, istihdam ve işgücü, ekonomik krizler ve konjonktürel dalgalanmalar, doğrudan yabancı sermaye yatırımları, finansal gelişmelerle birlikte parasallaşma, doğal kaynaklar ve coğrafi konum da yer almaktadır (Sağdıç, 2019: 159). Ayrıca beşerî sermaye donanımı, okuryazarlık oranı ve kentleşmenin de vergi gelirleri üzerinde etkisi olduğu düşünülmektedir. Politik ve sosyal değerlerle beraber politik yönetim ve ekonomi yönetiminin kurumsallaşma seviyesi, finansal sistem üzerindeki idari ve siyasal kısıtlamalar, kamu harcama alışkanlıkları ve biçimleri gelir düzeyini etkileyen diğer faktörlerdir. Vergi idaresinin vergi toplama yeteneği ve gücü, vergileme potansiyeli ve vergileme hedefleri de gelirler üzerinde etkili olan unsurlar arasında yer almaktadır (Ekici, 2009: 209).

Vergi sistemlerindeki ve vergi yapılarındaki bu gelişmeler kurumsal ve yasal yapının karmaşık bir hal almasına yol açabilir. Toplam vergi gelirleri içinde doğrudan vergilerin, gelir ve giderlerin payının artması ekonomilerde önemli sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Yani vergi daireleri, kaçakçılık, peçeleme ve vergiden kaçınma olaylarının denetlenmesi, sermaye ve amortisman kazançları olan büyük şirketleri de vergilendirme işlemleriyle ilgilenmektedir. Bu nedenle vergi dairesinin işlevleri ve verginin yapısı ekonomik gelişme sonucu dönüşmektedir (Ay & Talaşlı, 2008: 138). Bu, bir ülkenin bir sanayisizleşme süreci yaşadığında ve büyük işletmeler ortadan kalkmaya başladığında, vergileri artırma kapasitesinin de azalması şeklinde de

gerçekleşebilir. Gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisinin düşük performansından genellikle kötü vergi idaresi sorumlu tutulmuştur, ancak bu performans büyük ölçüde ekonominin yapısına bağlıdır. Latin Amerika ve diğer gelişmekte olan bölgelerde ücret ve maaşların milli gelir içerisindeki payının düşük olması, serbest meslek ve geçim faaliyetlerinin önemli olması gelişmekte olan ülkelerin bireysel gelir vergilerinden yüksek gelir elde etmelerini zorlaştırmaktadır (Tanzi, 2018: 5-6).

3.1.2. Sosyo-Psikolojik ve Sosyo-Kültürel Faktörler

Yapısal, ekonomik ve finansal faktörlerin yanı sıra mükellefleri vergi ödeme veya ödememe davranış ve tutumuna iten kültürel, ahlaki, dinsel, psikolojik, kurumsal, idari-yönetimsel, hukuksal ve politik faktörler de vergi sistemlerini, yapılarını ve gelirlerini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir (Aktan, 2012: 167-177). Vergi kültürü, vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi uyumu, bireylerin ait oldukları sosyal gruplar ve eğitim seviyesi gibi psikolojik ve kültürel faktörleri ülkelerin vergi sistemlerini oluştururken veya uygulayacakları vergi politikalarını belirlerken dikkate almaları gerekmektedir.

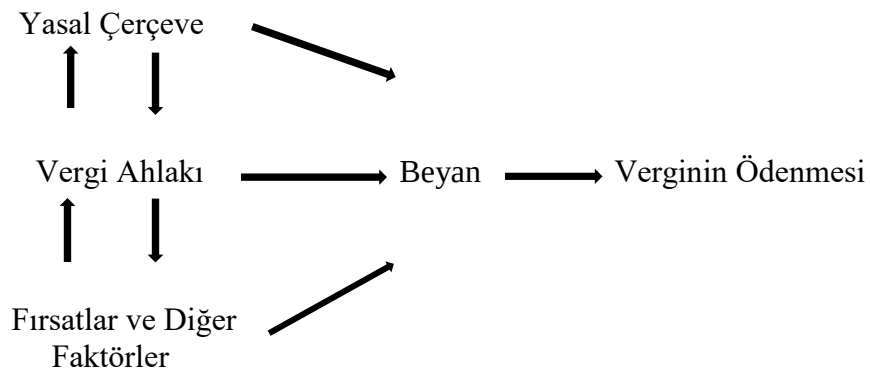
Birçok sayıda belirleyici faktörü içerisinde bulunduran vergi kültürü, örflere benzeyen ve zaman içerisinde şekillenen bir kavram olduğu ifade edilir (Schmölders, 1980: 229). Nerre'ye göre ise vergi kültürü, spesifik bir ülkenin tarihsel olarak ülkenin ulusal kültürü içine yerleşen, devamlı olarak etkileşim içerisinde olan bağımlı ve bağlı olan vergi sistemi ve uygulamasıyla alakalı formel ve informel kurumların bütünü olarak ifade edilmektedir. Nerre'nin tanımlamasına göre ise vergi kültürü, vergi ödeme ve vergileme kültürünü de kapsadığı için daha geniş bir olgudur (Nerre, 2001: 12). Dolayısıyla farklı olan vergi kültürlerinde bir vergi düzeninin uygulanması sırasında kurumsal çatışmaların ortaya çıkması mümkün olmaktadır (Nerre, 2001: 30). Bütün toplumlarda verginin benzer şekilde algılanması mümkün değildir. Vergi algısında toplumlar arasında önemli farklılıklar olduğu ve toplumların kendine ait bir vergi kültürüne sahip olduğunu yapılan çalışmalar desteklemektedir. Vergi bakımından bir altyapı oluşturan kültür, tarih, din, ırk, coğrafi özellikler, dil, mülkiyet anlayışı ve iktisadi anlayış vb. birçok faktörün bir araya gelmesinden oluşmaktadır (Tosuner & Demir, 2009: 10).

Başka bir ifadeyle vergi kültürü vicdanen mükelleflerin vergi ödeme gereksinimi duymaları olarak ifade edilebilir (Işık, 2009: 856). Vicdanen duyulan vergi ödeme

gereksiniminin, vergi ödeme noktasında içsel motivasyona evrilmesi vergi ahlakı ve vergi kültürü arasında ilişki olduğunu göstermektedir (Tosuner & Demir, 2009: 10). Aynı zamanda vergi ahlakı Schmolders tarafından, vergiyle alakalı sorumlulukların ve görevlerin tam bir şekilde ve zamanında gerçekleştirilmesi şeklinde ifade edilmektedir (Schmolder, 1976: 111). Genel kabul görmüş diğer bir tanıma göre ise vergi ahlakı; vergi verme konusunda içsel bir güdü yani motivasyondur (Torgler, 2003: 5). Ayrıca vergi kaçırma mükelleflerin davranışlarını ölçerken vergi ahlakı bireylerin tutumlarını ölçmektedir. Bu nedenle vergi ahlakı, vergi verme eylemiyle topluma fayda sağlama inancı veya vergi vermeye özgü ahlaki bir cebir şeklinde de düşünülebilir (Torgler, 2004: 239).

Sosyal bir kavram olan vergi ahlakını açıklamak oldukça zordur. Konuyla alakalı yapılan ilk çalışmalar arasında Song ve Yarbrough'un 1978'de vergi uyumu ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi ortaya koyduğu vergi uyumu modeli yer almaktadır. Song ve Yarbrough'a göre üç temel faktör vergi uyumunu belirlemektedir. Bahsedilen üç faktör; yasal çerçeve, fırsatlar ve diğer faktörler ve bireylerin vergi ahlakıdır. Meşru yasalar, yasaların uygulanma süresinin etkinliği ve bireylerin meşru yükümlülüklerini anlayıp kabul etmeleri yasal çerçeveyi şekillendirmektedir. Vergi uyumunu zorlaştıran veya kolaylaştıran faktörler ise işsizlik oranı, vergi idaresinin etkinliği, gelir düzeyi ve vergi oranlarıdır (Song & Yarbrough, 1978: 444).

Şekil 3. 1: Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörler



Kaynak: (Song & Yarbrough, 1978: 444)

Literatürde gönüllü vergi ödeme ya da ödememe konusunda başlıca rasyonel tercih ile sosyo-psikolojik ve sosyo-kültürel yaklaşım olarak iki teori yer almaktadır (Aktan, 2012: 168). Ayrıca bireylerin vergi vermekten hoşlanmadığı gerçeğini açıkça

söylemek mümkündür. Fakat ülkelerin çoğunda bireylerin vergi vermeye zorlanması uygulanan caydırıcı politikalarla gerçekleştirilmektedir (Bilgin, 2011: 263). Nitekim Allingham ve Sandmo tarafından 1972’de ortaya konulan rasyonel tercih modeli “beklenen fayda teorisi” veya “caydırma modeli” olarak da adlandırılmaktadır (Dhami & Nowaihi, 2010: 1-4). Bu modele göre bireyler doğaları gereği içsel maliyetlerini minimize eden fakat faydalarını maksimize eden tercih ve kararları benimserler. Bu bağlamda bireyler daha az vergi vermeyi veya hiç vergi vermemeyi mümkün kılan davranış ve tutumları tercih etmektedirler. Modele göre cezanın derecesi ve yakalanma olasılığı ile vergi kaçırmanın boyutu arasında negatif ilişki bulunur (Allingham & Sandmo, 1972: 323-338). Fakat bu model ceza oranının ve denetimin düşük olduğu gelişmiş ülkelerde mükelleflerin yüksek düzeyde vergiye uyum göstermeleri gibi nedenlerden dolayı eleştirilere maruz kalmış, başka faktörlerin de vergiye olan uyumu etkilediğini ortaya koymuştur (Ayas & Saruç, 2015: 178). Yani ekonomik faktörler dışında kültürel, sosyal, dinsel ve psikolojik vb. faktörlerin de bu noktada dikkate alınması gerekmektedir. *Ahlaki duygular teorisi* ya da *tutumsal model* olarak literatürde yer edinmiş olan yaklaşıma göre mükelleflerin bireysel fayda ve çıkarlarını maksimize etmek vergi ödeme veya ödememe tercihlerini belirleyen tek faktör değildir. Bu faktörlerin başında bireylerin davranış ve tutumlarını etkileyen psikolojik algılama yer almaktadır. Ayrıca finansal-ekonomik faktörlerin dışındaki bu faktörleri kültürel, hukuki, ahlaki, yönetsel (idari), kurumsal, siyasal, dinsel ve psikolojik olarak sınıflandırmak mümkündür (Aktan, 2012: 173-174).

Bireylerin vergiye uyum göstermesinin farklı nedenleri olduğunu ortaya koyan başka bir yaklaşım ise Kelman (1961) ve Vogel (1974) tarafından ortaya konulmuştur. Kelman’ın nitelendirdiği 3 parçalı tipolojisine göre; bireyler mükellefi oldukları vergilerini ödemesi gerektiğine inananlar ve ödenmediğinde ortaya çıkacak sonuçtan korkanlar (uyumcular), bireyler yakın çevresinin davranışları, inançları ve sosyal normlardan etkilenecek vergi öderler (tanımlayıcılar) ve son olarak bireyler davranış ve inançları tutarlı olduğundan ve sahip oldukları inançları nedeniyle vergilerini öderler (içselleştiriciler) (Kelman, 1961: 62).

Toplumların sahip olduğu vergi kültürünün, vergi uyumunu ve vergi ahlakını etkilediğini destekleyen çalışmalar bulunmaktadır (Deyneli 2014: 55; Alm & Torgler, 2006: 224-226). Aynı zamanda sosyal, demografik, ekonomik ve kültürel pek çok

faktörden etkilenen vergi uyumu toplumların veya bireylerin vergi ahlakından da etkilenmektedir. Vergi kültürüyle vergi ahlakı da birbirini etkileyen olgulardır. Şöyle ki bireyin vicdanen vergi ödeme zorunluluğu hissetmesi bireyi vergi ödeme noktasında gönüllü kılarak içsel motivasyona (güdüye) dönüşür (Işıl & Saruç, 2015: 185).

Vergi kültürünü dolayısıyla vergi ahlakını ve vergiye gönüllü uyumu geliştirmek için daha şeffaf ve hesap verebilir devlet kurumlarının, kamu odaklı olabilecek kamu kurumlarının oluşturulması kaçınılmaz bir sonudur. Bu durum, ülke vatandaşlarının paralarının nasıl harcandığı ve bu sivil itaat karşılığında ne elde ettikleri konusunda bilgilendirilmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Ödedikleri vergi ve bireylerin elde ettikleri faydaları farkına varmaları onların vergi idaresine karşı olan yaklaşımlarının değişmesine neden olacaktır. Ülkelerin çoğu, herhangi bir uyumsuzluk durumunda cezalar belirleyerek bu sorunu iyileştirmeyi amaçlamaktadırlar. Ancak daha modern yaklaşım, vergi bilgilerini eğitim sisteminde küçük yaşlardan itibaren uygulamaya ve bu şekilde ise insanlar arasında vergi avantajları konusunda daha yüksek farkındalık yaratmaya eğilimlidir. Ayrıca, vergi memurları tarafından yapılan seminerler, syayın, kamuya açık konuşmalar, vergi tahsilatında e-vergi vb. yeni teknolojilerin kullanımı da modern yaklaşım eğilimleri arasında yer almaktadır (Gaber & Gruevski, 2018: 87). SONuç olarak vergi kültüründe, ahlakında ve vergiye uyumdaki gelişmelerin ülkelerin vergi sistemlerinin yapısını ve vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemesi mümkündür.

3.1.3. İdari (Vergi Yönetimi) ve Siyasi Faktörler

Vergilendirme düzeyi ile vergi dairesinin etkinliği arasındaki güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Vergi uygulamalarında modern teknoloji olanaklarının kullanılması, vergi idaresinde etkinlik değerlendirmesi ve denetimi, daha etkin vergi kontrol mekanizması ve vergi yargısının oluşturulması, ayrıca vergi idaresinin kanunu tarafsız ve adil şekilde uygulama kapasitesi, cari vergi potansiyeli ve vergilendirilebilir potansiyelin genişletilmesine olanak sağlayabilir (Ekici, 2009: 215). Ayrıca vergileme sisteminin kalitesini idarenin durumu ve yönetimin kalitesi belirlemektedir. Vergi dairesinin kalitesi, devletin meşruiyeti ve kişilerin vergi ödeme arzusu kaliteli bir vergileme sisteminin üç esas ayağını oluşturmaktadır. Neticede kaliteli bir vergi idaresinin vergi gelirlerini önemli ölçüde etkileyecek bir role sahip olduğunu söylemek mümkündür (Ajaz & Ahmed, 2010: 408). Vergi yapısının yönetim yapısına oldukça duyarlı olduğu; yüksek gelirli ülkelerin, yönetim yapılarını geliştirerek vergi

performanslarını artırabileceği belirtilmektedir (Bird, 2008: 12-13). Sadece vergi dairelerinin etkinliğinin arttırılmasıyla gerçekleşen bir faktör olmayan kurumsal kalite aynı zamanda anlaşılır ve açık vergi kanunlarıyla mümkündür. Yapılan bir araştırmada vergi kaçakçılığı oranının kısmen daha düşük düzeyde seyir izlediği ülkelerde, vergi kaçakçılığı düzeyini vergi kanunlarındaki karmaşıklık düzeyinin düşük olmasının azalttığı saptanmıştır (Richardson, 2006: 332) Kısaca bu ülkelerde vergi kaçakçılığının azalmasının vergi gelirlerini pozitif yönde etkilemesi mümkündür.

Az gelişmiş ülkelerin temel problemleri arasında yer alan vergi idarelerindeki yolsuzluk gibi birçok problemle mücadeleleri ülkelerin vergilendirmeden yeterince vergi geliri elde etmelerine engel olmaktadır. Bu nedenle vergi sisteminde yapılan birtakım reformlar ve vergi idaresi gelir yaratmanın iki önemli ögesidir (Brondolo vd., 2008: 22-23). Fakat önemli karakteristik siyasi istikrarsızlıklardan biri, sistemdeki uzun vadeli reformlar sürecini engelleyen istikrarsız hükümet yapılarının ve dolayısıyla tutarsız politika çerçevesidir. Bir bütün olarak yönetişimin kalitesi de bu bağlamda önemlidir. Nitekim vergi kaçakçılığı, kamu görevlilerinin yolsuzluğunun varlığının vergi gelirlerini önemli ölçüde azaltarak ekonomik büyüme ve kalkınmaya ciddi şekilde zarar verebilecek sosyal bir olgu olduğu yaygın bir şekilde kabul edilmektedir. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerin özellikle vergi kaçakçılığını ve yolsuzluğu azaltarak vergi idarelerinin etkinliğini arttırmak temel amaçları arasında yer almaktadır (Ajaz & Ahmad, 2010: 405). Ayrıca mükelleflerin ülkelerindeki adalet sistemine, kamu personeline, devlet yönetimine, vergi idaresine, yasal düzene güven duymaları istekli şekilde vergi ödevlerini gerçekleştirmelerini sağlayacaktır (Torgler, 2007: 35).

Vergi uyumunu dolayısıyla vergi gelirlerini artırmak için yapılan bir dizi reform gibi ülkelerdeki siyasi rejimin de önemli bir etken olduğu tespit edilmiştir. Yapılan araştırma neticesinde kamusal mal arzının belirlendiği siyasal karar alma sürecine seçmenlerin doğrudan katılması mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu pozitif yönde sağlamada etkilidir (Feld & Tyran, 2002: 218). Bu fikir Torgler tarafından desteklenmiş ve doğrudan demokrasinin vergiye karşı gönüllü uyumu pozitif yönde etkilediğini ortaya koymuştur. Ayrıca demokrasiyle birlikte yerel özerkliğin vergiye karşı uyumu olumlu yönde etkilediği ifade edilmektedir (Torgler, 2005: 530). Bu bahsedilen konudaki ampirik çalışmalar, bireylerin doğrudan söz hakkının bulunduğu

demokrasinin etkili bir biçimde uygulandığı ülkelerde, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkiyi *psikolojik bir sözleşme* olarak görmektedir. Yani demokrasinin etkili bir şekilde uygulandığı ortamlarda veya ülkelerde vergi uyumunun daha yüksek şekilde gerçekleştiği ileri sürülmektedir (Feld & Frey, 2002: 89-90).

Bunların yanı sıra vergi cezalarının ve denetimlerinin etkinliği, vergi idaresinin etkinliği ile birleştiğinde de, mükelleflerin vergi beyannamelerinin meşru olduğuna inanmalarına yol açmakta ve bu durum vergiye gönüllü uyumu artırmaktadır (Aktan vd., 2006: 147). Mükellefler, iyi hazırlanmış ve iyi işleyen bir vergi sisteminin mevcut olduğu, bilginin özgürce paylaşıldığı ve vergi kaçakçılığını önlemek için uygulanan yaptırımlarla gözetimin garanti altına alındığı durumlarda vergi sistemlerinde vergi uyumunun iyileşeceği ifade edilmekte (Slemrod, 2002: 8). Ayrıca Alm (2019) ve Slemrod (2019), vergi denetimlerinin uyumun sağlanması ve sürdürülmesinde önemli bir araç olduğunu ve denetim sayısının artırılmasının mükellef davranışları üzerinde doğrudan ve dolaylı etkilere sahip olduğunu ifade etmektedirler. Denetimler, denetlenen kişiler üzerindeki ek vergi, faiz ve cezaların değerlendirilmesi yoluyla geliri artırarak doğrudan etkilere sahiptir. Bunlara ilaveten, vergi denetimleri, hem denetlenmiş vergi mükellefleri (özel caydırıcılık) hem de denetlenmemiş vergi mükellefleri (genel caydırıcılık) arasında gelecekteki uyumsuzlukları caydıracağı için dolaylı etkilere sahiptir. Araştırmalara göre, vergi denetimlerinin bu doğrudan ve dolaylı caydırıcı etkilerinin genellikle daha fazla denetim sonucu mükellefler vergiye daha fazla uyum göstermektedir (Kasper & Alm, 2022: 87). İlgili literatürdeki ampirik çalışmalar, yüksek denetim oranları ve cezaların vergi kaçakçılığını önlediğini göstermektedir. Aynı zamanda, yüksek denetim oranları ile gönüllü vergi uyumu arasında güçlü bir pozitif ilişki ortaya konulmuştur. Ancak yapılan bir çalışmada, mükelleflere uygulanan ceza oranlarının değiştirilmesinin mükelleflerin vergileri gönüllü olarak yerine getirmeleri (ödemeleri) üzerinde önemli bir etkisi olmayacağı sonucuna varılmıştır. Başka bir ifadeyle, vergi mükelleflerinin artan ceza oranlarına tepkisi olumlu, ancak küçük olmuştur. Nitekim vergi mükelleflerine uygulanan cezaların denetimlerle desteklenmesi durumunda vergi gelirleri üzerindeki pozitif etkileri daha da yüksek olacaktır (Biberoğlu, 2006: 71).

Tartışmalı bir gelir artırma aracı olan vergi afları da vergi sistemlerini etkileyen önemli bir unsurdur. Vergi affının kısa vadede vergi gelirlerini, uzun vadede ise vergi

uyumunu dolaylı bir şekilde artırdığı düşünülmektedir. Ancak birçok ülkede kısa vadede gelir yaratma etkisinin neredeyse her zaman oldukça küçük olduğu iddia edilmektedir. Ayrıca uzun vadede de dürüst vergi mükelleflerinin vergi kaçırıcılara tanınan bu özel muameleden dolayı vergi uyumları azalacaktır. Dahası, afların sıklıkla uygulanması gelecekte olabilecek başka bir af beklentisiyle mevcut vergi uyumlarını da azaltacaktır (Alm vd., 2007: 2). Özetle vergi afları toplumsal ahlak üzerinde yıkıcı bir etki yaratmakta, vergi ödevlerini zamanında ve tam bir şekilde gerçekleştirmeyen mükelleflere rekabet avantajı sağlamakta, vergi idarelerine, devlet otoritesine ve dolayısıyla devlete olan güveni sarsmaktadır. Ayrıca vergi kaçırmanın önemsizmediği algısı yarattığı için cezaların caydırıcı etkisini ortadan kaldırarak vergi uyumunun azalmasına yol açmaktadır (Kargı & Yüksel, 2010: 33). Kısacası gelir yaratmada ikinci en iyi araç gibi görünen vergi afları yalnızca vergi sistemlerinde derin reformlar gerçekleştirilemediğinde kullanılmalıdır (Sanchez Villalba, 2017: 295).

Kamusal malların ve hizmetlerin üretim kararının alındığı siyasi karar alma sürecini birçok faktörün etkilediği bilinmektedir. Bu faktörler seçmenler, siyasi partiler, bürokratlar ve baskı gruplarıdır ki bunlar sürecin başından uygulanması aşamasına kadarki süreçte var olan aktörlerdir (Buchanan, 1999: 3-10). Kamu tercihi teorisindeki fayda maksimizasyonu ilkesinin bir gereği olarak karar verme sürecindeki aktörler siyasi tercihleri kendi çıkarları için kullanacaklardır. Seçmenler genellikle kendilerine kamu hizmetlerinden en fazla faydayı sağlayan veya en az vergi ödemeyi vaat veya taahhüt eden siyasi partiyi tercih ederken, siyasi partilerin de en çok oy alabilecekleri politikaları seçmenlere sunması fayda maksimizasyonu prensibi ile tutarlıdır (Ertekin, 2015: 214-215). İktidardaki siyasi partilerin etki alanlarını yani mevcudiyetlerini korumak amacıyla birçoğunun baskı gruplarının istek ve çıkarları doğrultusunda kararlar alması, tekrar oy alabilmek için vergi yükünün belli bir kesime yüklenmesine veya vergilendirmeden kaçınmaya yol açmaktadır. Fakat kesin olarak söylenebilir ki siyasi istikrarsızlığın egemen olduğu toplumlarda seçim dönemlerinde mükelleflerin beklentileri bulunmaktadır (Duman, 2014: 39). Özetle kamu büyüklüğü ile çıkar grupları arasında ilişkinin olduğu, siyasi partilerin de destekleri karşılığında çıkar gruplarına ayrıcalıklar sağlandığı belirtilmektedir. Böylece çıkar gruplarının devletten talep ettiği imtiyazlar neticesinde vergi gelir ve giderlerinin arttığı ifade edilmektedir (Mueller & Murell, 1986: 126). Özetlemek gerekirse ülkeler arasındaki

vergi yapısının (vergileme biçimleri) ve vergilendirme düzeylerinin farklı olması ülkelerin yönetsel kapasitesi, ekonomik yapısı, kültürel, kurumsal ve politik geçmişlerinin ve çevresel unsurlarının da farklı olmasıyla açıklanabilir. Aynı zamanda gelişmekte veya geri kalmış ülkelerde vergilendirme yöntemiyle gelir yaratılmasında politikaların uygulama problemi, politik yapılabilirlik ve yönetimle ilgili problemlerin vergi reformları tasarlanırken dikkate alınması gerektiği ortadadır (Durmuş, 2007: 25).

3.2. Vergileme ve Demokrasi İlişisine Dair Ampirik Literatür

Literatürde farklı ekonometrik yöntemler kullanılarak vergilemenin demokrasi düzeyini, demokrasinin vergileme düzeyini, her iki değişkenin de birbirini etkilediğine dair bulguların yer aldığı uluslararası ve yerel ampirik literatür Ek-1 ve Ek-2’de verilen tablolarda görülmektedir. Aynı zamanda vergileme düzeyinin demokrasi ile ilişkili olmadığına dair kanıtlarda bulunmaktadır. Yapılan çalışmalarda değişkenler arasındaki ilişkinin büyük çoğunluğunun panel veri analizleriyle test edildiği görülmektedir. Bu ilişkinin çok az çalışmada zaman serisi analizleriyle test edildiği görülmektedir. Ampirik literatürdeki konuya ilişkin bu çalışmalar değişkenlerin ve uygulanacak olan ekonometrik yöntemin belirlenmesinde çalışmaya ışık tutmaktadır.

Ek-1 ve Ek-2’de yer alan yabancı dilde ve Türkçe ampirik literatürdeki çalışmaların demokrasi düzeyinin vergi gelirlerini etkilediğine, vergi gelirlerinin demokrasiyi etkilediğine ve vergileme düzeyinin demokrasiyle bir ilişkisinin olmadığına dair varsayım ve bulgulardan oluştuğu görülmektedir. Literatürde demokrasinin vergi gelirlerini etkilediğine dair bulgular elde eden birçok çalışma bulunmaktadır.

Vergileme-demokrasi ilişkisini medyan seçmen teorisi kapsamında inceleyen çalışmalar da bulunmaktadır. Mueller & Murrell (1986) tarafından yapılan çalışma bulgularına göre baskı gruplarının sayısının artmasının ve ortanca seçmenin gelirin yeniden dağıtılması taleplerinin bir sonucu olarak kamu sektörü büyümektedir. La Porta vd. (1999) çalışma bulgularına göre demokrasilerde sürekli büyüyen ekonomide kamu sektörünün de büyüdüğü bu durum ise gelirin yeniden dağıtımına yönelik seçmen davranışlarından kaynaklanmaktadır. Bird (2008) ise çalışmasında gelişmekte olan ve yüksek gelirleri ülkeler için yaptığı çalışmada ise hükümetin hesap verebilirliğinin, muhalefet edebilme imkânlarının ve yolsuzluğun vergi gayreti üzerinde istatistiksel olarak anlamlı olan pozitif bir etkiye sahip olduğunu tespit

etmiştir. Bu sonuçlardan hareketle vatandaşların taleplerinin karşılanması ve hükümetlerin topluma karşı sorumlu olmasının vergi gayretini, dolayısı ile vergi gelirlerini artıracak ifade edilmektedir.

Demokrasinin vergi ahlakını ve vergi uyumunu yükselttiğine dair bulgular elde eden çalışmalar da mevcuttur. Diado (2012) tarafından yapılan çalışma bulgularına göre sivil özgürlüklerin yanı sıra kayıtdışı ekonominin vergi gelirleri üzerinde anlamlı bir etkisi vardır. Yine Costro & Camorillo (2014) tarafından yürütülen çalışmada sivil özgürlüklerin vergilendirme düzeyi üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu yönünde bulgu elde edilmiştir. Frey & Feld (2002) çalışma bulgularına göre ise vergilendirme kurumlarının mükelleflere saygılı davranması karşısında vergi ahlakı yükselmektedir. Aksi halde ise vergi mükelleflerinin aktif olarak vergiden kaçınma eğilimi artmaktadır. Frey & Torgler (2007) ise değişkenler arasındaki ilişkiyi incelediği çalışmada kurumsal kalite ve vergi ahlakı arasında güçlü pozitif bir ilişki tespit etmiştir. Cummings vd. (2005) ve Botswana (1999) tarafından yürütülen çalışmanın bulgularına göre siyasi kurumların kalitesinin vergi uyumu üzerinde bir etkisi bulunmaktadır. Zheng vd. (2020) çalışmalarındaki ampirik test sonuçları demokrasi düzeyinin vergi uyumunu pozitif etkilediği yönündedir.

Vergi-demokrasi ilişkisine dair çalışmaların bazıları bu iki değişken arasında negatif bulgular elde etmiştir. Kamu büyüklüğü ile demokrasi ilişkisini ele alan Tonizzo (2008) yaptığı çalışmada demokratik olarak güçlü olan ülkelerde, hükümet boyutunun o kadar düşük olduğu yani vergi gelirlerinin düşük olduğunu tespit etmiştir. Demokratikleşmeyle beraber hükümetin vatandaşlar tarafından vergileme yetkisinin kısıtlanabildiğini tespit etmiştir. Fauvelle & Aymar (1999) ampirik bulgularına göre de, vergiler vatandaşlar üzerinde bir maliyet unsurudur ve seçmenler tarafından bu durum muhalefetle karşılanmaktadır. Seçmenlerin muhalefet etmesi hükümetlerin iktidarda kalma süresini belirlemektedir. Bundan dolayı demokrasilerde hükümetler görev sürelerini uzatabilmek için düşük düzeyde vergi politikaları uygulamaktadır. Ziari & Rahemi (2013) de çalışmada düşük demokrasi düzeyine sahip ülkelerde vergi gelirlerinin demokrasi düzeyi üzerinde negatif bir etkisi olduğunu ifade etmektedir.

Ehrhat (2013) bulgularına göre seçimden hemen önceki dönemde hükümetler tarafından daha düşük dolaylı vergileri uygulanmaktadır. Seçim yıllarında dolaylı

vergi gelirinin diğer yıllara göre daha düşük olduğu tahmin edilirken, doğrudan vergi geliri ile böyle bir ilişki yoktur.

Demokrasinin vergileme üzerindeki etkisini rejim tipleri bağlamında ele alan çalışmalar da sözkonusudur. Bunlar arasında Profeta vd. (2009) tarafından yapılan çalışmada sivil özgürlüklerin korunması bireylerin doğrudan ve kişisel gelirlerini artırarak vergi gelirlerini artırdığına dair bulgular elde edilmiştir. Mutascu (2011) ampirik bulguları güçlü bir demokratik veya otokratik rejimle vergi artışları arasında pozitif ilişki olduğu yönündedir. Broms vd. (2012) tarafından yürütülen çalışmada ise demokrasi düzeyi, vergi yükünün daha az yeniden dağılımına ve daha geriletici bir dağılıma yol açtığı tespit edilmiştir. Bird vd. (2014) analiz sonucuna göre ise sivil özgürlüklerin, siyasal hakların, siyasi istikrarın ve hukukun üstünlüğünün vergi gelirlerini pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca söz hakkı ve hesap verme sorumluluğundaki bir gelişme, daha yüksek bir vergi çabasına yol açabilir. Acemoğlu vd. (2015)'nin konuya ilişkin analiz sonuçlarına göre demokrasi düzeyindeki artışların gerçekten de devletin vergilendirmesini ve vergi geliri/GSYH oranını artırmaktadır. Özmen (2016) tarafından yürütülen çalışmada mali, ekonomik, sosyal ve siyasi değişkenlerin vergilerin ciddi düzeyde belirleyicisi oldukları tespit edilmiştir. Balamatisias (2017) ampirik bulguları demokrasinin doğrudan vergiler ve vergi oranı üzerinde pozitif bir etkisi olduğu yönündedir. Seelkoptf & Lierse (2017) bulgularında ise rejim tipinin vergilemeyi etkilemediği ancak demokrasilerin, otokratik yöneticilere göre doğrudan yeniden dağıtıcı vergi biçimlerini benimseme olasılığının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Andersson (2018) analiz sonuçları da demokrasinin kırsal ülkelerde emlak vergilerini azalttığını, ancak bunun yerine daha kentleşmiş eyaletlerde gelir vergilerini artırdığını ve ÖTV ve tüketim vergilerini azalttığını göstermektedir. Rodriguez (2018) çalışma bulgularına göre hükümet kalitesi ve demokrasi vergi yükünü, doğrudan ve dolaylı vergileri teşvik etmektedir. Tekin vd. (2018) bulguları ekonomik özgürlüklerin vergi kaçakçılığını azalttığı yönündedir. Özcan & Özmen (2019) bulgularında demokrasinin genellikle vergi gelirlerini artırmada etkisiz olduğu tespit edilmiştir. Ancak bireysel olarak etkiler incelendiğinde demokrasinin vergi gelirleri üzerindeki etkisinin ülkelerin demokratik gelişmişlik düzeylerine göre olumlu veya olumsuz yönde değiştiği ifade edilmiştir. Liu & Mikesel (2019) tarafından yürütülen bulgularına göre kamu yolsuzluğunun yüksek seviyede olduğu eyaletlerde

daha karmaşık vergi sistemi, daha yüksek vergi yükü, daha çok dolaylı vergilere bel bağlanılmaktadır. Amedanou (2021) bulgularına göre kurumlar, siyasi rejimler ve demokrasi, vergi tahsilatını önemli ölçüde artırırken, otokrasi ise azaltmaktadır. Ha vd. (2022) testi sonuçları sivil özgürlüklerin vergi gelirlerini etkilemediği yönündedir. Ayrıca Demirkılıç vd. (2023) sonuçlarına göre de bu değişkenler arasındaki ilişki ülkeler arasında farklılaşmaktadır. Vergi gelirleri ve demokrasi arasında çift yönlü nedensellik ilişkisi tespit etmişlerdir. Ayrıca vergi gelirlerinden demokrasiye doğru tek yönlü ilişki elde ettikleri ülkeler olduğu gibi demokrasiden vergi gelirlerine doğru da tek yönlü ilişki bulmuşlardır. Türkiye’de ise vergi gelirleri ile demokrasi düzeyi arasında bir ilişki bulamamışlardır. Önder & Dökmen (2023) sonuçlarına göre demokrasinin vergi gelirlerini pozitif etkilediği tespit edilmiştir. Son olarak Serin vd. (2024) sonuçları da gelişmekte ve yükselen ekonomilerde demokratileşme düzeyinin ve kent nüfusundaki artışların vergi hasılatı üzerinde iyileştirici bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Vergilemenin demokrasi düzeyi üzerinde bir etkisinin olmadığına dair bulgular elde eden çalışmalar da sözkonusudur. Yi (2012) çalışmasındaki bulgularda daha yüksek vergilendirme seviyeleri, demokrasinin hayatta kalması ve rejimin demokrasiye geçişi ile doğrusal olarak ilişkili olmadığını tespit etmiştir. Profeta vd. (2013) tarafından yürütülen çalışmada demokrasi ve vergileme arasında kayda değer bir ilişkinin olmadığını destekler nitelikte bulgular elde edilmiştir. Demirkılıç vd. (2023) çalışma bulgularına göre de demokrasi ile vergi arasında bir ilişki yoktur.

Literatürde vergileme düzeyinin demokrasi üzerinde etkisi olduğuna dair varsayımları olan ve bu doğrultuda bulgular elde eden çalışmalar da bulunmaktadır. Altunbaş & Thornton (2011) tarafından yürütülen çalışmada vergi gelirlerinin bürokratik kalitedeki ve hukukun üstünlüğündeki gelişmelerle anlamlı ve pozitif ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Ancak vergiler yolsuzlukla ilişkili değildir. Ayrıca kişisel gelir vergisi oranı, satış vergisi oranı ve sosyal güvenlik vergisi oranlarının etkisi anlamlı ve pozitifdir. Ancak kurumlar vergisi oranı, uluslararası *ticaret vergisi* oranının etkisi anlamsızdır. Yine Baskaran & Bisgten (2013) çalışmasındaki ampirik bulgular mali kapasitenin yolsuzluğu azalttığına ve demokrasiyi artırdığına dair tutarlı kanıtlar sunmaktadır. Ziari & Rahemi (2013) çalışmalarında yüksek ve orta demokrasi seviyesindeki ülkelerde vergi gelirleri demokrasi üzerinde pozitif etkiye sahiptir.

Ancak vergi hariç gelirler negatif etkiye sahiptir. Baskaran (2014)'ın ise yürüttüğü çalışmada elde ettiği bulgu vergi gelirlerin demokrasi üzerinde ortalama olarak hafif bir olumlu etkisi olduğu yönündedir. Gür (2014)'ün araştırma bulgularına göre vergilendirme demokrasi üzerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahiptir. Daha yüksek vergilendirme demokratikleşmeye yol açmaktadır. Kato & Tanaka (2016) çalışmasının ampirik bulgularına göre ise katma değer vergisinin demokrasi üzerinde pozitif etkisi vardır. Kılıçer vd. (2016)'nin elde ettiği bulgulara göre beyannameli mükellef sayısı arttıkça demokrasi düzeyi artar ve dolaysız vergiler demokrasiyi pozitif etkiler. Türedi & Topal (2016) tarafından yürütülen çalışma bulgularında vergilendirme düzeyinin örgütlenme hakkı, hukukun üstünlüğü, sivil özgürlüklerin kısacası ifade ve inanç özgürlüğünün genişlemesine katkı sağladığı yani demokrasinin gelişmesinde önemli rol oynadığı tespit edilmiştir. Ayrıca demokratik özgürlük ve haklardaki gelişmeler de vergilendirme düzeyi üzerinde pozitif etki yaratmaktadır. Dom (2018) ampirik bulgularına göre ise hem doğrudan hem de dolaylı vergilerin hesap verebilirlik üzerindeki etkisi pozitifdir. Ancak KDV dâhil mal ve hizmet vergisinin bir etkisi bulunamamıştır. Ticaret vergisi gelirlerinin etkisi anlamlı ve pozitifdir. Vergi dışı gelirlerin etkisi ise negatiftir. Prichard vd. (2018) çalışma bulgularında vergileme düzeyinin demokrasi üzerinde pozitif bir etkisinin olduğunu tespit etmiştir. Ilaboya vd. (2021)'nin ampirik test bulguları ise; vergi gelirleri/GSHY ile demokratikleşme arasında hafif derecede pozitif ilişkili olduğu yönündedir. Dolaylı vergilendirme ve demokratikleşme düzeyi arasında negatif bir ilişki vardır. Demokrasi modeli ile yolsuzluk arasında pozitif ilişki vardır. Ayrıca yerel yönetim bazında yaptığı çalışmada Broms (2021) yerel vergi oranındaki artışların belediye düzeyindeki katılımıda küçük ama fark edilir artışa bağlı olduğu bulgusunu elde etmiştir. Vergi oranı %1 artarsa katılım %7 artmaktadır. Tabar & Karas (2021) yürüttüğü çalışma bulgularına göre vergi yükünün demokrasi üzerindeki etkisi pozitif, dolaylı vergilerin demokrasi üzerindeki etkisi istatistiksel olarak anlamlı fakat negatif, dolaysız vergilerin ise etkisi anlamlı ve pozitifdir. Dom (2023) ise çalışma bulgularında hem doğrudan hem de dolaylı vergilerin hesap verebilirlik üzerindeki etkisinin pozitif olduğu tespit etmiştir. Ancak KDV dâhil mal ve hizmet vergisinin ve ticaret vergisi gelirlerinin bir etkisi bulunamamıştır. Vergi dışı gelirlerin etkisi ise negatif bulunmuştur.

Çalışma zaman serisi boyutunda vergileme ve demokrasi ilişkisini Türkiye için araştırması, bağımsız değişken olan yedi farklı vergi geliri değişkenin farklı yedi (politik haklar, sivil özgürlükler, seçim demokrasisi endeksi, katılımcı demokrasi endeksi, müzakereci demokrasi endeksi, eşitlikçi demokrasi endeksi) demokrasi endeksini nasıl etkilediğini araştırması açısından literatürdeki çalışmalardan farklılaşmaktadır. Aynı zamanda modellerin tahmin edilmesinde kullanılan makine öğrenme temelli yöntemler olan Ridge regresyon ve Lasso regresyon modelleri de bu çalışmayı farklı kılan diğer bir özelliktir.

3.3. Türkiye’de Vergilendirme ve Demokrasi İlişkisine Dair Ekonometrik Analiz

Çalışmanın bu bölümünde vergileme-demokrasi ilişkisi ekonometrik olarak analiz edilmektedir. Öncelikle ampirik uygulamada kullanılan veri seti ve değişkenlere dair açıklayıcı bilgiler yer almaktadır. Ardından sosyal katkılar dâhil vergi gelirleri ve sosyal katkılar hariç vergi gelirleri için modeller oluşturulmuştur. Araştırmanın modelleri oluşturulduktan sonra makine öğrenme tabanlı olan Ridge regresyon ve sağlamlık kontrolü için Lasso regresyon yöntemleri hakkında genel bilgiler verilmektedir. Ridge regresyon ve lasso regresyon bulguları açıklandıktan sonra elde edilen bulgular tartışılmış ve son olarak sonuç ve öneriler sunulmuştur.

3.3.1. Ampirik Çerçeve ve Hipotezler

Söz konusu ilişkinin varlığı ve yönü iktisatçıların da oldukça ilgilendiği bir husus haline gelmiştir. Çok sayıda çalışma ampirik olarak sözkonusu ilişkiyi boyutu ve yönü ile incelemeye tabi tutmuştur.

Vergilendirme düzeyinin demokrasi düzeyi üzerinde pozitif etkisine dair bulgular ortaya koyan çalışmalar bulunmaktadır Altunbaş & Thornton (2011) tarafından yürütülen çalışmada, vergi gelirlerinin, bürokratik kalitedeki ve hukukun üstünlüğündeki gelişmelerle pozitif ilişkili olduğu bulunmuştur. Bakaran & Bigsten (2013)’ın sonuçlarına göre mali kapasite yani vergilendirme düzeyinin bu ülkelerde yolsuzluğu azalttığı ve demokrasiyi artırdığına dair tutarlı kanıtlar sunulmaktadır. Ziari & Rahemi (2013) tarafından yürütülen çalışmada demokrasi düzeyi yüksek, orta ve düşük olan ülkeler için yürütülen çalışmada yüksek ve orta düzey demokrasilerde vergilendirme düzeyinin demokrasi üzerinde pozitif etkisi olduğu ifade edilmektedir.

Gur (2014) ise vergilendirmenin demokrasi üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkisinin olduğunu belirtmektedir. Baskaran (2014) çalışma bulgularına göre de vergi gelirlerinin demokrasi üzerinde olumlu bir etkinin olduğunu ifade edilir. Türedi & Topal (2016) ise vergilendirme düzeyinin örgütlenme hakkı, hukukun üstünlüğü, sivil özgürlüklerin kısacası inanç ve ifade özgürlüğünün genişlemesine katkı sağladığını, bu sayede demokrasinin gelişmesinde önemli rol oynadığını ileri sürmüştür. Prichard vd. (2018) çalışma sonuçlarında vergilendirme düzeyinin demokrasiyi pozitif yönde etkilediği bulgulanmıştır. Ilaboya vd. (2021) yaptığı incelemenin bulgularında GSYİH'ye oranla vergi gelirleri ile demokratikleşme arasında ılımlı derecede pozitif bir ilişki olduğunu belirtir. Tabar & Karaş (2021) analiz sonuçlarına dayanarak istatistiki olarak vergi yükünün artmasıyla demokrasi düzeyinin de arttığını ifade eder.

Teorik çerçeveden de anlaşılabacağı üzere vergileme-demokrasi ilişkisi sadece vergilerin genel düzeyi ile sınırlı olmayıp, kamu finansmanının genel yapısı ve vergi karmaşı ile de ilgili değerlendirilmelidir. Buna göre kamu finansmanında vergi dışı gelirlerin ağırlığı, vergiler içinde ise dolaylı vergi türlerinin ağırlığı daha az demokratik yönetim yapıları ile birlikteliğe sahip olması beklenebilir. Ampirik literatürde bu hipotezleri destekleyen bulgulara sahip çalışmalar mevcuttur. Dom (2018)'un çalışma bulgularında hem doğrudan hem de dolaylı vergilerin demokrasi düzeyini pozitif yönde etkilediğini tespit etmiştir. Ancak dolaylı vergi türleri arasında olan mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin etkisinin anlamsız olduğu, bu vergi türünün doğrudan vergiler kadar hesap verebilirliği etkilemediği ifade edilmiştir. Aynı zamanda uluslararası ticaret vergisi gelirlerinin demokrasi üzerindeki etkisinin modellerin genelinde anlamlı ve pozitif olduğunu belirtir. Bu durumu ise uluslararası ticaret üzerinden alınan vergilerinin işletmeler ve büyük vergi mükellefleri tarafından görülebilmesi, bu işletmelerin ve mükelleflerin iş lobisinde yer alabilmesi olasılığıyla açıklamaktadır. Bu durumun ise işletmelerin seçimlerin ve parti sisteminin kalitesini etkileyebilecek olmaları anlamına geldiğini ifade eder. Ilaboya vd. (2021) ise bulgularında dolaylı vergilerin demokratikleşmeyi geriletmediği yani negatif yönde etkilediğini belirtmektedir. Bununla birlikte Tabar & Karaş (2021) çalışma bulgularına göre dolaylı vergi türlerinin demokrasi düzeyini negatif etkilediğini ve doğrudan vergilerin demokrasiyi pozitif yönde etkilediğini ifade etmektedir. Son olarak ise Dom

(2023) konuya ilişkin çalışmasında doğrudan ve dolaylı vergilerin demokrasi düzeyini pozitif etkilediğini ancak mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirleri ve uluslararası ticaret vergisi gelirlerinin demokrasi düzeyi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ileri sürmektedir.

Sözkonusu teorik çerçeve ve ampirik literatüre dayanarak bu çalışmanın hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H1: Vergilendirme düzeyi ile demokrasi düzeyi arasında pozitif bir ilişki vardır.

H2: Vergi sistemi içinde doğrudan vergi gelirlerinin ağırlığı ile demokrasi düzeyi arasında pozitif bir ilişki vardır.

H3: Vergi sistemi içinde dolaylı vergi gelirlerinin ağırlığı ile demokrasi düzeyi arasında negatif bir ilişki vardır.

Bu hipotezler ikinci bölümde tarihsel kökenleri ile ülke deneyimleri incelenerek ve çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye için 1980-2021 dönemini kapsayan veri seti kullanılarak ampirik olarak analiz edilmektedir. Ampirik uygulamada makine öğrenme tabanlı modeller olan ve veriler arasındaki çoklu doğrusallık problemini çözmek için Hoerl & Kennard (1970a,b) tarafından geliştirilen Ridge Regresyon ve Tibshirani (1996) tarafından Ridge Regresyon yönteminin eksikliklerini gidermek için geliştirilen sağlamlık testi (robustness check) olan Lasso Regresyon yöntemleri kullanılmaktadır.

3.3.2. Veri Seti ve Değişkenler

Çalışmanın ampirik analizinde kullanılan örneklem 1980-2021 arası dönemini kapsayan 41 yıllık bir zaman serisinden oluşmaktadır. Vergi gelirlerine ilişkin veriler ise UNIWIDER (2023) tarafından oluşturulmuş Government Revenue Dataset'inin genel ve merkezi yönetim gelirleri serilerinden seçilmiş verilerin birleştirilmesiyle elde edilen veri setinden oluşturulmuştur. Ayrıca oluşturulan veri setindeki vergi değişkenleri GSYİH'nin yüzdesi cinsinden olup veri setindeki bütün değişkenlerin logaritması alınarak analize dâhil edilmiştir.

Veri setinde yer alan vergi değişkenleri şunlardır:

- vergi gelirleri (vergi gelirleri+sosyal katkılar dâhil)(TRD)
- vergi gelirleri(sadece vergi gelirleri yani sosyal katkılar hariç)(TRH)

- doğrudan vergi gelirleri (doğrudan vergiler+sosyal katkılar dâhil)(DTRD)
- doğrudan vergi gelirleri(sadece doğrudan vergiler yani sosyal katkılar hariç)(DTRH)
- dolaylı vergi gelirleri (mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirleri+uluslararası ticaret vergisi gelirleri+diğer vergiler)(IDTR)
- mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirleri (satış vergileri+katma değer vergisi gelirleri+özel tüketim vergisi gelirleri)(GTR)
- uluslararası ticaret üzerinden alınan vergi gelirleri (ihracat vergisi gelirleri+ithalat vergisi gelirleri+uluslararası ticaretteki diğer vergiler)(TTR)
- gelir, kâr ve sermaye kazançlarına ilişkin vergi gelirleri (kişisel gelir vergisi+kurumlar vergisi+diğer kurumlar)(ITR)
- mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri (emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi taşınmaz mallar üzerinden alınan vergiler)dir (PTR) (Oppel vd., 2021: 3-7).

Çalışmada kullanılan demokrasi ölçümlerinden bir V-Dem endeksidir. V-Dem Endeks değerleri 1789-2023 arasında 202 ülke için yıllık olarak oluşturulmuştur (V-Dem Institute, 2023: 41-42). Söz konusu endeks beş farklı demokrasi endeksini içerisinde bulundurmaktadır. Bu endeksler aşağıdaki gibidir:

Seçim Demokrasisi Endeksi (POL): Bu endeks herhangi bir ülke demokrasisinin temel gereksinimlerini ölçmektedir. Demokrasinin seçim ilkesi, sivil toplum ve siyasi örgütlerin özgür şekilde faaliyet gösterdiği, yaygın şekilde kullanılan oy hakkı, seçimlerin sistematik usulsüzlükler veya dolandırıcılıkla lekelenmeden temiz bir şekilde yapılması, seçimlerin ülkenin baş yöneticisinin (yürütme organının başı) bileşimini etkilediği şartlar altında seçim rekabetiyle seçmenin onayını alabilmek amacıyla vatandaşları karşısında daha duyarlı yönetenler haline getirmenin temel önemini somut hale getirmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca seçimler arasında, siyasi açıdan önem arz eden konularda alternatif görüşler sunabilen ve ifade özgürlüğü olan bir medya vardır. Aynı zamanda seçim demokrasisi, temsili demokrasinin herhangi bir kavramının temel bir unsuru (liberal, katılımcı, müzakereci, eşitlikçi vb.) olarak

anlaşılmaktadır. Endeks değeri düşükten yükseğe 0-1 aralığındadır. Bu endeks değeri 1'e yaklaştıkça seçim demokrasisi düzeyi yükselmektedir (V-Dem Institute, 2023: 44).

Liberal Demokrasi Endeksi (LİB): Bu endeks vatandaşların korunması gerektiğine dikkat çekmekte ve azınlık olan halkın sahip olduğu hakların çoğunluğun veya/ve devletin tiranlığı karşısında savunmaktadır. Bahsedilen liberal model, hükümete getirilen sınırlandırmalar çerçevesinde demokrasinin kalitesini değerlendirdiği ölçüde politik güce *olumsuz* bir perspektiften yaklaşmaktadır. Bu sınırlandırmanın ise anayasa maddeleri ile korunan bağımsız yargı, güçlü bir hukukun üstünlüğü, medeni özgürlükler ve bunlarla beraber kullanılan yürütme gücünü sınırlandırmada etkili olan denge ve denetimlerle sağlanması hedeflenmektedir. Ayrıca endeks bunu liberal demokrasinin bir ölçüsü yapabilmek için, seçim demokrasisi düzeyini de hesaba katmaktadır. Bu endeks değeri düşükten yükseğe 0-1 aralığındadır. Endeks değeri 1'e yaklaştıkça liberal demokrasi düzeyi de yükselmektedir (V-Dem Institute, 2023: 5).

Katılımcı Demokrasi Endeksi (PAR): Bu endeks vatandaşların bütün politik süreçlere (seçim dönemi veya seçim dışı) aktif şekilde dâhil olması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu endeks bunu katılımcı demokrasinin bir ölçüsü yapabilmek için, seçim demokrasisi düzeyini de hesaba katmaktadır. Endeks değeri düşükten yükseğe 0-1 aralığındadır. Endeks değeri 1'e yaklaştıkça katılım demokrasi düzeyi yükselmektedir (V-Dem Institute, 2023: 5).

Müzakereci Demokrasi Endeksi (DEL): Kararların alındığı bir yönetimde politik sürece odaklanmaktadır. Bu endeks odağına müzakereci bir politik süreci aldığından ortaya çıkması mümkün olan ortak bir aklı önemser ve dar görüşlü zorlamadan veya çıkarlardan, duygusal yaklaşımlardan ve dayanışmacı bağlardan uzak kalarak toplumların ortak yararını dikkate alan politik kararları desteklemektedir. Endeks değeri düşükten yükseğe 0-1 aralığındadır. Endeks değeri 1'e yaklaştıkça müzakereci demokrasi düzeyi yükselmektedir. Aynı zamanda ölçülen endeks yalnızca müzakereci prensibinin değil demokrasinin de bir ölçüsü olması açısından seçim demokrasisi seviyesini de hesaba katmaktadır (V-Dem Institute, 2023: 5-6).

Eşitlikçi Demokrasi Endeksi (EGA): Endeks bireyler arasındaki manevi ve maddi eşitsizliklerin, vatandaşların sahip olduğu resmi özgürlük ve hakların kullanımındaki engellerin ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır. Ayrıca bütün sosyal

sınıflardaki bireylerin demokratik sürece dâhil olmasını önemsemektedir. Bu indeks bütün sosyal sınıflardaki bireylerin özgürlüklerinin eşit şekilde korunmasını, kaynakların ise bütün sosyal sınıflara eşit şekilde dağıtılmasını, bireylerin ve sosyal sınıfların tamamının iktidar sahiplerine eşit bir şekilde erişebilmesini önemsemektedir. Endeks değeri düşükten yükseğe 0-1 aralığındadır. Endeks değeri 1'e yaklaştıkça eşitlikçi demokrasi düzeyi yükselmektedir (V-Dem Institute, 2023: 6).

Demokrasiyi ölçen diğer bir endeks de Freedom House kuruluşu tarafından yayınlanmaktadır. 1941 yılında kurulan Freedom House, kurulduğu andan itibaren dünya çapında özgürlüğü sayısal verilere dökerek ülkelerin karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesine olanak sağlamış, global ölçekte vatandaşlara özgürlüğün ne kadar değerli olduğunu anlatmaya çalışmış, gerileme yaşanan demokratik ülkelerde insan faktörünün etkilerine dair farkındalığın kazanılmasına olanak sağlamıştır. Bununla beraber endeks, adil ve özgür seçimlerin izlenmesi, bağımsız medyanın geliştirilmesi, baskıcı rejimlerdeki bireylerin sivil toplum gücünü ilerleten araçların sağlanması konusunda, ülkelerde yaşanan durumlardan vatandaşları yönetenlerin sorumluluğu hakkında bilinçlendirmektedir (Corke, 2012: 23). Endeks verileri demokrasiden daha çok özgürlüğü incelese de bu endeks verileri genellikle demokrasi düzeyini ölçmekte kullanılmaktadır (Högström, 2013: 36). Çağdaş akademik incelemelerde kullanımın en çok başvurulan göstergelerden biri olduğu bilinmektedir. Diamond tarafından bu endeks *liberal demokrasinin en uygun ampirik göstergesi* olarak ifade edilmektedir (Lijphart, 2006: 58). Sivil özgürlükler ve sivil haklar gibi iki kritere dayalı olan endeks değerleri 1972 yılından günümüze kadar yayınlanmaktadır. Bu iki kriterden birincisi; demokrasi düzeyini esas olarak ölçen **siyasal haklar**; vatandaşların seçimlerde özgürce oy kullanabilmesi, devlet görevlerinde rekabet edebilmesi, siyasi organizasyonlara ve siyasi partilere dâhil olabilmesi ve vatandaşların politik temsilcilerini seçebilmeleri şeklinde tanımlanmaktadır. İkincisi ise **sivil özgürlükler**; inanç ve ifade özgürlüğü, kişisel özerklik ve örgütlenme hakkına sahip olabilmeleri ile hukukun üstünlüğünü dikkate alan medeni hakları ifade etmektedir. Endekslerin her ikisi de birden yediye kadar olan bir ölçekte ölçülmektedir; “1” en yüksek özgürlük derecesini (en demokratik), “7” ise en düşük özgürlük derecesini (en otokratik) temsil etmektedir (Freedom House, 2024). Ayrıca çalışmada kontrol değişkeni olarak sabit fiyatlarla Kişi Başına GSYİH modellere dâhil edilmiştir.

Tablo 3. 1: Veri Seti, Değişkenler, Kısaltmalar ve Kaynaklar

Değişken	Kısa Adı	Veri Kaynağı
GDP per capita (constant LCU) (Kontrol Değişken)	PGDP	WDI
Vergi gelirleri /GSYİH (Sosyal Katkılar Dâhil)(GSYİH%)	TRD	UNUWIDER
Vergi gelirleri /GSYİH (Sosyal Katkılar Hariç) (GSYİH%)	TRH	UNUWIDER
Doğrudan Vergi Gelirleri (Sosyal Katkılar Dâhil) (GSYİH %)	DTRD	UNUWIDER
Doğrudan Vergi Gelirleri (Sosyal Katkılar Hariç) (GSYİH %)	DTRH	UNUWIDER
Dolaylı Vergi Gelirleri (GSYİH%)	IDTR	UNUWIDER
Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri (GSYİH%)	GTR	UNUWIDER
Uluslararası Ticaret Vergi Gelirleri (GSYİH%)	TTR	UNUWIDER
Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançlarına İlişkin Vergi Gelirleri (GSYİH%)	ITR	UNUWIDER
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri (GSYİH%)	PTR	UNUWIDER
Siyasal Haklar (political rights)	PR	Freedom House
Sivil Özgürlükler (civil liberties)	CR	Freedom House
Seçim Demokrasisi Endeksi (Polyarch)	Pol	V-DEM
Liberal Demokrasi Endeksi (Libdem)	Lib	V-DEM
Katılımcı Demokrasi Endeksi (Partipdem)	Par	V-DEM
Müzakereci Demokrasi Endeksi (Delibdem)	Del	V-DEM
Eşitlikçi Demokrasi Endeksi (Egaldem)	Ega	V-DEM

3.3.3. Modeller

Çalışmada sosyal katkılar dâhil vergi gelirleri ve demokrasi düzeyini gösteren yedi farklı demokrasi endeksi için oluşturulan modeller aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir. Modellerin oluşturulmasında Altunbaş & Thornton (2011), Baskaran (2014), Dom (2018), Prichard vd. (2018), Ilaboya vd. (2021), Tabar & Karaş (2021) ve Dom (2023)'ün çalışmalarında yer verdikleri modeller etkili olmuştur. Sosyal katkılar dâhil vergi gelirleri için oluşturulan model aşağıdaki gibidir. Her bir bağımlı değişken için oluşturulan modellere ait fonksiyonel tanımlama ise tablo 3. 2'de gösterilmektedir.

$$\ln PR_t = \beta_0 + \beta_1 \ln GDP_{(t)} + \beta_2 \ln TRD_{(t)} + \beta_3 \ln DTRD_{(t)} + \beta_4 \ln IDTR_{(t)} + \beta_5 \ln GTR_{(t)} + \beta_6 \ln TTR_{(t)} + \beta_7 \ln ITR_{(t)} + \beta_8 \ln PTR_{(t)} + \varepsilon_t \dots \dots \dots (1)$$

Tablo 3. 2: Sosyal Katkılar Dâhil Vergi Gelirleri için Modeller

$\ln PR = f(\ln pgdp \ln trd \ln dtrd \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	1
$\ln CR = f(\ln pgdp \ln trd \ln dtrd \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	2
$\ln pol = f(\ln pgdp \ln trd \ln dtrd \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	3
$\ln lib = f(\ln pgdp \ln trd \ln dtrd \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	4
$\ln par = f(\ln pgdp \ln trd \ln dtrd \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	5
$\ln del = f(\ln pgdp \ln trd \ln dtrd \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	6
$\ln ega = f(\ln pgdp \ln trd \ln dtrd \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	7

Çalışmada sosyal katkılar hariç vergi gelirleri değişkenleri ve demokrasi düzeyini gösteren yedi adet demokrasi endeksi için oluşturulan modeller aşağıdaki

tabloda görülmektedir. Sosyal katkılar hariç vergi gelirleri için oluşturulan model aşağıdaki gibidir. Her bir bağımlı değişken için oluşturulan modellere ait fonksiyonel tanımlama ise tablo 3. 3'te gösterilmektedir.

$$\begin{aligned} \ln PR_t = & \beta_0 + \beta_1 \ln PGDP_{(t)} + \beta_2 \ln TRH_{(t)} + \beta_3 \ln DTRD_{(t)} + \beta_4 \ln IDTR_{(t)} + \\ & \beta_5 \ln GTR_{(t)} + \beta_6 \ln TTR_{(t)} + \beta_7 \ln ITR_{(t)} + \beta_8 \ln PTR_{(t)} + \varepsilon_t \dots \dots \dots (2) \end{aligned}$$

Tablo 3. 3: Sosyal Katkılar Hariç Vergi Gelirleri için Modeller

$\ln PR = f(\ln pgdp \ln trh \ln dtrh \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	1
$\ln CR = f(\ln pgdp \ln trh \ln dtrh \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	2
$\ln pol = f(\ln pgdp \ln trh \ln dtrh \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	3
$\ln lib = f(\ln pgdp \ln trh \ln dtrh \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	4
$\ln par = f(\ln pgdp \ln trh \ln dtrh \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	5
$\ln del = f(\ln pgdp \ln trh \ln dtrh \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	6
$\ln nega = f(\ln pgdp \ln trh \ln dtrh \ln idtr \ln gtr \ln ttr \ln itr \ln ptr)$	7

Oluşturulan modellerde $t=1, \dots, T$ zaman boyutunu göstermektedir (Özmen, 2016: 238). Modelde $\ln PR$ (politik haklar) bağımlı değişkeni, $\ln TRD$ ve $\ln TRH$ vergilendirme düzeyi, $\ln DTRH$ ve $\ln DTRD$ doğrudan vergiler, $\ln IDTR$ dolaylı vergiler, $\ln GTR$ mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, $\ln TTR$ uluslararası ticaret vergileri, $\ln ITR$ gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler ve $\ln PTR$ mülkiyet üzerinden alınan vergiler modelin bağımsız değişkenleridir. Aynı zamanda modellere eklenen $\ln PGDP$ kişi başına GSYİH modelin kontrol değişkenidir. ε_{it} ise modelin hata terimini temsil etmektedir.

3.3.4. Ekonometrik Yöntem

Vergi değişkenlerinin demokrasi düzeyi üzerindeki etkisini araştırırken değişkenlerin içsel olduğu varsayımıyla ilerlemekteyiz. Bu nedenle makine öğrenimine (ML) dayalı modellerden küçülme araçları ve tahmin edicisi olan Hoerl & Kennard'ın (1970a,b) Ridge regresyon modeli ile Tibshirani (1996)'da geliştirdiği Lasso Regresyon kullanılmaktadır. En küçük kareler tahminlerini kullanan doğrusal regresyon problemlerindeki temel bir sorun regresyon katsayılarının varyanslarının büyük hale gelmesidir. Bu sorunu ele alan bu regresyonlar katsayıları küçültmeye çalışan ve bu sayede varyansları daha az yansıtan büzülme tahminleridir (Hoerl, 2020: 1-3). Bu doğrultuda bağımsız değişkenlerin birbirleri ile arasında çoklu doğrulsallık sorunu olup olmadığını anlamak için VIF (varyans enflasyon faktörü) testi uygulanmıştır.

3.3.3.1. Varyans Enflasyon Faktörü (VIF)

Öncelikle modellerde bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusallık probleminin olup olmadığı test edilmelidir. Bu çalışmada çok doğrusallık dışılığı belirlemenin bir yöntemi VIF (varyans enflasyon faktörü)'nü hesaplamaktır. Ayrıca VIF değerleri için herhangi bir hipotez testi yürütme ihtiyacının olmadığı belirtilmektedir. Bunun yerine, VIF değerlerinin büyüklüğü önemlidir ve puanların belli bir eşik değeri aşması durumunda modelde çoklu doğrusallık sorununun olduğu kabul edilir (Cooray & Özmen, 2024: 1029). VIF şu şekilde hesaplanır:

$$VIF = \frac{1}{1-R^2} = \frac{1}{Tolerance}$$

Burada, tolerans basit bir şekilde VIF'in tersidir. Tolerans ne kadar düşükse, değişkenler arasındaki çoklu doğrusallık olasılığı o kadar yüksektir. Şayet $VIF = 1$ ise, bağımsız değişkenler arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını gösterir. $VIF < 5$ arasında bir değer ise, bağımsız değişkenler arasında orta derecede bir ilişki olduğu belirtilir. VIF'in zorlu değeri, yüksek derecede ilişkili değişkenleri belirttiği için 5 ile 10 arasındadır. $VIF \geq 5$ ile 10 ise, regresyon modelindeki öngörücüler arasında çoklu doğrusallık olacaktır ve $VIF > 10$, çoklu doğrusallığın var olması regresyon katsayılarının zayıf bir şekilde tahmin edildiğini gösterir (Shrestha, 2020: 40). Çalışmada bağımsız değişkenler arasında olması muhtemel olan çoklu doğrusallık sorununu tespit edebilmek için VIF testi kullanılmıştır.

3.3.3.2. Ridge Regresyon

Çoklu regresyon modellerinde bağımsız değişkenler arasında güçlü bir korelasyonun olması çoklu doğrusallık adı verilen bir soruna yol açmaktadır. Bu durumda OLS tahminleri yine elde edilebilir ancak istatistiki olarak sapmalı sonuçlar doğabilir (Melkumova & Shatskikh, 2017: 748). Bu olgu katsayı tahminlerinin varyansını artırarak, yanlış katsayıların elde edilmesine neden olur ve doğru modelin belirlenmesini zorlaştırır. Bu noktada makine öğrenimi (ML), son zamanlarda ekonometri de dâhil olmak üzere birçok alanda ilgi görmekte ve çoklu doğrusallık problemlerine etkili şekilde çözümler sunmaktadır (Ahrens vd., 2020: 180-181). Ridge regresyon modeli Hoerl & Kennard (1970a, b) tarafından çoklu doğrusallık problemini

çözmek için geliştirilen etkili bir modeldir (Thevaraja vd., 2019: 4-5; Melkumova & Shatskikh, 2017: 748; Pereiara vd., 2016: 635).

Ridge regresyon model çoklu doğrusal regresyon modelini değiştirir.

$$Y = X\beta + \varepsilon \quad (1),$$

Burada y , yanıtların $n \times 1$ boyutundaki vektörüdür, X , tahmin edicilerin $(n \times p)$ boyutundaki tasarım matrisidir. β , bilinmeyen regresyon katsayılarının $(p \times 1)$ boyutundaki vektörüdür ve ε , ortalaması 0 ve varyans-kovaryans matrisi $\sigma^2 I_n$ olan çok değişkenli normal dağılımı izlediği varsayılan hata terimlerinin $n \times 1$ boyutundaki vektörüdür; burada I_n , n . dereceden birim matristir. B için sıradan en küçük kareler (OLS) tahmincisi şu şekildedir:

$$\beta_{ols} = (X'X)^{-1} X'Y \quad (2),$$

Denklemden (2), X tahmin edici değişkenlerin matrisi ve Y gözlenen sonuçların vektörü olduğu sıradan en küçük kareler (OLS) tahmin edicisini temsil etmektedir. Denklem (2), X 'in tahmin edici değişkenlerin matrisi ve Y 'nin gözlenen sonuçların vektör olduğu sıradan en küçük kareler (OLS) tahmin edicisini temsil eder (Akhtar & Alharthi, 2024: 14-15). Klasik doğrusal regresyon modelinin OLS tahmin edicilerinin en iyi doğrusal tarafsız tahmin ediciler olduğu varsayılmakta, bu durumda bütün tarafsız tahmin ediciler arasında en düşük varyansa sahip oldukları ifade edilmektedir (McCullough, 2010: 5-6). Fakat tahmin edici değişkenler arasında çoklu doğrusallık problemi olduğunda, OLS tahmin yöntemleri etkinliğini kaybetmektedir. Bu etkisizlik, varyans değerinin şişirilmesi, katsayılarda anlamsızlık ve daha geniş güven aralıkları ortaya çıkarabilir ve böylece bağımlı değişken üzerindeki etkileri azalır (Kibria, 2003: 420-434). Çoklu doğrusallık sorununu çözmek için Hoerl & Kennard (1970b) modele bir ayar parametresi " k " dâhil eden bir ridge regresyon tekniğini ileri sürmüştür. Ridge regresyon tahmincisi ise şu şekilde ifade edilir:

$$\hat{\beta}_{RRE} = (X'X + kI)^{-1} X'Y, \quad (3)$$

Buradaki $k > 0$ ayar parametresidir ve ridge regresyon tahmin edicisini temsil etmektedir (Hoerl & Kennard, 1970b: 69-70; Akhtar & Alharthi, 2024: 1-2).

3.3.3.3. Sağlamlık Kontrolü İçin Lasso Regresyon

Ridge regresyon yöntemi çoklu doğrusallık sorununu iyi bir şekilde çözse de açık şekilde görünen bir dezavantajı da bulunmaktadır. Bu dezavantaj ise nihai modeldeki tahminlerin tamamını içermesidir (James, Witten, Hastie, & Tibshirani, 2021: 241). Ridge (sırt) regresyon yöntemi katsayısı bulgularının sağlamlığını kontrol edebilmek için, Tibshirani tarafından ileri sürülen seçim operatörü ve mutlak küçülme (en az) operatörü olan *lasso* adı verilen aynı zamanda makine öğrenimi (ML) tabanlı olan etkili başka bir tahmin yönetimi kullanılmaktadır (Tibshirani, 1996: 267-268). Bununla beraber, Lasso Regresyon tahmincisinin önemli bir diğer özelliği ise, önemi en az olan özelliklerin ağırlıkların tamamını sıfıra ayarlama yani, onları ortadan kaldırma eğiliminde olmasıdır. Yani, Lasso Regresyon tahmincisi otomatik olarak özellik seçimini gerçekleştirmekte ve de sıfır olmayan birtakım özellik ağırlığıyla donatılmış aralıklı (seyrek) bir model meydana getirmektedir (Géron, 2022: 232-234). Aynı zamanda Lasso Regresyon yöntemi, denklemlerde işe yaramayan değişkenleri hariç tutabildiğinden, fazlaca yararsız değişkene sahip denklemlerde varyansın azaltılmasında tahminci Ridge Regresyon yönteminden biraz daha iyidir. Bununla beraber, Ridge Regresyon yöntemi, değişkenlerin çoğu yararlı olduğunda bir diğer etkili yöntem olan Lasso Regresyon tahmincisinden daha iyi çıktı (sonuç) vermektedir (Aytekin, 2021: 11-12). Öte yandan, Lasso tahmin sonuçlarının açıklanması daha kolay olabilir. Özellikle, Lasso yalnızca bazı olası açıklayıcı değişkenleri seçer ve diğerlerini sıfıra ayarlarken, Ridge regresyonu tüm regresörleri sıfıra doğru küçültebilir ancak hiçbirini tamamen sıfıra ayarlayamadığından modelin yorumlanması güçleşir (Hauck & Woutersen, 2024: 7). Lasso tahmin yöntemi genel olarak aşağıda ifade edildiği gibidir:

$$\hat{\beta}_{lasso} = \arg \min_{\beta \in R^p} \sum_{i=1}^n (Y_i - X_i^T \beta)^2 \quad (4)$$

$$(\lambda) \sum_{i=1}^p |\beta_j| \leq t$$

$t \geq 0$ için; L1 cezası için Lagrangian kullanılarak aşağıdaki gibi yeniden formüle edilebilir,

$$\hat{\beta}_{lasso} = \arg \min_{\beta \in R^p} \sum_{i=1}^n (Y_i - X_i^T \beta)^2 + \lambda \sum_{j=1}^p |\beta_j| \quad (5)$$

Burada $\lambda \geq 0$ ve daha önce de olduğu gibi t ve λ arasında birebir bir ilişki bulunmaktadır. Ridge regresyonunun aksine, Lasso kapalı formulu bir çözüme izin vermemektedir. L1 cezası çözümü y_i 'lerde doğrusal olmayan hale getirir. Yukarıdaki kısıtlanmış en aza indirme, çözümü verimli bir şekilde yaklaşık olarak hesaplanabilen bir ikinci dereceden programlama problemidir (Thevaraja vd., 2019: 4). Hem ridge hem de Lasso regresyon yöntemleri en iyi ceza parametresini (k, λ) seçer ve bu ceza terimleri ortalama kareli tahmin hatasını en aza indirmek için seçilir (Thevaraja vd., 2019: 4). Çalışmada çoklu doğrusallık sorunu kontrol edebilmek ve daha doğru, sapmasız bulgular elde edebilmek için Ridge Regresyon ve Lasso Regresyon tahmin yöntemleri tercih edilmiştir.

3.3.5. Ampirik Bulgular ve Tartışma

İki veya daha fazla bağımsız değişkenin çok fazla birbirleriyle ilişkili olması çoklu doğrusallık istatistiksel olarak bir sorundur (Cooray & Özmen, 2024: 2019). VIF testi sonuçlarına göre ortalama VIF değerleri sırası ile 224.01 ve 97.69 modellerde çoklu doğrusallık riski olduğunu göstermektedir. Bu istatistiki sorunu çözmek için kullanılan ridge regresyon testi sonuçları diğer başlıkta yer almaktadır.

3.3.5.1. Ridge Regresyon Bulguları

Tablo 3. 4 sosyal katkılar dâhil ridge regresyon bulgularını göstermektedir. Bu modeldeki vergi gelirlerini temsil eden tüm değişkenlerde sosyal katkılar dâhil vergi gelirleri kullanılmıştır. Bağımlı değişkenin politik haklar olarak belirlendiği Model 1 için lnPGDP (kişi başına düşen gelir) pozitif ve istatistiki olarak anlamlıdır. Diğer yandan vergi gelir türlerini temsil eden değişkenler arasında sadece lnITR ve lnPTR politik haklar üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkiye sahiptir. Buna göre Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançlarına İlişkin Vergi Gelirleri ve Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri politik haklar üzerinde artırıcı bir etkiye sahiptir. Ridge k değeri

küçüldükçe VIF riskine tahminci uyumu artmış demektir. Buna göre Model 1 güçlü bir modeldir. Model 2 ise cıvıl liberties bağımlı değişkenin kullanıldığı modeli temsil etmektedir. Model 2'ye ait Ridge regresyon tahminci sonuçları Model 1 ile uyumludur. Model 2'de lnPGDP (kişi başına düşen gelir) sivil özgürlükler üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir. Diğer yandan vergi gelir türlerini temsil eden değişkenler arasında sadece lnITR sivil özgürlükler üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve artırıcı bir etkiye sahiptir. Model 3 ile Model 7 arasındaki tüm modeller V-Dem tarafından geliştirilen ve demokrasiyi temsil eden değişkenlerin bağımlı değişken olarak kullanıldığı modellerdir. Model 3 için bağımlı değişken seçim demokrasisi indeksidir. Model 3 için Ridge resyon bulguları lnGTR, lnTTR, lnITR'nin seçim demokrasisi indeksi üzerindeki negatif ve istatistiki olarak anlamlı etkilerini göstermektedir. Buna göre Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler (GTR), Uluslararası Ticaret Vergi Gelirleri (TTR) ve Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançlarına (ITR) İlişkin Vergi Gelirleri seçim demokrasisini olumsuz etkilemektedir. Bunların dışındaki vergi türleri istatistiki olarak anlamlı değildir. Model 4' için bağımlı değişken liberal demokrasi indeksidir (Lib). Model 4'de Model 3'ten farklı olarak kişi başına düşen gelir istatistiki olarak anlamlı ve negatif işaretlidir. Buna ek olarak Model 4'ün bulguları Model 3 ile uyumludur. Model 4'de Uluslararası Ticaret Vergi Gelirleri (TTR) ve Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançlarına (ITR) İlişkin Vergi Gelirleri'nin liberal demokrasi indeksidir (Lib) üzerindeki etkisi negatif ve istatistiki olarak anlamlıdır. Model 5'de bağımlı değişken demokrasinin katılımcı ilkesi indeksidir (Par). Model 5'e ait ridge regresyon bulgularının tamamı Model 3 ve Model 4 ile tutarlıdır. Buna göre Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler (GTR), Uluslararası Ticaret Vergi Gelirleri (TTR) ve Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançlarına (ITR) İlişkin Vergi Gelirleri, kişi başına düşen gelir (Pgdp) demokrasinin katılımcı ilkesi indeksi üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve negatif bir etkiye sahiptir. Model 6 da bağımlı değişken Müzakereci demokrasi indeksidir (Del). Model 6 için bulgular Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler (GTR), Uluslararası Ticaret Vergi Gelirleri (TTR) ve Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançlarına (ITR) İlişkin Vergi Gelirlerinin müzakereci demokrasi indeksi üzerinde negatif bir etkiyi işaret etmektedir. Diğer modellerden farklı olarak istatistiki olarak anlamlı vergi türlerine ait en yüksek katsayı Model 6 için tahmin edilmiştir. Bu dikkat çekici bir bulgudur. Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler (GTR), Uluslararası

Ticaret Vergi Gelirleri (TTR) ve Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançlarına (ITR) İlişkin Vergi Gelirlerine ait katsayılar sırasıyla negatif 1.93, 1. 42 ve 2.02 dir. Son olarak Model 7’de bağımlı değişken eşitlikçi demokrasi indeksidir (Ega). Model 7’ye ait bulgular diğer modeller ile uyumludur. Bu modelde kişi başına gelir, Uluslararası Ticaret Vergi Gelirleri, Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançlarına (ITR) İlişkin Vergi Gelirleri eşitlikçi demokrasi indeksi üzerinde negatif bir etkiye sahiptir.

Vergi gelirlerini temsil eden tüm değişkenlerde sosyal katkılar dâhil vergi gelirlerinin kullanıldığı modeldeki bulgular gelir, kâr ve sermaye kazançlarına ilişkin vergi gelirleri ve mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri politik haklar üzerinde artırıcı bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Ancak model 3, 4, 5, 6 ve 7’de mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirleri (lnGTR), uluslararası ticaret vergisi gelirleri (lnTTR) ve gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirlerinin (lnITR) seçim demokrasisi indeksi, liberal demokrasi indeksi, katılımcı demokrasi indeksi, müzakereci demokrasi indeksi ve eşitlikçi demokrasi indeksi üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğuna dair güçlü bulgular da mevcuttur.

LnTRD (vergileme düzeyi), lnDTRD (doğrudan vergiler), lnIDTR (dolaylı vergiler) ve lnPTR (mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri)’nin sırasıyla politik haklar, sivil özgürlükler, seçim demokrasisi endeksi, liberal demokrasi endeksi, katılımcı demokrasi endeksi, müzakereci demokrasi endeksi ve eşitlikçi demokrasi endeksi üzerindeki etkisinin bütün modellerde istatistiksel olarak anlamsız olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan istatistiki olarak anlamlı olmamakla birlikte vergileme model 1 ve 7’de vergileme düzeyi değişkeninin katsayısı pozitifdir. Ayrıca doğrudan vergi gelirlerinin model 3, 4, 5, 6 ve 7’deki katsayıları da pozitifdir.

Tablo 3. 4: Sosyal Katkılar Dâhil Vergi Gelirleri için Ridge Regresyon Bulguları

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5	Model 6	Model 7
lnPGDP	0.69 ^c	.78 ^b	-.31	-1.27 ^b	-.66 ^a	-.89	-.56 ^b
lnTRD	1.98	-.21	-1.91	-.99	-.52	-5.27	.13
lnDTRD	-2.34	-.94	1.12	.96	.89	2.57	.28
lnIDTR	-0.12	.23	2.07	1.84	1.32	4.55	.30
lnGTR	-0.31	-.19	-1.16 ^c	-1.00	-.80 ^c	-1.93 ^c	-.16
lnTTR	0.31	.10	-.89 ^a	-.96 ^b	-.55 ^a	-1.42 ^a	-.48 ^a
LnITR	1.80 ^a	1.42 ^a	-1.23 ^b	-1.89 ^a	-1.37 ^a	-2.02 ^b	-.92 ^a
lnPTR	0.14 ^a	.040	.020	.02	.007	.053	.002
Constant	-0.62	-3.42	-4.80	2.55	.286	-3.14	.006
Ridge k Value	0.00144	0.01329	0.00106	0.00182	0.00148	0.00082	0.00625
Raw Moments R ²	0.9817	0.9881	0.9667	0.9711	0.9903	0.9576	0.9918
F-Test	5.8107 (0.0000)	3.1802 (0.0088)	20.8446 (0.0000)	19.3888 (0.0000)	23.6328 (0.0000)	18.5571 (0.0000)	25.7204 (0.0000)
Wald Test	46.4856 (0.0001)	25.4412 (0.0013)	166.7570 (0.0000)	155.1103 (0.0000)	189.0620 (0.0000)	148.4569 (0.0000)	205.7635 (0.0000)
Mean VIF	224.01						

Notlar: a, b ve c sırasıyla istatistiki olarak %1, %5 ve %10 anlamlılık düzeyini göstermektedir.

Tablo 3. 5 sosyal katkılar hariç ridge regresyon bulgularını göstermektedir. Bu modeldeki vergi gelirlerini temsil eden tüm değişkenlerde sosyal katkılar hariç vergi gelirleri kullanılmıştır. Bağımlı değişkenin politik haklar olarak belirlendiği Model 1’de ve bağımlı değişkenin sivil özgürlükler (CL) olarak belirlendiği model 2’de vergi değişkenlerinin tamamının etkisi istatistiki olarak anlamsızdır. Model 2’ye ait Ridge regresyon tahminci sonuçları Model 1 ile uyumludur. Model 3 ile Model 7 arasındaki tüm modeller V-Dem tarafından geliştirilen ve demokrasiyi temsil eden değişkenlerin bağımlı değişken olarak kullanıldığı modellerdir. Model 3 için ridge regresyon bulgularına göre lnTTR’nin seçim demokrasisi indeksi üzerindeki negatif ve istatistiki olarak anlamlı etkisini göstermektedir. Model 4 için ridge regresyon bulguları lnPGDP ve lnTTR’nin liberal demokrasi endeksi(lib) üzerindeki negatif ve istatistiki olarak anlamlı etkisini göstermektedir. Model 5 için ridge regresyon bulguları lnPGDP ve lnTTR’nin katılımcı demokrasi endeksi üzerindeki negatif ve istatistiki olarak anlamlı etkisini göstermektedir. Model 4’e ait Ridge regresyon tahminci sonuçları Model 5 ile uyumludur. Model 6 için ridge regresyon bulguları lnPGDP (kişi başına GSYİH) ve lnTTR’nin müzakereci demokrasi endeksi üzerindeki negatif ve istatistiki olarak anlamlı etkisini göstermektedir. Model 6’daki lnIDTR (dolaylı vergi gelirleri)’nin müzakereci demokrasi üzerindeki etkisi istatistiki olarak anlamlı ve pozitifdir. Model

7 için ridge regresyon bulguları $\ln\text{PGDP}$ ve $\ln\text{TTR}$ 'nin eşitlikçi demokrasi indeksi üzerindeki negatif ve istatistiki olarak anlamlı etkisini göstermektedir. Model 3'teki $\ln\text{TTR}$ 'ye ait ridge regresyon bulguları model 4, 5, 6 ve 7 ile uyumludur. Uluslararası ticaret vergisi gelirlerinin sırasıyla seçim demokrasisi indeksi, liberal demokrasi indeksi, katılımcı demokrasi indeksi, müzakereci demokrasi indeksi ve eşitlikçi demokrasi indeksi üzerinde negatif bir etkiyi işaret etmektedir.

Vergi gelirlerini temsil eden tüm değişkenlerde sosyal katkılar hariç vergi gelirlerinin kullanıldığı modeldeki bulgular $\ln\text{TTR}$ (uluslararası ticaret vergisi gelirleri)'nin seçim demokrasisi indeksi, liberal demokrasi indeksi, katılımcı demokrasi indeksi, müzakereci demokrasi indeksi ve eşitlikçi demokrasi indeksi üzerinde negatif bir etkiyi işaret etmektedir. Model 4'ün model 5, 6 ve 7 ile uyumlu olması model 4'ü ve bu bulguyu güçlü kılmaktadır.

Vergileme düzeyinin, doğrudan vergi gelirlerinin, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin, gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri ve mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirlerinin politik haklar, sivil özgürlükler, liberal demokrasi endeksi, katılımcı demokrasi endeksi, müzakereci demokrasi endeksi ve eşitlikçi demokrasi endeksleri üzerindeki etkisi modellerin tamamında istatistiki olarak anlamsızdır. Diğer taraftan istatistiki olarak anlamı olmasa da vergileme düzeyinin model 1 ve 7'de katsayısı pozitifdir. Doğrudan vergi gelirlerinin katsayıları da istatistiki olarak anlamsız olsa da model 1, 2 ve 3'te pozitifdir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin katsayılarının modellerin tamamında negatif olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri katsayıları istatistiki olarak anlamsız olsa da bu katsayılar modellerin tamamında pozitifdir.

Tablo 3. 5: Sosyal Katkılar Hariç Vergi Gelirleri için Ridge Regresyon Bulguları

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5	Model 6	Model 7
lnPGDP	.13	.42	-.33	-1.16 ^a	-.46 ^c	-1.12 ^b	-.45 ^b
lnTRH	.51	-.72	-1.48	-.60	-.16	-4.63	.07
lnDTRH	1.14	1.77	.22	-.86	-.05	-.19	-.51
lnIDTR	.30	.84	1.62	1.26	.64	4.24 ^c	.21
lnGTR	-.23	-.47	-.77	-.57	-.33	-1.40	-.03
lnTTR	.35	.16	-.85 ^a	-.95 ^b	-.56 ^b	-1.30 ^b	-.47 ^b
lnITR	-.40	-.62	-.80	-.58	-.85	-.20	-.21
LnPTR	.067	-.003	.01	.03	-.004	.087	.01
Constant	5.59	1.04	-4.86	.95	-2.29	-.71	-.93
Ridge k Value	0.01694	0.00502	0.00284	0.00542	0.00676	0.00181	0.01491
Raw Moments R ²	0.9774	0.9869	0.9662	0.9703	0.9891	0.9591	0.9914
F-Test	3.7345 (0.0033)	2.8161 (0.0170)	20.2446 (0.0000)	18.5087 (0.0000)	20.2368 (0.0000)	19.1790 (0.0000)	23.9958 (0.0000)
Wald Test	29.8756 (0.0002)	22.5285 (0.0040)	161.9571 (0.0000)	148.0694 (0.0000)	161.8940 (0.0000)	153.4320 (0.0000)	191.9662 (0.0000)
Mean VIF	97.69						

Notlar: a, b ve c sırasıyla istatistiki olarak %1, %5 ve %10 anlamlılık düzeyini göstermektedir.

3.3.5.2. Lasso Regresyon Bulguları

Tablo 3. 6 sosyal katkıları dâhil Lasso regresyon bulgularını göstermektedir. Bu modeldeki vergi gelirlerini temsil eden tüm değişkenlerde sosyal katkıları dâhil vergi gelirleri kullanılmıştır. Bağımlı değişkenin politik haklar olarak belirlendiği Model 1’de lnPGDP (kişi başına GSYİH), lnTRD (vergileme düzeyi), lnTTR (uluslararası ticaret vergisi gelirleri), lnITR (gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri) ve lnPTR (mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri)’nin etkisi istatistiki olarak anlamlı ve pozitifdir. LnDTRD (doğrudan vergiler)’nin politik haklar üzerindeki etkisi ise istatistiki olarak anlamlı ve negatiftir. Bağımlı değişkenin sivil özgürlükler olduğu model 2’de ise lnPDGP, lnTTR, lnITR ve lnPTR’nin etkisi anlamlı ve pozitifdir. Kişi başına GSYİH, uluslararası ticaret vergisi gelirleri, gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri ve mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri sivil özgürlükler üzerinde artırıcı bir etkiye sahiptir. LnDTRD’nin sivil özgürlükler üzerindeki etkisi ise anlamlı ve negatiftir. Model 2’deki bulgular model 1 ile uyumludur ancak model 2’de lnTRD’nin sivil özgürlükler üzerindeki etkisi anlamsızdır. Model 3’te lnPGDP, lnGTR, lnTTR ve lnITR’nin seçim demokrasisi indeksi üzerindeki etkisi anlamlı ve negatiftir. LnIDTR’nin etkisi ise istatistiki olarak anlamlı ve pozitifdir. Model 4’te ise lnPGDP, lnGTR, lnTTR ve lnITR’nin liberal

demokrasi indeksi üzerindeki etkisi istatistiki olarak anlamlı ve negatiftir. $\ln IDTR$ (dolaylı vergi gelirleri)'nin etkisi ise istatistiki olarak anlamlı ve pozitiftir. Model 3'e ait Lasso regresyon bulguları model 4'teki bulgularla uyumludur. Dolaylı vergiler seçim demokrasisi indeksini artırırken mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirleri, dış ticaret vergisi gelirleri ve gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri negatif etkilemektedir. Katılımcı demokrasi indeksinin bağımlı değişken olduğu model 5'te $\ln PGDP$, $\ln TTR$, $\ln PTR$ ve $\ln ITR$ 'nin etkisi istatistiki olarak anlamlı ve negatiftir. Diğer vergi değişkenlerinin katılımcı demokrasi indeksi üzerindeki etkisi ise anlamsızdır. Dış ticaret vergisi gelirleri, mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri ve gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri katılımcı demokrasi indeksini negatif yönde etkilemektedir. Model 6 lasso regresyon bulguları $\ln PGDP$, $\ln TRD$, $\ln GTR$, $\ln TTR$, $\ln ITR$ 'nin bağımlı değişken olan müzakereci demokrasi indeksi üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve negatif etkisini göstermektedir. Ancak model 6'da $\ln IDTR$ (dolaylı vergi gelirleri)'nin müzakereci demokrasi indeksi üzerindeki etkisi istatistiki olarak anlamlı ve pozitiftir. Vergilendirme düzeyi, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirleri, uluslararası ticaret vergisi gelirleri ve gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri müzakereci demokrasi indeksini negatif etkilerken dolaylı vergi gelirlerinin artırıcı bir etkisi vardır. Model 7 Lasso regresyon bulguları $\ln PGDP$, $\ln TTR$ ve $\ln ITR$ 'nin bağımlı değişken olan eşitlikçi demokrasi indeksi üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve negatif etkisini göstermektedir. Model 7'deki diğer vergi değişkenlerinin eşitlikçi demokrasi indeksi üzerindeki etkisi ise anlamsızdır.

Vergi gelirlerini temsil eden tüm değişkenlerde sosyal katkılar dâhil vergi gelirleri kullanıldığı bu modelde; model 1 ve 2'de doğrudan vergi gelirlerinin sırasıyla politik hakları ve sivil özgürlükleri negatif etkilediği, uluslararası ticaret vergisi gelirleri, gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri ve mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirlerinin sırasıyla politik hakları ve sivil özgürlükleri pozitif etkilediğine dair bulgular mevcuttur. Fakat model 3, 4, 5, 6 ve 7'de mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin, uluslararası ticaret vergisi gelirleri ve gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirlerinin sırasıyla seçim demokrasisi indeksi, liberal demokrasi indeksi, katılımcı demokrasi indeksi, müzakereci demokrasi

indeksi ve eşitlikçi demokrasi indeksi üzerindeki etkisinin negatif olduğuna dair güçlü ampirik bulguların olduğu görülmektedir.

LnTRD (vergileme düzeyi), LnDTRD (doğrudan vergiler), LnIDTR (dolaylı vergiler) ve LnPTR (mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri)’nin lasso regresyon yöntemi bulgularına göre demokrasi endeksleri üzerindeki etkisinin modellerin genelinde istatistiki olarak anlamsız olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan model 1’de vergileme düzeyi değişkeninin politik haklar üzerindeki etkisi istatistiki olarak anlamlı ve bu etki pozitifdir. Ayrıca mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirlerinin politik haklar ve sivil özgürlükler üzerindeki etkisi istatistiki olarak anlamlı ve pozitifdir.

Tablo 3. 6: Sosyal Katkılar Dâhil Vergi Gelirleri için Lasso Regresyon Bulguları

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5	Model 6	Model 7
lnPGDP	0.63	0.60	-0.22	-1.11	-0.42	-0.75	-0.35
LnTRD	0.95	n.a	n.a	n.a	n.a	-0.71	n.a
lnDTRD	-1.85	-0.82	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
lnIDTR	n.a	n.a	0.88	0.82	n.a	1.69	n.a
lnGTR	n.a	n.a	-0.96	-0.55	n.a	-1.43	n.a
lnTTR	0.33	0.16	-0.93	-0.99	-0.60	-1.50	-0.57
lnITR	1.82	1.21	-1.22	-1.63	-0.97	-2.07	-0.66
LnPTR	0.12	0.01	n.a	n.a	-0.03	n.a	n.a
Constant	0.58	-1.65	-7.76	-0.36	-3.59	-9.38	-2.83

Notlar: Her bir model için belirlenen lambda (λ) değerleri sırasıyla şu şekildedir, 0.1061, 0.4256, 0.188, 0.563, 0.260, 0.336, 0.509.

Tablo 3. 7 sosyal katkılar hariç Lasso regresyon bulgularını göstermektedir. Bu modeldeki vergi gelirlerini temsil eden tüm değişkenlerde sosyal katkılar hariç vergi gelirleri kullanılmıştır. Bağımlı değişkenin politik haklar olarak belirlendiği Model 1’de lnPGDP, lnDTRH, lnTTR ve lnPTR’nin etkisi istatistiki olarak anlamlı ve pozitifdir. Doğrudan vergiler, uluslararası ticaret vergisi gelirleri ve mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri politik haklar üzerinde artırıcı bir etkiye sahiptir. Model 2’deki bulgular lnPGDP, lnDTRH ve lnTTR’nin etkisinin sivil özgürlükler üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif olduğunu göstermektedir. Model 2’deki bu bulgular model 1 ile uyumludur. Model 3 lasso regresyon bulguları lnPGDP, lnTTR, lnITR ve lnPTR’nin seçim demokrasisi üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı ve negatif olduğunu göstermektedir. Model 4’te ise lnPGDP, lnDTRH (doğrudan vergi gelirleri) ve lnTTR’nin liberal demokrasi indeksi üzerindeki etkisi istatistiki olarak anlamlı ve negatifdir. Ayrıca diğer modellerden farklı olarak istatistiki olarak anlamlı vergi türü olan lnDTRH (1.46)’ye ait en yüksek katsayı Model 4 için tahmin edilmiştir. Bu dikkat

çekici bir bulgudur. Model 5 bulguları $\ln\text{PGDP}$, $\ln\text{GTR}$, $\ln\text{TTR}$ ve $\ln\text{ITR}$ 'nin katılımcı demokrasi indeksi üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı ve negatif olduğunu göstermektedir. Ancak $\ln\text{IDTR}$ 'nin katılımcı demokrasi indeksi üzerindeki etkisi istatistiki olarak anlamlı ve pozitifdir. Dolaylı vergi gelirleri katılımcı demokrasi indeksini artırırken mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirleri, uluslararası ticaret vergisi gelirleri ve gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri negatif etkilemektedir. Model 6 Lasso regresyon bulguları $\ln\text{PGDP}$, $\ln\text{TRH}$, $\ln\text{GTR}$ ve $\ln\text{TTR}$ 'nin müzakereci demokrasi indeksi üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı ve negatif olduğunu gösterir. Vergileme düzeyi, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirleri ve uluslararası ticaret vergisi gelirleri müzakereci demokrasi indeksini negatif yönde etkilemektedir. Model 6'da $\ln\text{IDTR}$ ise müzakereci demokrasi indeksi üzerindeki etkisi istatistiki olarak anlamlı ve pozitifdir. Bu bulgu model 5'in bulgusu ile uyumludur. Ayrıca diğer modellerden farklı olarak istatistiki olarak anlamlı vergi türleri olan $\ln\text{TRH}$ (5.53) ve $\ln\text{IDTR}$ (4.78)'ye ait en yüksek katsayı Model 6 için tahmin edilmiştir. Bu dikkat çekici bir diğer bulgudur. Model 7 lasso regresyon bulguları $\ln\text{PGDP}$, $\ln\text{DTRH}$, $\ln\text{TTR}$ ve $\ln\text{ITR}$ 'nin eşitlikçi demokrasi indeksi üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı ve negatif olduğunu göstermektedir. Yani doğrudan vergi gelirleri, uluslararası ticaret vergisi gelirleri ve gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri eşitlikçi demokrasi indeksini negatif yönde etkilemektedir. Model 4'teki bulgular model 7'deki bulgularla uyumludur.

Vergi gelirlerini temsil eden tüm değişkenlerde sosyal katkılar hariç vergi gelirlerinin kullanıldığı bu modelde; model 1 ve 2'de doğrudan vergi gelirlerinin sırasıyla politik haklar ve sivil özgürlükleri artırdığına dair bulgular vardır. Ancak model 4 ve 7'de doğrudan vergilerin sırasıyla liberal demokrasi indeksi ve eşitlikçi demokrasi indeksini negatif etkilediğine dair bulgular da mevcuttur. Ayrıca mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirleri, uluslararası ticaret vergisi gelirleri ve gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirlerinin demokrasi endekslerini negatif etkilediği söylenebilir.

Vergileme düzeyi ($\ln\text{TRH}$)'nin demokrasi endeksleri üzerindeki etkisinin modellerin genelinde istatistiki olarak anlamsız olduğu elde edilen bulgulardan görülmektedir. Diğer taraftan mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirlerinin seçim

demokrasisi endeksini negatif etkilediği tespit edilse de model 1 ve 6'da sırasıyla politik haklar ve müzakereci demokrasi endeksini pozitif etkilediğine dair bulgular vardır.

Tablo 3. 7: Sosyal Katkılar Hariç Vergi Gelirleri için Lasso Regresyon Bulguları

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5	Model 6	Model 7
LnPGDP	0.16	0.17	-0.46	-0.90	-0.41	-1.19	-0.35
lnTRH	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	-5.53	n.a
lnDTRH	0.86	0.56	n.a	-1.46	n.a	n.a	-0.31
lnIDTR	n.a	n.a	n.a	n.a	0.66	4.78	n.a
lnGTR	n.a	n.a	n.a	n.a	-0.49	-1.31	n.a
lnTTR	0.18	0.20	-0.72	-0.86	-0.60	-1.22	-0.57
lnITR	n.a	n.a	-1.27	n.a	-0.95	n.a	-0.35
lnPTR	0.05	n.a	-0.05	n.a	n.a	0.09	n.a
Constant	3.55	2.49	-4.48	-1.64	-3.16	1.42	-2.91

Notlar: Her bir model için belirlenen lambda (λ) değerleri sırasıyla şu şekildedir, 0.722, 0.816, 0.623, 3.364, 0.079, 0.149, 0.279.

3. 4. Tartışma

Sosyal katkılar dâhil ve hariç vergi gelirlerinin demokrasi düzeyleri üzerindeki etkisini hem ridge regresyon hem de lasso regresyon yöntemi bulgularını dikkate alarak değerlendirmek gerekirse; doğrudan vergi türleri arasında yer alan gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirleri ve mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirlerinin politik haklar ve sivil özgürlükleri pozitif etkilediğine dair güçlü bulgular bulunmuştur. Doğrudan vergi gelirlerinin politik haklar ve sivil özgürlükleri pozitif etkilediğine dair bulgular da güçlüdür. Vergileme düzeyinin politik hakları pozitif etkilediğine dair istatistik bulgu elde edilmiştir. Bu vergi iğışkenlerinin demokrasi düzeyini pozitif yönde etkilemesi ilişkiye dair teoride beklenen bir durumdur.

Vergileme düzeyinin demokrasi düzeyini pozitif etkilediğine dair elde edilen bulgu, vergileme düzeyindeki artışların ülke ekonomilerinin mali kapasitesinin genişlemesine yol açarak yönetim kalitesinin bütün öğelerinde iyileşmeler meydana getireceği, bu sayede devlet ve vatandaş arasındaki uyumu (ilişkiyi) kuvvetlendirerek demokrasi düzeyini yükselteceğini ileri süren Altunbaş & Thornton (2011), Bakaran & Bigsten (2013), Ziari & Rahemi (2013), Gür (2014), Baskaran (2014), Türedi & Topal (2016), Prichard vd., (2018), Ilaboya vd. (2021), Tabar & Karaş, (2021) ve Demirkılıç vd. (2023)'nin bulgularıyla tutarlıdır. Yani vergi yükünün artması maliyete katlanan mükellefleri ülke yönetiminde söz hakkı elde etmesine, ödenen vergilerin nerede harcandığına dair devlete hesap sormalarına ve bu sayede mali sözleşmenin

hükümet tarafının hesap verebilir, şeffaf, adil olmasına olanak sağlayabilir. Devlet ve toplum arasında sosyal bir sözleşmenin bir yansıması olarak görülen vergiler yönetim kalitesini etkilediği gibi temsili demokrasiyi de teşvik edebilir.

Vergilendirme düzeyinin demokrasi üzerindeki etkisinin anlamsız olduğuna dair istatistiksel olarak bulgular elde edilmiştir. Ancak vergileme düzeyi ile demokrasi düzeyinin ilişkili olmaması teoriyle uyumlu bir durum değildir. Bu bulgu daha yüksek vergilendirme düzeylerinin demokrasiyle veya rejimin demokrasiye geçişiyle doğrusal olarak ilişkili olmadığına dair bulgular elde eden Yi (2012) ile tutarlıdır. Aynı zamanda Demirkılıç vd. (2023) çalışmasında Türkiye’de vergileme düzeyi ile demokrasi arasında istatistiki olarak bir ilişki bulamaması ile de tutarlıdır.

Doğrudan vergi gelirlerinin politik haklar ve sivil özgürlükler üzerinde yarattığı pozitif etki ampirik literatürde Dom (2018), Dom (2023) ve Tabar & Karaş (2021) tarafından elde edilen ampirik bulguları ile uyumludur. Bu durum dolaysız vergi türleri arasında yer alan bu vergilerin, vatandaş tarafından dolaylı vergilere kıyasla daha fazla hissedilebilmesi veya görülebilir olması pazarlık sürecine dâhil olan mükellefleri hükümetten hesap sormaya hükümeti ise daha hesap verebilir, şeffaf ve vatandaşlarına karşı demokratik davranmaya yöneltmesiyle açıklanabilir.

Doğrudan vergi gelirlerinin politik haklar ve sivil özgürlükler üzerindeki etkisine dair negatif bulgular da elde edilmiştir. Doğrudan vergi gelirlerinin demokrasi düzeyini negatif etkilmesi teoriyle uyumlu değildir. Ancak ampirik literatürdeki bazı çalışmaların bulguları ile örtüşmektedir. Tonizzo (2008) ve Fauvelle & Aymar (1999) vergilerin vatandaşlar üzerinde bir maliyet unsuru olduğunu ve bu durumun seçmen olan mükellefler tarafından devlete karşı muhalefetle karşılaşacağını ifade etmektedir. Mali sözleşme içerisinde olan seçmenlerin aslında bu sayede iktidarda olan hükümetlerin görev süresini belirledikleri düşünülmektedir. Bu nedenle hükümetler vergi oranlarını yani vergilendirme düzeylerini artırmak istemeyeceklerdir. Yani demokratik toplumlarda devletin vergileme yetkisinin bir nevi vatandaşlar tarafından kısıtlandığı düşünülmektedir. Bu durum ise vergilemenin demokrasi düzeyi üzerinde negatif bir etki yaratmasına neden olabileceği ifade edilmektedir.

Dolaylı vergi gelirlerinin istatistiksel olarak demokrasiyle ilişkili olmadığını gösteren bulgular sözkonusudur. Ancak ampirik literatürde elde edilen bu bulguyu destekler nitelikte herhangi bir çalışmaya rastlanılamamıştır. Diğer taraftan dolaylı

vergi gelirleri katsayısının modellerin birinde istatistiki olarak anlamlı olmasa bile negatif olduğu gözlemlenmiştir. Aynı zamanda dolaylı vergi gelirlerinin müzakereci demokrasi, seçim demokrasisi, liberal demokrasi ve katılımcı demokrasi endeksleri üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı ve pozitif olduğuna dair bulgular da vardır.

Gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin ve mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirlerinin demokrasiyi artırdığına dair güçlü bulgular elde edilmiş fakat ampirik literatürde bu bulguyu destekleyen çalışmalara rastlanamamıştır. Vergilemenin demokrasi üzerindeki etkisini vergilerin alt kategorileriyle inceleyen çalışma sayısının az olması bunun bir nedenidir. Elde edilen bu bulgu literatürde gelecekte konuyla alakalı yapılacak olan çalışmalara katkı sağlayabilir.

Dolaylı vergilerin demokrasi düzeyini pozitif yönde etkilemesi teoriyle uyumlu bir bulgu olamasa da ampirik literatürde Dom (2018) ve (2023)'te yaptığı çalışmaların ampirik bulguları bu bulguyu desteklemektedir. Dom (2018, 2023) bu durumu hem dolaylı hem de doğrudan vergilerin zaman içerisinde artma eğiliminde olduğunu ve dolayısıyla artan vergi yükünün hesap verebilirlik için bir motivasyon sağlayarak dolaylı vergilerin toplamının demokratikleşme üzerinde pozitif bir etki sağladığı şeklinde açıklamaktadır. Aynı zamanda bu pozitif ilişkinin dolaylı vergileri ödemekten ve toplamaktan sorumlu işletmelerin bunun farkında olup hükümetlere daha demokratik ve hesap verebilir olması için uyguladıkları baskılar sonucunda ortaya çıkmış olabileceği ifade edilmektedir.

Dolaylı vergi türü olan mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin ve uluslararası ticaret vergilerinin demokrasi düzeyi üzerindeki etkisi bireysel olarak farklılaşmaktadır. Bu vergilerin demokrasi üzerindeki etkisinin genel olarak negatif olduğuna dair güçlü bulguların tespit edildiği söylenebilir. Elde edilen ampirik bulgular teorik çerçeve ile de uyumludur. Ilaboya (2021) ve Tabar & Karaş (2021)'in elde ettiği ampirik bulgularla örtüşmektedir. Bu dolaylı vergi türlerinin vatandaşlar tarafından hissedilme düzeyinin düşük olması, ödenen verginin mal ve hizmetlerin içine gömülü olması ve bu nedenle mükellefi tarafından fark edilememesi (mali anestezi) tahsil edilen vergilerin nerede ve nasıl kullanıldığıyla ilgilenilmemesine neden olmaktadır. Bu durum ise hesap sormayan vatandaşlar karşısında hesap vermeyen, şeffaf olmayan hükümetlere neden olarak demokratikleşme sürecini

olumsuz etkilemesiyle açıklanabilir. Ancak elde edilen bulgu Kata & Tanaka (2016) çalışma bulgularıyla örtüşmemektedir. Dolaylı vergi türü olan KDV'nin demokrasi düzeyi üzerinde pozitif etkisi olduğunu tespit etmiştir.

Ayrıca uluslararası ticaret vergisi gelirlerinin demokrasi üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı ve pozitif olduğuna ampirik bulgular da vardır. Teoriyi destekler nitelikte bir bulgu olmasa da ampirik literatürde Dom (2018)'in bulgularıyla tutarlıdır. Ticaret vergisi gelirlerinin demokrasi düzeyi üzerindeki pozitif etkisinin açıklanmasının güç olduğu ifade edilir. Bu durumun ise ticaret üzerinden alınan vergilerin işletmeler ve büyük vergi mükellefleri tarafından görülebilmesi ve aynı zamanda işletmelerin ve mükelleflerin iş lobisinde yer alabilmesi olasılığıyla açıklanabileceği düşünülmektedir. Bunun da işletmelerin yani vergi mükelleflerinin seçimlerin ve parti sisteminin kalitesini etkileyebilecek olmaları anlamına geldiği ifade edilir. Elbette mükelleflerin ve işletmelerin lobicilik faaliyetleriyle parti sistemlerinin kalitesini ve vergi politikası kararlarını etkilemeleri mümkündür. Fakat çalışmada uluslararası ticaret vergisi gelirlerinin demokrasi düzeyini negatif etkilediğine dair elde edilen ampirik bulguların daha güçlü olduğu söylenebilir.

Elde edilen bulgular doğrultusunda doğrudan vergilerin ve vergileme düzeyinin demokrasiyi artırması, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin ve uluslararası ticaret vergilerinin ise demokrasi gelişimini negatif etkilemesi teorik olarak beklenen bir durumdur ve literatürde bu bulgularla uyumlu çalışmalar mevcuttur. Ayrıca gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler ve mülkiyet üzerinden alınan vergilerin demokrasi düzeyini artırdığına dair bulgular teoriyle uyumlu olup literatürde bu bulgularla uyumlu çalışmaya rastlanılamamıştır. Aynı zamanda ampirik literatürde doğrudan vergilerin, dolaylı vergilerin, gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin ve mülkiyet üzerinden alınan vergilerin demokrasiyle ilişkili olmamasına dair bulgular elde eden çalışmalara da rastlanılamamıştır. Çalışmada doğrudan vergilerin, dolaylı vergilerin ve mülkiyet üzerinden alınan vergilerin demokrasiyle anlamlı olmaması, mülkiyet üzerinden alınan vergilerin ve gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin demokrasiyi negatif yönde etkilemesi çalışmanın literatürde alışlagelmiş bulgulardan farklılaşmasına neden olmuştur. Çalışmanın bulgularına dair özet tablo ise aşağıda görüldüğü gibidir.

Tablo 3. 8: Ampirik Bulgular Özeti

Ampirik Bulgular	Bulgularla Uyumlu Çalışma
Vergileme düzeyi demokrasiyi pozitif etkiler.	Var
Vergileme düzeyi demokrasiyle ilişkili değildir.	Var
Vergileme düzeyi demokrasiyi negatif etkiler.	Var
Doğrudan vergilerin demokrasi düzeyi üzerinde pozitif etkisi vardır.	Var
Doğrudan vergilerin demokrasi üzerinde negatif etkisi vardır.	Var
Doğrudan vergiler demokrasiyle ilişkili değildir.	Yok
Dolaylı vergiler demokrasiyle ilişkili değildir.	Yok
Dolaylı vergiler demokrasiyi pozitif etkiler.	Var
Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler demokrasiyi negatif etkiler.	Var
Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler demokrasiyi pozitif etkiler.	Var
Uluslararası ticaret vergileri demokrasiyi negatif etkiler.	Var
Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler demokrasiyi pozitif etkiler.	Yok
Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler demokrasiyi negatif etkiler.	Yok
Mülkiyet üzerinden alınan vergiler demokrasiyi pozitif etkiler.	Yok
Mülkiyet üzerinden alınan vergiler demokrasiyle ilişkili değildir.	Yok

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Tarihsel süreç boyunca hükümetler harcamalarını finanse edebilmek için belli başlı mali araçlara gereksinim duymuşlardır. Bu araçlardan en önemlisi kuşkusuz hükümetlerin egemenlik (hâkimiyet) gücüne dayanarak kurumlardan veya bireylerden yasal (cebir) zorunluluklarla topladığı *vergiler*dir. Yönetenlerin sahip olduğu bu egemenlik gücüyle vergileme yetkisi veya vergileri tahsil edebilmesi arasında çok sıkı bir bağıntı bulunmaktadır. İlkel dönemlerde farklı şekil ve isimlerde tahsil edilen bu tür zorunlu ödemeler, siyasi bir gücün merkezileşmesi ile birlikte bir yükümlülük haline gelmiştir. Her ne kadar her zaman bir cebir barındırsa da vergilerin ödeyenler nezdindeki meşruiyeti büyük ölçüde cebir tekeli elinde bulunduran yöneticilerin meşruiyeti ile bağlantılı olarak şekillenmiştir. Yönetimlerin meşruiyetlerini dayandırdıkları faktörlere bağlı olarak yönetenlerle vatandaşlar arasındaki mali ilişkinin de biçim aldığı söylenebilir. Modern toplumlara doğru gelindiğinde ulus devletlerin gelişmesi ve yönetilenlerin ‘vatandaş’ haline gelmeye başlaması ile vergiler toplumsal bir yükümlülüğün parçası, medeni toplumlarda yaşamının bir ödentisi ya da bir tür kamu görevi olarak değerlendirilmeye başlanmıştır.

Mali sosyolojinin önemli inceleme alanları arasında yer alan demokrasi kavramının ve vergilendirme ile arasındaki ilişkinin temellerinin Antik Yunan kent devletlerine kadar dayandığı bilinmektedir. O dönemde savaş maliyetlerinin artması finansman aracı olan vergilerin farklı şekillerde tahsil edilmesine neden olmuştur. Ancak zamanla o dönemin hükümdarları vergilendirme yetkisini kötüye kullanması halk isyanlarının çıkmasına neden olmuş ve bu durum dönemin ileri gelenlerinden oluşan meclislerin kurulmasına olanak sağlamıştır. Bu demokratikleşme hareketlerinin eski çağlarda başladığına dair bir işarettir. Bununla beraber toplumlar, devletlerin mali politikaları ve yönetim yapıları ve şekilleri tarihsel süreç içerisinde evrilmiştir. Bu değişimler toplumların ve devlet yönetimlerinin birbirlerini doğrudan etkilemesine yol açmıştır. Buna keyfi vergilendirme politikaları sonucunda yönetilenler tarafından ortaya çıkarılan vergi isyanlarının doğurduğu Magna Carta ve ABD’de 1765 Pul Kanunu Bildirgesi ve 1776 Virginia Haklar Bildirgesi ve Fransız İhtilali çok önemli

özgürlük belgeleri dünya çapında verilmiş demokrasi mücadelelerine örnek teşkil etmektedir. Her ne kadar Fransa'nın demokrasinin öncüsü olduğu düşünülse de hem Magna Carta fermanı hem de *temsilsiz vergi olmaz* ilkesi aynı zamanda idari kurum ve yapıların İngiltere'de çok daha önceleri görüldüğü söylenebilir.

Batı demokrasilerindeki bu gelişmeler osmanlı döneminde artan vergi yüklerine, keyfi vergi uygulamalarına karşı halk tarafından çıkarılan Patrona Halil ve Celali İsyanları gibi ayaklanmalar batı demokrasilerindeki gibi etkili olmasa da demokrasinin halk tarafından talep edildiğini ve demokrasi ile vergi arasında bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. Türk tarihinde vergileme ve demokrasi ilişkisinin temellerinin ise 19. yy'de Sened-i İttifakla hükümdarın vergileme yetkisinin sınırlarının çizilmesiyle atıldığı bilinmektedir. Fakat asıl demokretikleşme hareketleri yönetim şekli olan Cumhuriyet kurulduktan sonra 1946 yılında çok partili sisteme geçişle sağlanmıştır. Aynı zamanda demokratik gelişmeler noktasında oy hakkı, seçme ve seçilme hakkı gibi önemli politik kurumların geliştiği de görülmektedir. Vergi yapısının Cumhuriyet döneminden günümüze daha çok dolaylı vergi gelirlerden oluştuğu da bilinmektedir. Türkiye'de gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi doğrudan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük düzeylerde olması ancak mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının oldukça yüksek düzeyde olması ülkenin vergi yapısının ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden oluştuğunu gösterir. Bununla beraber Türkiye'de kayıt dışı istihdam oranlarının da yüksek düzeyde olması ülkenin iktisadi gelişimi açısından önemli bir sorun oluşturabilir. Türkiye'de vergilerin demokrasiyi geliştirmesi için kayıt dışılığın azaltılması yönünde vergi politikalarında ve mükelleflerin vergi bilincini artırmaya yönelik kamusal düzenlemeler yapılabilir.

Devletlerin finansman ihtiyaçlarının artması vergilendirme düzeyinin artmasına neden olurken mükellefler için vergiler maliyet unsurudur. Böylece ödenen vergilerin mükellefler tarafından nasıl harcandığı sorgulanarak hükümete hesap sorma eğiliminde olmaları muhtemeldir. Bu durum hükümetleri daha hesap verebilir, şeffaf ve adaletli davranarak daha demokratik yapıda bir yönetim bilincinin oluşmasını sağlayabilir. Aslında vergiler devletin mali kapasitesini artırırken aynı zamanda toplumla devlet arasındaki uyumu ve meşruiyeti de inşa edebilmektedirler. Yani vergileme etrafında yapılan pazarlık vatandaşla devlet arasında bir toplum sözleşmesini geliştirerek temsili ve demokrasiyi geliştirmekte, devletin gelir yaratma

zorunluluğu ise kurumların inşa edilmesini zorunlu hale getirerek devlet kapasitesinin güçlenmesi sağlayabilir. Bu pazarlık sayesinde mükellefler aşırı ve istenmeyen vergilere karşı bir direnç gösterebilir, hükümetler itibarsızlaşabilir ve uzun vadeli baskılar neticesinde hükümet ve politikalarında değişiklik yapılmasına yol açabilir.

Gelirleri vergi gelirlerinden oluşmayan doğal kaynak ihracatı (rantiyer devlet), dış yardımlar yani vergi dışı gelirlerden oluşan, yönetim şekli otokrasi olan ülkelerde ise vatandaşla pazarlık sürecinin yaşanmadığı bilinmektedir. Bu tarz ülkelerde kötü bir yönetim, vatandaşa karşı daha az duyarlı ve hesap verebilir olma, keyfi politikaların uygulanması sözkonusu olabilir. Ayrıca otokratik yönetimlerin siyasi ve örgütsel kapasitelerini geliştirme çabasının olmadığı da ifade edilebilir. Vergileme politikaları, vergileme düzeyindeki artışların devlet yöneticileri ile vatandaşlar arasında oluşan pazarlık süreci neticesinde oluştuğu söylenebilir. Özellikle vergi yapılarının mükellefler tarafından görülebilir olduğu doğrudan vergilerden oluşan ülkelerde vatandaşların devlete hesap sorma eğiliminde olabileceği, devletlerin ise artan mali güçleri karşısında vatandaşlarına karşı daha hesap verebilir ve şeffaf olabilirliği devleti yönetenleri daha demokratik davranmaya teşvik edebilir. Böylece devlet-toplum arasında vergileme etrafında doğal bir pazarlığın oluşması sağlanabilir. Burada hem vergi düzeyinin hem de vergi yapısının vergilendirmenin demokrasi üzerindeki etkisini belirleyen bir faktör olduğu sonucu çıkarılabilir.

Çalışmada vergileme düzeyi, vergi yapısı ve vergi türlerinin demokratikleşme üzerindeki etkisi ampirik olarak analiz edilmiştir. Elde edilen ampirik bulgulara göre; Vergilendirme düzeyinin demokrasi endeksleri üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamsız olduğu tespit edilmiştir. Fakat vergileme düzeyinin politik hakları pozitif etkilediğine dair istatistiki olarak anlamlı bulgu mevcuttur. Aynı zamanda istatistiki olarak anlamlı olmamakla birlikte birçok modelde vergileme düzeyi katsayısının pozitif olduğu görülmektedir.

Doğrudan vergilerin istatistiki olarak politik haklar ve sivil özgürlükler üzerinde anlamlı ve pozitif bir etkisinin olduğuna dair istatistiksel olarak güçlü bulgular elde edilmiştir. Ayrıca doğrudan vergilerin politik haklar ve sivil özgürlükler üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve negatif bir etkiye sahip olabileceği de bulgular arasındadır. Ancak doğrudan vergilerin seçim demokrasisi endeksi, liberal demokrasi endeksi, katılımcı demokrasi endeksi, müzakereci demokrasi endeksi ve eşitlikçi demokrasi

endeksi üzerindeki etkisinin anlamsız olduğunun tespit edildiği modellerde mevcuttur. Diğer taraftan modellerin birçoğunda istatistiki olarak doğrudan vergi gelirlerinin demokrasi endeksleri üzerindeki etkisine dair anlamsız bir etki tespit edilse de doğrudan vergi gelirlerinin katsayılarının çoğunlukla pozitif olduğu görülmektedir.

Dolaylı vergi gelirlerinin demokrasi endekslerinin çoğuyla istatistiksel olarak ilişkili (anamlı) olmadığı söylenebilir. Aynı zamanda dolaylı vergi gelirlerinin demokrasi endeksi üzerindeki etkisi istatistiki olarak anlamlı olmasa bile bir modelde katsayısının negatif olduğu görülmektedir. Diğer taraftan dolaylı vergi gelirlerinin müzakereci demokrasi, seçim demokrasisi, liberal demokrasi ve katılımcı demokrasi endeksleri üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı ve pozitif olduğuna dair bulgular da elde edilmiştir.

Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin müzakereci demokrasi, liberal demokrasi, katılımcı demokrasi ve seçim demokrasisi endeksleri üzerindeki etkisinin negatif olduğuna dair güçlü bulgular tespit edilmiştir. Ayrıca bazı modellerde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin istatistiki olarak anlamsız olsa da katsayılarının negatif olduğu görülmektedir.

Uluslararası ticaret vergisi gelirlerinin seçim demokrasisi, liberal demokrasi, müzakereci demokrasi ve eşitlikçi demokrasi endeksleri üzerindeki etkisinin negatif olduğuna dair güçlü bulgular vardır. Ayrıca uluslararası ticaret vergilerinin politik haklar ve sivil özgürlükler üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı ve pozitif olduğuna dair bulgular da mevcuttur.

Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin politik haklar ve sivil özgürlükleri artırdığına dair güçlü bulgular elde edilmiştir. Fakat gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerinin seçim demokrasisi endeksi, liberal demokrasi endeksi, katılımcı demokrasi endeksi, müzakereci demokrasi endeksi ve eşitlikçi demokrasi endeksi üzerindeki etkisinin genel olarak negatif olduğuna dair güçlü bulgular da tespit edilmiştir.

Mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirlerinin politik haklar ve sivil özgürlükleri artırdığına dair istatistiki olarak güçlü bulgular vardır. Fakat seçim demokrasisi, liberal demokrasi, katılımcı demokrasi, müzakereci demokrasi ve eşitlikçi demokrasi endeksleri üzerindeki etkisinin anlamsız olduğuna dair bulgular da mevcuttur. Diğer

tarafından V-Dem demokrasi endeksleri üzerindeki etkisi anlamsız olsa da modellerin birçoğunda mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirleri pozitif katsayılara sahiptir.

Çalışmada elde edilen bulgular neticesinde; doğrudan vergi gelirlerinin, vergileme düzeyinin, gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi gelirlerinin ve mülkiyet üzerinden alınan vergi gelirlerinin politik haklar (vatandaşların seçimlerde özgürce oy kullanabilmeleri, devlet görevlerinde rekabet edebilmeleri, siyasi organizasyonlara, siyasi partilere dâhil olabilmeleri, vatandaşların siyasi temsilcilerini seçebilmeleri) ve sivil özgürlükleri (inanç ve ifade özgürlüğü, kişisel özerklik ve örgütlenme hakkına sahip olabilmeleri ile hukukun üstünlüğü) artırabildiği söylenebilir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi gelirlerinin ve uluslararası ticaret vergisi gelirlerinin ise seçim demokrasisi, liberal demokrasi, katılımcı demokrasi, müzakereci demokrasi ve eşitlikçi demokrasi endekslerini olumsuz yönde etkilediği ifade edilebilir. Ayrıca dolaylı vergilerin demokrasi düzeyleri üzerindeki etkisinin anlamsız olması ise literatürdeki alışlagelmiş bulgulardan farklılaşmasına neden olmuştur. Ampirik bulgular doğrultusunda Türkiye’de demokratik gelişmelere katkı sağlanabilmesi açısından vergi yapısında düzenlemeler yapılabilir. Dolaylı vergilerden ziyade, mükellefleri tarafından görülebilen ve hissedilebilen, mükelleflerin vergi bilincini ve doğrudan vergi gelirleri türlerini artırıcı yönde politikalar uygulanabilir.

Çalışmada vergileme-demokrasi ilişkisine dair elde edilen bulguların farklılaştığı görülmektedir. Bunun nedenleri ise; çalışmanın kısıtlarından olan veri setinin 1980-2021 gibi kırk bir yıllık bir dönemi kapsamaması, farklı aralıklarda dalgalanan yedi farklı demokrasi endeksinin ve yedi farklı vergi değişkeninin kullanılması olabilir. Vergileme-demokrasi ilişkisine dair geniş tarihsel perspektiften de görülebileceği gibi demokratik gelişmelerin ve vergi politikalarındaki değişimlerin uzun bir dönemde gerçekleşebileceği söylenebilir. Bu nedenle gelecekte konuya ilişkin yapılacak olan araştırmalar, vergi kategorilerinin alt kalemlerini bireysel olarak (kurumlar vergisi gelirleri, kişisel gelir vergisi gelirleri, katma değer vergisi gelirleri, özel tüketim vergisi gelirleri gibi), Türkiye’deki beyannameli mükellef sayılarını da dikkate alarak vergileme-demokrasi ilişkisini daha geniş bir veri setiyle inceleyebilir ve bu konudaki literatüre katkı sağlayabilir. Aynı zamanda bu çalışma farklı vergi

türleri ile farklı demokrasi düzeyleri arasındaki ilişkiyi inceleyecek olan gelecekteki araştırmalara bir fikir de sunabilir.



KAYNAKÇA

- Abdiyeva, R. & Baygonuşova, D. (2016). Geçiş Ekonomilerinde Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Kırgızistan Örneği. *Akademik Bakış Dergisi*, 53, 59- 7.
- Acemoğlu, D. & Robinson, J. A. (2006). Economic Origins of Dictatorship and Democracy. *Cambridge University Press*, 7(1), 1-5.
- Acemoglu, D. & Robinson, J. A. (2008). Persistence of Power, Elites, and Institutions. *American Economic Review*, 98(1), 267-293.
- Acemoglu, D., Naidu, S., Restrepo, P. & Robinson, J. A. (2015). Democracy, Redistribution, and İnequality. In *Handbook of Income Distribution*, 2, 1885-1966.
- Acemoğlu, D. & Robinson, J. A. (2016). *Diktatörlük ve Demokrasinin Ekonomik Kökenleri*. Ebru Tutu, Sevil Kurdoğlu ve Ümit Tatlıcan (Çev.), Bağlam Yayıncılık.
- Adams, J. & Merrill III, S. (1999). Modeling Party Strategies and Policy Representation in Multiparty Elections: Why are strategies so extreme?. *American Journal of Political Science*, 43(3), 765-791.
- Ağdemir, Z. (2019). Marx, Engels and Taxes. *Fiscaoeconomia*, 3(2), 111-128.
- Ahrens, A., Hansen, C. B., & Schaffer, M. E. (2020). Lassopack: Model Selection and Prediction with Regularized Regression in Stata. *The Stata Journal*, 20(1), 176-235.
- Ajaz, T. & Ahmad, E. (2010). The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues. *The Pakistan Development Review*, 49(4), 405-417.
- Akbaba, M. (2014). Demokratik Düzenin Geliştirilmesi Çerçevesinde Vergi Sorgulamaları. Aykut Güleç (Edited by.), İçinde, *Demokrasinin Gelişmesinde Vergilendirmenin Rolü* (169)(ss.109-120), EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. Şti.
- Akhtar, N. & Alharthi, M. F. (2024). A Comparative Study of the erformance of New Ridge Estimators for Multicollinearity: Insights from Simulation and Real data Application. *AIP Advances*, 14(11). 1-8.
- Akıncı, A. (2012). Modern Ulus Devletlerin Doğuşu. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 34, 61-70.
- Akıncı, A. & Sefa, U. (2016). Türkiye’de Çok Partili Hayata Geçişte Etkili Olan Dış Faktörlerin Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 275-288.

- Akkaş, F. (2022). Temel İktisadi Yaklaşımlarda Vergi ve Vergi Politikası. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(133), 424-442.
- Akkuş, Y. (2017). Osmanlı Maliyesi Literatüründe İhmal Edilmiş Bir Tartışma: Tevzi 'Defterlerinden Vergi-i Mahsûsa'ya Geçiş. *Tarih Dergisi*, 65, 29-61.
- Akşin, S. (1992). Sened-i İttifak İle Manga Carta'nın Karşılaştırılması. *Tarih Araştırmaları Dergisi*, 16(27), 115-123.
- Akşin, S. (2017). Kısa 20. Yüzyıl Tarihi (5b.). Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Aktan, C. C., Dileyici, D. & Saraç, Ö. (2002). Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları-I-. *S.D.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 1-20.
- Aktan, Ç. C. Dileyici, D. & Saraç, Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyan* (1.Baskı). Phoenix Yayınevi.
- Aktan, C. C. (2009). Arz-yönlü İktisat Teorisi ve Haldun-Laffer etkisi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 1(2), 40-54.
- Aktan, C. C. (2016). İdeal Bir Siyasal Yönetim Arayışı ve Anayasal Demokrasi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 8(2) 1-20.
- Aktan, C. C. (2019). *Anayasal Vergi Hukuku* (1. Baskı). Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar.
- Aktan, C. C. (2021). *Vergi Devleti Aç Gözlü ve Savurgan* (1.Baskı). Divan Kitap.
- Akyazan, E. (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 80, 1-30.
- Albayrak, Ö. (2011). Optimal Vergi Teorisi: Bir Değerlendirme. Abuzer Pınar ve Ahmet Köse (Edited by.), *İçinde, Kriz ve Maliye Düşüncesinde Değişim* (ss. 1-33), Sosyal Araştırmalar Vakfı Yayınları.
- Alesina, A. (1987). Macroeconomic Policy in a Two-Party System as a Repeated Game. *The Quarterly Journal of Economics*, 102(3), 651-678.
- Alıcı, O. V. (2010). Küreselleşmenin Ulus-Devletlerin Düzenleme Gücü Üzerindeki Etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 319-330.
- Alexander, A. C. & Welzel, C. (2011). Measuring Effective Democracy. *Comparative Politics*, 43(3), 271-289.

Alliance of Democracies (2018). Democracy Perception Index <https://www.allianceofdemocracies.org/wpcontent/uploads/2018/06/Democracy-Perception-Index-2018-1.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.12.2022).

Alm, J., Martinez-Vazquez, J. & Wallace, S. (2007). Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation. *International Studies Program*, 7(18), 1-31.

Alm, J. (2019). What Motivates Tax Compliance?. *Journal of economic surveys*, 33(2), 353-388.

Altun, T. (2022). Kamusal Karar Alma Süreci: Literatür İncelemesi. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, 68, 133-157.

Altunbaş, Y. & Thornton, J. (2011). Does Paying Taxes Improve the Quality of Governance? Cross-Country Evidence. *Poverty & Public Policy*, 3(3), 1-17.

Amedanou, Y. M. I. (2021). Politics, Institutions and Tax Revenue Mobilization in West African Economic and Monetary Union (WAEMU) Countries. *HAL Open Science Études et Documents*, 18, 2-20.

Andersen, L. C. & Carlson, K. M. (1970). A Monetarist Model for Economic Stabilization. *Federal Reserve Bank of St. Louis*, 7-25.

Andersson, P. F. (2018). Democracy, Urbanization and Tax Revenue. *Studies in Comparative International Development*, 53, 111-150.

Andıç, Ö. N. & Akça, İ. E. (2019). Vergi İsyamları: Türkiye ve Dünyadan Örnekler. *Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi*, 5(9), 297-311.

Arslan, A. (2018). Fransız Devrimi ve 1789 Yurttaş ve İnsan Hakları Bildirisi. *Genç Hukukçular Hukuk Okumaları*, 4(1), 10-27.

Asıl, E. (2014). Tarihsel Süreçte Vergilendirmenin Gelişimi. Aykut Güleç (Edited by.), *Demokrasinin Gelişmesinde Verginin Rolü (169)* (ss.169-190). Ankara: EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. Şti.

Ataç, B. (1988). İstikrarın Sağlanmasında Çağdaş Makroekonomik Yaklaşımlar. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 6(2), 331-354.

Ataç, B (1999). *Maliye Politikası* (5.Baskı). Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları.

Atkinson, A. B. & Stiglitz, J. E. (1976). The Design of Tax Structure: Direct Versus İndirect Taxation. *Journal of Public Economics*, 6(1-2), 55-75.

Avcı, A. G. M. & Danışman, A. G. A. (2003). Türkiye’de Birliklerin Karar Alma Sürecine Etkileri Üzerine Bir İnceleme. *Mevzuat Dergisi*, (67). <https://www.mevzuatdergisi.com/2003/07a/03.htm>, (Erişim Tarihi: 10.12.2023).

Avi-Yonah, R. S. (2000). Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, (004), 1-97.

Ay, H. (2003). Maliye Tarihi (Ders Notları), İzmir.

Ay, H. M. & Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki. *Maliye Dergisi*, 154, 135-155.

Aybarç, S., Selim, S. & Arslan, N. S. (2020). Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişkinin Analizi: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(TBMM’nin 100. Yılı ve Millî İrade Özel Sayısı), 241-266.

Aydemir, C. & Güneş, H. H. (2006). Merkantilizmin Ortaya Çıkışı. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(15), 136-158.

Aytekin, H. T. (2021). Makine Öğreniminin Araştırmacıların Veri Analizi Bağlamında Potansiyel Önemi. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(19), 85-106.

Bağceci, Y. (2020). İngiltere’de 1832 Parlamento Reformu. *Researcher: Social Science Studies*, 8(2), 17-39.

Balamatsias, P. (2017). Democracy and Taxation. *Economics Discussion Papers*, 100, 2-41.

Balamatsias, P. (2018). Democracy and Taxation. *Journal Economics*, 12(1), 1-28.

Barut, A. (2014). Kayıtdışı Ekonominin ve Yolsuzluğun Bir Göstergesi Olarak Demokratikleşememek. Aykut Güleç (Edited by.), İçinde, *Demokrasinin Gelişmesinde Vergilendirmenin Rolü (169)*(ss.69-92), EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. Şti.

Baskaran, T. & Bigsten, A. (2013). Fiscal Capacity and the Quality of Government in Sub-Saharan Africa. *World Development*, 45, 92-107.

Baskaran, T. (2014). Taxation and Democratization. *World Development*, 56(4), 287–301.

Bates, R. H. & Lien, D. D. H. (1985). A Note on Taxation, Development, and Representative Government. *Social Science Working Paper*, 567, 1-37.

Barro, R. J. (1990). Government Spending in a Simple Model of Endogeneous Growth. *Journal of Political Economy*, 98(5), 103-125.

Barro, R. J. & Sala-i-Martin, X. (1992). Public Finance in Models of Economic Growth. *The Review of Economic Studies*, 59(4), 645-661.

Baskaran, T. (2014), Taxation and Democratization. *World Development*, 56(4), 287-301.

Baskaran, T. & Bigsten, A. (2013). Fiscal Capacity and the Quality of Government in Sub-Saharan Africa. *World Development*, 45, 92-107.

Becker, G. S. (1983). A Theory of Competition Among Pressure Groups for Political Influence. *The Quarterly Journal of Economics*, 98(3), 371-400.

Beblawi, H. (1987). The Rentier State in the Arab World. *Arab Studies Quarterly*, 9(4), 383-398.

Beblawi, H. & Luciani, G. (1987). *The Rentier State* (1th Edition). Croom Helm.

Besley, T. & Persson, T. (2013). Taxation and Development. In *Handbook of Public Economics*, 5, 51-110.

Bilge, M. (2011). Türkiye’de Demokrasi Kültürü: Siyaset ve Toplum. *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 153(153) 50-60.

Bird, R. M. (2004). Administrative Dimensions of Tax Reform. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 10(3), 134-150.

Bird, R. M., Martinez, V. J. & 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.

Bird, R. M., Martinez, V. & Torgler, B. (2014). Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries. *Annals of Economics and Finance*, 15(1), 185-230.

Bloch, M. (1997). *Feodal Toplum*. Mehmet Ali Kılıçbay(Çev.), Opus Yayınları.

Block, F. (1981). The Fiscal Crisis of the Capitalist State. *Annual Review of Sociology*, 7, 1-27.

Boix, C. (1998). *Political Parties, Growth and Equality: Conservative and Social Democratic Economic Strategies in the World Economy* (1th Edition). Cambridge University Press.

Boix, C. (2001). Democracy, Development and Public Sector. *American Journal of Political Science*, 45(1), 1-17.

Borkowski, S. C. (1997). The Transfer Pricing Concerns of Developed and Developing Countries. *The International Journal of Accounting*, 32(3), 321-336.

Brautigam, D. (2002). Building Leviathan: Revenue, State Capacity and Governance. *IDS Bulletin*, 33(3), 10-20.

Brautigam, D. (2008). Introduction: Taxation and State-Building in Developing Countries. In Deborah Brautigam, Odd-Helge Fjeldstad and Mick Moore (Edited by), *Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent*. (pp.1-33), Cambridge University Press.

Brennan, G. & Buchanan, J. M. (2000), *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution* (9th Edition). Liberty Fund.

Brewer, J. (1989). *The Sinews of Power: War, Money, and the English State, 1688-1783* (1th Edition). Unwin Hyman Ltd.

Broms, R., D'Arcy, M. & Persson, A. (2012). The Power of the Vote Reconsidered: Democracy and the Progressivity of Taxation in Sub-Saharan Africa. *In APSA 2012 Annual Meeting Paper*, 2-27.

Broms, R. (2021). Boxholm Tea Party: Taxation and Voter Turnout in a Mature Democracy. *Electoral Studies*, 71, 2-10.

Brondolo, J., Bosch, F., Borgne, E. L. & Silvani, C. (2008). Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001-07). *IMF Working Paper*, 8(129), 2-70.

Buchanan, J. M. & Wagner, R.E. (1977). *Democracy in Deficit: The Political Legacy of Lord Keynes* (8th Edition). Academic Press.

Buchanan, J. M. & Tullock, G. (1977). The Expanding Public Sector: Wagner Squared. *Public Choice*, (31), 147-150.

Buchanan, J. M. (1999). *Public Finance In Democratic Process* (4th Edition). The University of North Carolina Press.

Buchanan, M. J. & Wagner, E. R. (2000). *Democracy in Deficit. The Political Legacy of Lord Keynes* (8th Edition.). Liberty Fund.

Budak, T. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç* (1.Baskı). XII Levha Yayıncılık.

Buluş, A. (2010). Vergi Toplamanın Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamanın Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi ile bir Mukayese. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19, 81-120.

Bulutoğlu, K. (1988). *Kamu Ekonomisine Giriş (Devletin Ekonomik Bir Kuramı)* (4. Baskı). Filiz Kitabevi.

Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi* (8. Baskı). Batı Türkel Yayıncılık.

Bulutoğlu, K. (2008). *Kamu Ekonomisine Giriş: Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı* (7. Baskı). Maliye ve Hukuk Yayınları.

Burg, D. F. (2004). *A World History Of Tax Rebellions* (1.Baskı). Taylor & Francis Group.

Burgess, R. & Stern, N. (1993). Taxation and Development. *Journal of Economic Literature*, 31(2), 762-830.

Burke, E. (1790). *Reflections on The Revolution in France and on the Proceedings in Certain Societies in London Relative to that Event in a Letter Intended to have been sent to a Gentleman in Paris* (1th Edition). J. Dodsley.

Burman, L. (2013). Taxes and Inequality. *Tax Law Review*, 66, 563-592.

Campbell, J. L. (1993). The State and Fiscal Sociology. *Annual Review of Sociology*, 19(1), 163-185.

Campbell, A., Converse, P. E., Miller, W. E., & Stokes, D. E. (1960). *The American Voter* (3th Edition). Chicago Press.

Candan, N. (2007). İbn-i Haldun'un Gözüyle Kamu Maliyesi Yaklaşımı. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2), 235-245.

Castañeda, N. (2017). Business Coordination and Tax Politics. *Political Studies*, 1-37.

Castro, A. G. & Camarillo, R. D. (2014). Determinants of Tax Revenue in OECD Countries over the Period 2001-2011. *Contadurfa Administraciön*, 59(3), 35-59.

Chaudry, I. & Munir, F. (2010). Determinants of Low Tax Revenue in Pakistan. *Pakistan Journal of Social Sciences (PJSS)*, 30(2), 439-452.

Celikay, F. (2020). Dimensions of Tax Burden: A Review on OECD Countries. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 25(49), 27-43.

Centeno, A. (1997). Blood and Debt-War and Taxation in Nineteenth Century Latin America. *American Journal of Sociology*, 102(6), 1565– 1605.

Centeno, M. (2002). *Blood and Debt: War and the Nation-State in Latin America* (1th Edition). Pennsylvania State University Press.

Chelliah, R. J., Baas, H. J. & Kelly, M. R. (1975). Tax Ratios and Tax Effort in Developing Countries, 1969-71 (Pression Fiscale et Effort Fiscal Dans les Pays en Développement, 1969-71)(Coeficientes y esfuerzo tributarios en los países en desarrollo, 1969-71). *Staff Papers-International Monetary Fund*, 22(1), 187-205.

Collier, P. (2009). *Wars, Guns and Votes: Democracy in Dangerous Places* (1th Edition). HarperCollins.

Cooray, A. & Özmen, I. (2024). Institutions and Carbon Emissions: An Investigation Employing STIRPAT and Machine Learning Methods. *Empirical Economics*, 67, 1015-1044.

Cullis, J. & Jones, P. (1998). *Public Finance and Public Choice* (2th Edition). Oxford University Press.

Corke, S. (2012). Demokraside Gerileme ve Küresel Sorunlar: Avrasya'dan Alınan Dersler. Nihal Boztekin (Edited by.), İçinde *Demokrasi ve Siyasal Katılım Bildirileri* (ss.23-32). Ezgi Ofset.

Cummings, R.G., Vazquez, M. J., McKee, M. & Torgler B. (2005). Effects of Tax Moral on Tax Compliance: Experimenta and Survey Evidence. *International Studies Programme Working Paper 05-16. Andrew Young School of Policy Studies*, 29, 2-35.

Cural, M. & Çevik, N. K. (2015). Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği. *Amme İdaresi Dergisi*, 48(3), 127- 158.

Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.

Çakı, F. (2011). Arap Baharı: İslam Üzerine Söylemsel Dönüşümün Habercisi mi?. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 6(2), 123-138.

Çam, E. (2000). *Çağdaş Devlet Sistemleri* (1.Baskı). Der Yayınevi.

Çelebi, K. (2003). *Liberal Ekonomik Düşüncede Kamu Kesiminin Büyüklüğü* (2.Baskı). Emek Matbaası.

Çetin, H. (2018). Osmanlı Devletinde Meydana Gelen Vergi İsyanları. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 18-34.

Çevik, S. (2014). *Uluslararası Karşılaştırmalarla Türk Vergi Sisteminin Genel Görünümü: Sorunlar ve Öneriler* (Rapor No: 9). Ankara: Türk Akademisi Siyasal Sosyal Stratejik Araştırmalar Vakfı.

Çevik, S. (2018). The Composition Of Government Revenue And Democracy: A Cross-Country Examination. In Erdoğan, M.M., Zouboulakis, M.S., Akar, M.S., İçke, B.T. (Edited by), *Public Sector Economics & Development*. (pp.15-32). IJOPEC Publishing.

Çevik, S. (2019). *Kamu Maliyesi Kamu Ekonomisine Giriş* (2.Baskı). Palet Yayınları.

Çiftçi, T. E., Kılıçer, E. & Peker, İ. (2012). Vergi Yükünün Düşürülmesine İmkan Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 81 – 90.

Dagan, T. (2002). The Costs of International Tax Cooperation. *Public Law and Legal Theory Research Paper*, (02-13), 1-26.

Dahl, R. A. (1998). *On Democracy* (1th Edition). Yale University Press.

Dahl, R. A. (2021). *Demokrasi Üzerine*. Betül Kadioğlu (Çev.), Phoenix Yayınevi.

Daunton, M. (2001). *Trusting Leviathan: The Politics of Taxation in Britain, 1799–1914* (1th Edition). Cambridge University Press.

Debus, M. (2008). Office and Policy Payoffs in Coalition Governments. *Party Politics*, 14(5), 515- 538.

Demircan, Siverekli, E. (2004). Vergilendirmenin, Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 97-116.

Demir, M. & Önder, R. (2019). The Principle Of Legality Of The Taxes: An Evaluation On Turkey And The Selected Countries. 34. International Public Finance Conference Proceedings Book içinde (ss.338-342). İstanbul University Press.

Demirkılıç, Y., Yıldız, F. & Sağdıç, E. N. (2023). Vergilendirme ve Demokrasi İlişkisinin Analizi: Avrupa Birliğine Üye ve Aday Ülkeler Örneği (2010-2020). *Journal of Economic Policy Researches*, 10(2), 457-483.

De Freitas, J. (2012). Inequality, The Politics of Redistribution and the Tax Mix. *Public Choice*, 151(3), 611-630.

Diamond, P. A. & Mirrlees, J. A. (1971). Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. *The American Economic Review*, 61(1), 8-27.

Diamond, L. (2010). Why Are There No Arab Democracies?. *Journal of Democracy*, 21(1), 93-112.

Dincecco, M. (2011). *Political Transformations and Public Finances: Europe, 1650-1913* (1th Edition). Cambridge University Press.

Dioda, L. (2012). Structural Determinants of Tax Revenue in Latin America and the Caribbean, 1990-2009. *Comisiön Econõmica para America Latina yel Caribe (CEPAL)*, 2-44.

Doğan, S. (2006). Keynesyen Teori'ye Bir Tepki: Arz Yanlı İktisat. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 6(12), 252-272.

Doğan, A. & Kabayel, M. (2016). Küreselleşme ve Vergi Sistemlerinin Değişimi. *Vergi Raporu*, 199, 150-151.

Dom, R. (2018). Taxation and Accountability in Sub-Saharan Africa. New Evidence for a Governance Dividend. *Working Paper*, 544, 3-45.

Dom, R., Morrissey, O. & Tagem, A. M. E. (2023). Taxation and Accountability in Sub-Saharan Africa. *WIDER Working Paper*, 115, 1-45.

Dornbusch, R. & Stanley, F. (1993). *Macroeconomics* (6th Edition). McGraw-Hill College.

Downs, A. (1957). An Economic Theory of Political Action in a Democracy. *Journal of Political Economy*, 65(2), 135-150.

Downs, A. (1960). Why the Government Budget is too small in a Democracy. *Cambridge University Press*, 12(4), 541-563.

Dönmez, R. & Kaya, Ö. M. (2014). Vergi Devleti Kavramı ve Tarihsel Temelleri. *Uluslararası Antalya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 2(4), 99-108.

Duman, Ü. (2014). Demokratik Sistemin Bileşenlerinden: Vergi. Aykut Güleç (Edited by.), İçinde, *Demokrasinin Gelişmesinde Vergilendirmenin Rolü (169)*(ss.25-50), EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. Şti.

Durkaya, M. & Ceylan, S. (2006). Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme. *Maliye Dergisi*, 150, 79-89.

Durmuş, M. (2007). Vergileme ve Kalkınma (Robin Burgess & Nicholas Stern). *Maliye Dergisi*, 152, 1-59.

Durmuş, M. (2015). Devlet Bütçe ve Sermaye. *TTB Mesleki Sağlık ve Güvenlik Dergisi*, 13(49), 14-24.

Edwards, C. & Rugs, P. P. (2002). International Tax Competition. A 21st-Century Restraint on Government. *Policy Analysis*, 431, 2-43.

Ehrhart, H. (2009). Assessing the Relationship Between Democracy and Domestic Taxes in Developing Countries. *CERDI Etudes et Documents*, 1-17.

Ehrhart, H. (2013). Elections and the Structure of Taxation in Developing Countries. *Public Choice*, 156(1), 195-211.

Ekici, M. S. (2009). Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(30), 200-223.

Eley, G. (2002). *Forging Democracy The History of the Left in Europe 1850-2000* (1.Baskı). Oxford University Press.

Emir, S. (2020). Avrupa'da İhtilaller Dönemi (1789-1848) ve Mutlak Monarşinin Çöküşü. Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi.

Ertekin, Ş. (2015). Türkiye'de Siyasi Parti Programlarında Vergi. *Vergi Raporu*, 189, 211-228.

Eren, M. V., Ergin, A. & Aydın, H. İ. (2018). Türkiye'de Vergi Gelirleri ile Ekonomik Kalkınma Arasındaki İlişki: Frekans Alanı Nedensellik Analizi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 19(1), 1-18.

Ergun, D. (1991). *Türk Birey Kuramına Giriş (Türk Kültürünün Olanakları)*(1.Baskı). Gerçek Yayınevi.

Erol, A. (2016). Demokrasi Evrensel mi?. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (1), 246-269.

Ersoy, A. (2012). *İktisadi Düşünceler Tarihi* (1.Baskı). Nobel Yayıncılık.

Ertekin, Ş. (2015). Türkiye'de Siyasi Parti Programlarında Vergi. *Vergi Raporu*, 189, 211-228.

Ertman, T. (1997). *Birth of the Leviathan: Building States and Regimes in Medieval and Early Modern Europe* (1th Edition). Cambridge University Press.

Eskicioğlu, O. (2007). Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi, www.enfal.de/vergi.pdf, (Erişim tarihi:25.01.2022).

Esping-Andersen, G. (1985). *Politics Against Markets: The Social-Democratic Road to Power* (1th Edition). Princeton University Press.

Evans, C. & Joseph, S. A. (2014). Tax, Governance and Administration: Challenges and Opportunities in China, Indonesia and Thailand. *Asia-Pacific Journal of Taxation*, 19(1), 44-64.

Fausto, D. (2006). The Italian Approach to the Theory of Public Goods, The European Journal of the History of Economic Thought. *Taylor & Francis Journals*, 13(1), pp.69-98.

Fauvelle-Aymar, C. (1999). The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries. *Kyklos*, 52(3), 391-413.

Feld, L. P. & Frey, B. S. (2002). Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated. *Economics of Governance*, 3, 87-99.

Frey, B. S. & Torgler, B. (2007). Tax Morale and Conditional Cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35(1), 136-159.

Fiorina, M. (1997). Voting Behavior, in D. Mueller (Edited by), *Perspectives on Public Choice a Handbook* (pp. 391- 414), Cambridge University Press.

Frey, B. S. & Schneider, F. (1978). A Politico-Economic Model of the United Kingdom. *The Economic Journal*, 88(350), 243-253.

Frey, B. S. & Torgler, B. (2007). Tax Morale and Conditional Cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35, 136-159.

Gastil, R. D. (1979). Freedom in the World Political Rights and Civil Liberties, (Rapor No: 0-932088-01-5). New York: Freedom House.

Gatt, L. & Oliver O. (2018). Direct Taxation and State-Society Relations in Lagos, Nigeria. *Development and Change*, 49(5), 1195–1222.

Garcia, M. M. & Haldenwang, V. C. (2015). Do Democracies Tax More? Political Regime Type and Taxation. *Journal of International Development*, 1-27.

Garcia, M. M. & Haldenwang, C. V. (2016). Do Democracies Tax More? Political Regime Type and Taxation. *Journal of International Development*, 28(4), 485-506.

Gencay, Ş. (1998). *Demokrasi ve Demokrasi Düşüncesinin Gelişmesi* (1.Baskı), TODAİE Masa Üstü Yayıncılık Bürosu.

Genschel, P. (2005). Globalization and the Transformation of the Tax State. *TranState Working Papers*, 10, 1-19.

Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U. & Semih, A. S. A. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(1), 81-130.

Géron, A. (2022). *Hands-on Machine Learning with Scikit-Learn, Keras, and TensorFlow* (3th Edition). O'Reilly Media, Inc."

Giddens, A. (2000). *Üçüncü Yol: Sosyal Demokrasinin Yeniden Dirilişi*. Mehmet Özay (Çev), Birey Yayıncılık.

Giray, F. (2014). *Maliye Tarihi* (5. Baskı). Ekin Yayınları.

Goldscheid, R. (1958), A Sociological Approach to Problems of Public Finance, R. Musgrave ve A.T. Peacock (der.), E. Henderson (çev.), *Classics in the Theory of Public Finance* in (pp. 202-213), St. Martin's Press.

Goldscheid, R. (1958). A Sociological Approach to Problems of Public Finance. In R. Musgrave, A. T. Peacock (Edited by), *Classics in the Theory of Public Finance*.(pp. 202-213), St. Martin's Press.

Gould, A. C. & Baker, P. J. (2002). Democracy and Taxation. *Annual Review of Political Science*, 5(1), 87-110.

Gök, A. K. (2007). Vergi Direncinin Gelişimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 143-163.

Gökbunar, A. R. (2006). Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Mali Sistemdeki Değişimlerin Toplumsal Yapı Üzerine Etkisi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(2), 177-203.

Gökbunar, A. R. (2007). Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(1), 1-24.

Gözler, K. (2000). *Türk Anayasa Hukuku* (1.Baskı). Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.

Gray, M. (2011). A Theory of "Late Rentierism" in the Arab States of the Gulf. *Georgetown University School of Foreign Service in Qatar*, 7, 1-44.

Green, D., Palmquist, B. & Schickler, E. (2002). *Partisan Hearts and Minds* (1th Edition). Yale University Press.

Green, D. P. & Palmquist, B. (1990). Of Artifacts and Partisan Instability. *American Journal of Political Science*, 34(3),872-902.

Gupta, S. A. (2007). Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries. *IMF Working Paper*, 7(184), 2-39.

Gur, N. (2014). Taxation and Democracy: An Instrumental Variable Approach. *Applied Economics Letters*, 21(11), 763-766.

Güler, H. (2017). Gelirin Optimal Vergilendirilmesi: Teori ve Politika. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3(2), 241-251.

Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi* (1.Baskı). Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Güngör, K. (2016). Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası Ve Türk Vergi Sistemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(1), 133-147.

Gürkan, C. & Karahanoğulları, Y. (2013). Vergi Devletine Kuramsal Yaklaşımlar. *Maliye Dergisi*, 165, 1-26.

Gürkan, C. (2014). Modern Kamu Maliyesinin Oluşumu: Maliye Tarihine Alternatif Kuramsal Yaklaşımlar. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 69(1), 43-76.

Gürkan, C. (2020). Maliye Teorisinde Klasikten Neoklasığe Geçiş: Yönetimsellik Perspektifinden Bir Analiz. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 75(2), 607-636.

Ha, M. N., Minh, T. P. & Binh, Q. M. Q. (2022). The determinants of tax revenue: A study of Southeast Asia. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 2026660.

Hardin, R. (2007). Compliance, Consent and Legitimacy. In a B. Carles & Susan C. S. (Edited by), *The Oxford Handbook of Comparative Politics*. (pp. 236-255), Oxford University Press.

Hartwell, R. M. (1981). Taxation in England During The Industrial Revolution. *Cato Journal*, 129-153.

Hallerberg, M. & Hagen, J. (2017). Economic and Political Determinants of Tax Policies in OECD Countries. In V. Gaspar, S. Gupta, C. Mulas-Granados (Edited by), *Fiscal Politics*. (pp.83-110), International Monetary Fund.

Hauck, K. & Woutersen, T. (2024). Explaining Ridge Regression and LASSO. <https://eller.arizona.edu/sites/default/files/202404/carter%20hill%20ml%20chapter%204%2015%202024.pdf>. (Erişim Tarihi: 14.12.2024).

Herb, M. (2003). Taxation and Representation. *Studies in Comparative International Development*, 38, 3-31.

Herbst, J. (2000). *States and Power in Africa: Comparative Lessons in Authority and Control* (1th Edition). Princeton University Press.

Heywood, A. (1999). *Demokrasi*. Bican Şahin (Çev.), Siyasal Kitabevi.

Hibbs, D. A. (1977). Political Parties and Macroeconomic Policy. *American Political Science Review*, 71(4), 1467-1487.

Hiç, Ö. (2015). Keynesgil Sistem Keynesgil Politikalar ve Keynes' in Gözünden Günümüzün Değerlendirilmesi. *In International Conference on Eurasian Economies*, 215-224.

Hoerl AE, Kennard RW (1970a) Ridge Regression: Biased Estimation for Nonorthogonal Problems. *Technometrics*, 12(1), ss.55–67.

Hoerl AE, Kennard RW (1970b) Ridge Regression: Applications to Nonorthogonal Problems. *Technometrics* 12(1), ss.69–82.

Hoerl, R. W. (2020). Ridge Regression: A Historical Context. *Technometrics*, 62(4), 420-425.

House, F. (2000). Freedom in the World Political Rights and Civil Liberties 1999-2000 (Rapor No: 0-7658-0760-2). New York: Freedom House.

House, F. (2023). Freedom in the World. <https://freedomhouse.org/report/freedom-world>, Erişim Tarihi: 10.11.2023).

House, F. (2024a). Freedom in the World Research Methodology. <https://freedomhouse.org/reports/freedom-world/freedom-world-research-methodology>, (Erişim Tarihi: 17.10.2024).

Högström, J. (2013). Classification and Rating of Democracy A Comparison. *Taiwan Journal of Democracy*, 9(2), 33-54.

Huntington, S. P. (1991). *The Third Wave: Democratization in the Late Twentieth Century* (1th Edition). University of Oklahoma Press.

Huntington, S. P. (1991). Democracy's Third Wave. *Journal of Democracy*, 2(2), 12-34.

Hüner, M. F. (2013). Antik Yunan Demokrasisi-Modern Demokrasi Karşılaştırması. *Hukuk ve Adalet Eleştirel Hukuk Dergisi*, 5(13), 183-203.

Ilaboya, O. (2021). Taxation and Democracy: Is there a Bidirectional Causality?. *Acta Universitatis Danubius Economica*, 17(3), 47-63.

ILOSTAT (2025). Statistics on the Informal Economy. <https://ilostat.ilo.org/topics/informality/>, (Erişim Tarihi: 20.01.2025).

IMF (1997). Good Governance The IMF's Role. *International Monetary Fund Publication Services*, 1-13

Inman, R. P. (1989). The Local Decision to Tax: Evidence from Large US Cities. *NBER Working Paper*, 2921, 1-40.

Inglehart, R. & Welzel, C. (2009). Development and Democracy: What We Know about Modernization Today. *Foreign Affairs*, 1-15.

Ireland, D. (2019). What Marxist Tax Policies Actually Look Like. *Historical Materialism*, 27(2), 188-221.

Işık, N. & Kılınç, E. C (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Türleri: Karşılaştırılmalı Bir Analiz. *KMU İİBF Dergisi*, 11(17), 147 – 173.

Ivanova, A., Keen, M. & Klemm, A. (2005), The Russian 'Flat Tax' Reform (Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis), *Economic Policy*, 20(43), 398-444.

İdikut, Özpençe, A. & İşler, İ. (2017). Türkiye'de Kdv Sorunları ve Avrupa Birliğı Ülkelerindeki Kdv'nin Kamu Gelirleri ve Gsyh İçerisindeki Payları. *Vergi Raporu*, (219), 118-130.

İlal, E. (2011). Magna Carta. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 34(1-4), 210-242.

İnneci, A. & Karabulut, Ş. (2018). Küreselleşme Sürecinde Türkiye'de Vergi Politikaları ve Vergi Gelirlerinin Bileşimindeki Değışim. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 271-291.

James, G., Witten, D., Hastie, T. & Tibshirani, R. (2021). *An Introduction to Statistical Learning* (2th Edition). Springer.

Javid, A. Y. & Arif, U. (2012). Analysis of Revenue Potential and Revenue Effort in Developing Asian Countries. *The Pakistan Development Review*, 51(4), 365-380.

Jin, Yi, D. (2012). No Taxation, no Democracy? Taxation, Income Inequality, and Democracy. *Journal of Economic Policy Reform*, 15(2), 71-92.

Jungblut, J. (2017). From Preferences to Policies in Coalition Governments Unpacking Policy Making in European Higher Education. *Public Policy and Administration*, 1-42.

Kaçer, M. (2014). Demokrasinin Gelişiminde Verginin Rolü. Aykut Güleç (Edited by.), İçinde, *Demokrasinin Gelişmesinde Vergilendirmenin Rolü (169)* (ss.51-67). Ankara: EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. Şti.

Kargı, N. & Karayılmazlar, E. (2009). Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(3), 21-37.

Kargı, V. & Yüksel, C. (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 23-44.

Kaufmann, D., Kraay, A. & Mastruzzi, M. (2010). The Worldwide Governance Indicators: Methodology, and Analytical Issues. *Policy Research Working Paper*, 5430, 2-28.

Kato, J. & Tanaka, S. (2016). Comparative Taxation and Democratization: State revenue production and democratization revisited. Available at SSRN 2788479, 1-38.

Kaya, P. H. (2022). *Schumpeter’in Vergi Devleti Teorisi İngiltere ve Osmanlı Devleti Üzerine Tarihsel Bir İnceleme* (1.Baskı). Gazi Kitabevi.

Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*, 135, 80-87.

Keyman, F. (2012). Türkiye’de Demokrasinin Sorunları. Nihal Boztekin (Edtited by), İçinde, *Demokrasi ve Siyasi Katılım* (ss. 32-38), Heinrich Böll Stiftung Derneği Türkiye Temsilciliği.

Keynes, J.M. (1936). *The General Theory of Employment, Interest and Money* (1th Edition). Macmillan and Co.

Kılıçaslan, H. & Yavan, S. (2017). Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri ile Karşılaştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(2), 33-51.

Kılıçer, E., Ay, F. C. & Ataer, S. (2016). Katalaksi Kavramı Çerçevesinde Vergileme Demokrasi İlişkisi: Türkiye-OECD Karşılaştırmalı Analizi/The Relationship Between Taxation and Democracy in the Frame of Catallaxy: A

Comparative Analyses on Turkey-OECD. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 53(612), 35-50.

Kışlalı, A. T. (1984). Eski Yunan’da Demokrasi ve Demokratik Düşünce. *Amme İdaresi Dergisi*, 63-77.

Kibria, B. G. (2003). Performance of some New ridge Regression Estimators. *Communications in Statistics-Simulation and Computation*, 32(2), 419-435.

Kingdon, J. W. (2014). *Agendas, Alternatives, and Public Policies* (2th). Pearson Education Limited.

Klun, M. (2006). Does Tax Competition Make Tax Reform Essential?. *University of Ljubljana Journal of Uprava Faculty*, 4(2-3), 7-23.

Knutsen, C. H. (2010). Measuring Effective Democracy. *International Political Science Review*, 31(2), 109-128.

Kochi, I. & Rodriguez, R. A. P. (2014). Imperfect Electoral Constraints and Taxation for an Economy with Ideological Parties and Ideological Voters. *Journal of Economics*, 2(3), 61-77.

Koç, A. K. (2018). İngiliz ve Amerikan Devrimlerine Fransız Devrimleri Üzerinden Bir Bakış. *Liberal Düşünce Dergisi*, 23(91-92), 53-72.

Koloğlu, M. (1966). *Ekonomi Doktrinler Tarihi* (1.Baskı). Doğu Matbaası.

Kramer, G. H. (1971). Short-term Fluctuations in US Voting Behavior, 1896–1964. *American Political Science Review*, 65(1), 131-143.

Kurniawam, T. (2018). Modernization of the Tax Administration System: A Theoretical Review of Improving Tax Capacity. *E3s Web of Conferences*, 73(10022), 1-4.

Kuzu, B. (1992). Demokrasi Resmi İdeoloji Sivil Toplum. *A.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 47(1), 335-367.

Küçükkalay, A. M. (2010). *İktisadi Düşünceler Tarihi* (2.Baskı). BETA Basım A.Ş.

Lami, E. & Imami, D. (2019). Electoral Cycles of Tax Performance in Advanced Democracies, *CESifo Economic Studies*, 65(3), 275-295.

La Porta, R., Silanes, L. F., Shleifer, A. & Vishny, R. (1999). The Quality of Government. *The Journal of Law Economics & Organization*, 15(1), 222-279.

- Lazzari, E. (2022). Policy Drift in Ideologically Heterogeneous Governments: Tax Policy in Latin America. *Revista de Administração Pública*, 56(1), 23-46.
- Lee, Y. & Gordon, R. H. (2005). Tax Structure and Economic Growth. *Journal of Public Economics*, 89, 1027–1043.
- Levi, M. (1988). *Of Rule and Revenue* (1th Edition). University of California Press.
- Levi, M., Sacks, A. & Tyler, T. (2009). Conceptualizing Legitimacy, Measuring Legitimizing Beliefs. *American Behavioral Scientist*, 53(3), 354-375.
- Li, Q. & Khalid, N. A. (2023). Analyzing the Role of Fiscal Capacity on the Relationship Between Democracy and Economic Growth. *International Journal of Advanced Research in Economics and Finance*, 5(2), 1-11.
- Lindalh, E. (1958). Just Taxation – A Positive Solution. In R.A. Musgrave and A.T. Peacock (Edited by), *Classics in the Theory of Public Finance*. (pp.168-176), Macmillan Press Ltd.
- Lindbeck, A. (1976). Stabilization Policy in Open Economies with Endogenous Politicians. *The American Economic Review*, 66(2), 1-19.
- Lijphart, A. (2006). *Demokrasi Motifleri*. Güneş Ayas (Çev.), Salyangoz Yayınlar.
- Lipset, S. M. (1959). Some Social Requisites of Democracy: Economic Development and Political Legitimacy. *American Political Science Review*, 53(1), 69-105.
- Lijphart, A. (2011). Democratic Quality in Stable Democracies, *Society*, 48(1): 17–18.
- Liu, C. & Mikesell, J. L. (2019). Corruption and Tax Structure in American States. *The American Review of Public Administration*, 49(5), 585-600.
- Locke, J. (1823). *Two Treatises of Government: In the Former, The False Principles and Foundation of Sir Robert Filmer, and His Followers, Are Detected and Overthrown: The Latter, Is an Essay Concerning the Original, Extent, and End, of Civil Government* (5th Edition). McMaste University Archive.
- MacRae, C. D. (1977). A Political Model of the Business Cycle. *Journal of Political Economy*, 85(2), 239-263.

Makovicky, N. & Smith, R. (2020). Introduction: Tax Beyond the Social Contract. *Social Analysis*, 64(2), 1-17.

Malla, M. H. & Pathranarakul, P. (2022). Fiscal Policy and Income Inequality: The Critical Role of Institutional Capacity. *Economies*, 10(5), 115, 1-16.

Marshall, A. (2013). *Principles of Economics* (8th Edition). Palgrave Macmillan.

Marshall, M. G. & Gurr, T. R. (2020). Polity5: Political Regime Characteristics and Transitions, 1800-2018. *Center for Systemic Peace*, 2, 1-81.

Martin, I. W., Mehrotra, A. K. & Prasad, M. (2009). *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective* (1th Edition). Cambridge University Press.

Martin, L. W. & Vanberg, G. (2020). Coalition Government, Legislative Institutions, and Public Policy in Parliamentary Democracies. *American Journal of Political Science*, 64(2), 325-340.

Marx, K. & Engels, F. (1999). *Alman İdeolojisi (Feurbach)*. Sevil Belli (Çev.), Sol Yayınları.

Marx, K. (2001). The Class Struggles in France. The Electric Book Company Ltd. https://www.marxists.org/archive/marx/works/download/pdf/Class_Struggles_in_France.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2023).

McKerchar, M. & Evans, C. (2009). Sustaining Growth in Developing Economies through Improved Taxpayer Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities. *EJournal of Tax Research*, 7(2), 171-201.

McGuire, M. C. & Olson, M. (1996). The Economics of Autocracy and Majority Rule: The Invisible Hand and the Use of Force. *Journal of Economic Literature*, 34(1), 72-96.

McGee, R. W. (2004). *The Philosophy of Taxation and Public Finance* (1th Edition). Kluwer Academic Publishers.

McCullough, B. D. (2010). Econometric Computing with R. In D. Vinod (Edited by), *Advances in Social Science Research Using R*. (pp. 1–21), Springer.

Meltzer, A. H. & Richard, S. F. (1981). A Rational Theory of the Size of Government. *Journal of political Economy*, 89(5), 914-927.

Melkumova, L. E. & Shatskikh, S. Y. (2017). Comparing Ridge and LASSO Estimators for Data Analysis. *Procedia Engineering*, 201, 746-755.

Migdal, J. S. (1988). *Strong Societies and Weak States: State-Society Relations and State Capabilities in the Third World* (1th Edition). Princeton University Press.

Mill, J. S. (1848). *Principles of Political Economy* (1th Edition). Oxford University Press.

Mitchell, D. J. (2011). Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması. *Maliye Dergisi*, 161, 326-336.

Montesquieu, C. D. (1989). The Spirit of the Laws. In R. Geuss, Q. Skinner (Edited by.), *Cambridge Texts in the History of Political Thought*. (pp.3-669), Cambridge University Press.

Moore, M. (2004). Revenues, State Formation, and the Quality of Governance in Developing Countries. *International Political Science Review*, 25(3), 297-319.

Moore, M. (2007). How Does Taxation Affect the Quality of Governance?. *Institute of Development Studies Working Paper*, 280, 1-37.

Moore, M. (2008). Between Coercion and Contract: Competing Narratives on Taxation and Governance. In D. Brautigam, O.-H. Fjeldstad, M. Moore (Edited by.), *Taxation and State Building in Developing Countries: Capacity and Consent*. (pp. 34–63), Cambridge University Press.

Morlino, L. (2009). Qualities of Democracy: How to Analyze Them. *Working Paper*, 1-43.

Moss, T., Pettersson G. & Van de Walle, N. (2006). An Aid-Institutions Paradox? A Review Essay on Aid Dependency and State Building in Sub-Saharan Africa. *Center for Global Development Working Paper*, 74, 1-28.

Mueller, D. C. & Murrell, P. (1986). Interest Groups of and the Size of Government. *Public Choice*, 48(2), 125-145.

Musgrave, R. A. (1959). *The Theory of Public Finance* (1th Edition). New York: McGraw-Hill.

Musgrave, R. A. (1969). *Fiscal Systems* (2th Edition). Yale University Press.

Musgrave, R. A. (1992). Schumpeter's Crisis of the Tax State: An Essay in Fiscal Sociology. *Journal of Evolutionary Economics*, 2(2), 89-113.

Musgrave, R. A. (2004). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Orhan Şener ve Yaşar Methibay (Çev.), Asil Yayın Dağıtım.

Mutascu, M. (2011). Taxation and Democracy. *Journal of Economic Policy Reform*, 14(4), 343-348.

Mutlu, A. (2009). Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergilendirme Zihniyetinin Gelişimi. *T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı*, (390), 1-169.

Mutlu, A. C. (2012). Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (98), 123-154.

Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi* (11.Baskı). Beta Yayın Dağıtım A.Ş.

Nadirov, O. & Dehning, B. (2023). Trust in Public Programmes and Distributive (in) Justice in Taxation. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 36(3), 1-15.

Niskanen, W.A. (1979). Ein ökonomisches Modell der Bürokratie. *Ökonomische Theorie Der Politik*, 349-368.

Nordhaus, W. D. (1975). The Political Business Cycle. *The Review of Economic Studies*, 42(2), 169-190.

Nugent, P. (2010). States and Social Contracts in Africa. *New Left Review*, 63, 35-68.

Nye, J. V. C. (2008). The Pigou Problem. *Regulation Cato Institute*, 31(2), 32-37.

O’Connor, J. (2009). *The Fiscal Crisis of the State* (4th Edition). Transaction Publisher.

O’Connor, K. J., Blanco, L. R. & Nugent, J. B. (2018). Does oil really curse democracy? A long-run time-series analysis of 127 countries. *Resources Policy*, 57, 264-277.

Odusola, A. (2017). Fiscal Policy, Redistribution and Inequality in Africa. In A.Odusola, G. A. Cornia, H. Bhorat, P. Conceição (Edited by), *Income Inequality in Sub-Saharan Africa: Divergence, Determinants, and Consequence*. (pp.155-177), United Nations Development Programme.

OECD (2025). Revenue Statistics. [https://data-explorer.oecd.org/vis?fs\[0\]=Topic%2C1%7CTaxation%23TAX%23%7CGlobal%20](https://data-explorer.oecd.org/vis?fs[0]=Topic%2C1%7CTaxation%23TAX%23%7CGlobal%20)

tax%20revenues%23TAX_GTR%23&pg=0&fc=Topic&bp=true&snb=150&df[ds]=dsDisseminateFinalDMZ&df[id]=DSD_REV_COMP_GLOBAL%40DF_RSGLOBAL&df[ag]=OECD.CTP.TPS&dq=HRV%2BUSA%2BOECD_REP%2BSWE%2BTUR%2BDEU%2BFRA%2BCAN%2BBEL%2BAUT%2BAUS..S13.T_1200..PT_OTR_REV_CAT.A&to[TIME_PERIOD]=false&pd=2010%2C2022&vw=tb, (Erişim Tarihi: 20.01.2025).

OECD. (2000). Towards Global Tax Co-operation (Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs): Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. OECD Publications. <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>. (Erişim Tarihi: 21.09.2023).

OECD. (2004). The OECD's Project On Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. OECD Committee, <https://www.oecd.org/ctp/harmful/oecd-harmful-tax-practices-project-2004-progress-report.pdf>. (Erişim Tarihi: 25.09.2023).

Onar, S. S. (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları* (3.Baskı). İsmail Akgün Matbaası.

Oppel, A., McNabb, K., & Chachu, D. (2021). Government Revenue Dataset (2021): Variable Description. *WIDER Technical Note*, 11(2021), 1-10.

Owen, R. (1981). *The Middle East in the World Economy 1800-1914* (1th Edition). Methuen & Co. Ltd.

Owens, J. (2002). Introduction: Taxation in a Global Environment (Spotlight). *OECD Observer*, (230), 15-16.

Öksüz, E. (1980). Feodal Düzen ve Sosyal Değişmeler. *Istanbul Journal of Sociological Studies*, (18), 81-92.

Öncel, M.V., Çağan, N. & Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku* (2b., Cilt 1). Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Öncel, T. & Öncel, S. Y. (2004). Uluslararası Vergi Rekabeti. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (43-44), 2-25.

Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi* (4.Baskı). Gazi Kitabevi Yayınları.

Öz, E. & Yaraşır, S. (2009). Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (52), 1-40.

Özalp, O. (2008). Türkiye Demokrasilerin Neresinde? Demokrasi Tiplerleri Işığında Türkiye Örneğine Yeni Bir Bakış Denemesi. *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 66(2), 129-162.

Özcan, G. & Özmen, İ. (2019). Does Democracy Increase Total Tax Revenues? The case of Selected OECD Countries. *Theoretical and Applied Economics*, 3(620), 45-58.

Özdemir, G. (2018). Huntington'un Demokratikleşme Dalgaları Bağlamında Türk Demokratikleşmesine Bakış ve 15 Temmuz'un Önemi. *Sakarya İktisat Dergisi*, 7(1), 27-51.

Özmen, İ. (2016). Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz: BRIC-T, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16(32), 232-252.

Özpençe, İ. A. & Özpençe, Ö. (2007). Küreselleşme Ve Uluslararası Kuruluşların Ulus-Devletin Vergilendirme Yetkisine Etkileri. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 4(1), 2-21.

Öztürk, M. V. (2015). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4815-4841.

Öztürk, İ. & Ozansoy, A. (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi. *Maliye Dergisi*, 161, 197 – 214.

Parasız, İ. (2011). *Keynesyen ve Keynes Sonrası Makro Ekonomi* (1.Baskı). Ezgi Kitabevi.

Padgett, J. F. (1981). Hierarchy And Ecological Control In Federal Budgetary Decision Making. *American Journal of Sociology*, 87(1): 75-129.

Peacock, A.T. & Wiseman, J. (1961). *Growth of Public Expenditure in the United Kingdom* (1th Edition). Oxford University Press.

Pearson, M. & Smith, S. (1988). 1992: Issues in İndirect Taxation. *Fiscal Studies*, 9(4), 25-35.

Pehlivan, O. (2016). *Kamu Maliyesi* (10.Baskı). Celepler Matbaacılık.

Persson, T. & Tabellini, G. (2002). *Political Economics: Explaining Economic Policy* (1th Edition). The MIT Press.

Pereira, J. M., Basto, M., & Da Silva, A. F. (2016). The Logistic Lasso and Ridge Regression in Predicting Corporate Failure. *Procedia Economics and Finance*, 39, 634-641.

Peters BG. (1991). *The Politics of Taxation: A Comparative Perspective* (1th Edition). Basil Blackwell Ltd.

Piketty, T. (2014). *Capital in the 21st Century* (1th.Edition). Harvard University Press'in Belknap Yayınları.

Piketty, T. & Qian, N. (2009). Income Inequality and Progressive Income Taxation in China and India, 1986–2015. *American Economic Journal: Applied Economics*, 1(2), 53-63.

Poole, K. T. & Rosenthal, H. (1991). Patterns of Congressional Voting. *American Journal of Political Science*, 35(1), 228-278.

Prichard, W. (2015). *Taxation, responsiveness and accountability in Sub-Saharan Africa: The Dynamics of Tax Bargaining* (1th.Edition). Cambridge University Press.

Prichard, W. (2016). Taxation, Governance and Growth. *GSDRC Professional Development Reading Pack*, 43, 1-5.

Prichard, W., Salardi, P. & Segal, P. (2018). Taxation, Non-Tax Revenue and Democracy: New Evidence Using New Cross-Country Data. *World Development*, 109, 295-312.

Profeta, P., Puglisi, R. & Scabrosetti, S. (2009). Does Democracy Affect Taxation? Evidence from Developing Countries. *Societa Italiana di Economia Pubblica*, 1-27.

Profeta, P., Puglisi, R. & Scabrosetti, S. (2013). Does Democracy Affect Taxation and Government Spending? Evidence from Developing Countries. *Journal of Comparative Economics*, 41(3), 684-718.

Puchala, D. (1984). *Fiscal Harmonization in the European Community* (1th Edition). Frances Pinter.

Raaflaub, K.A. (2013). Perfecting the “Political Creature”: Equality and “The Political” in the Evolution of Greek Democracy. In J. P. Arnason, K. A. Raaflaub, P. Wagner (Edited by), *The Greek Polis and the Invention of Democracy: A Politico-cultural Transformation and its Interpretations*. (pp.323-350), John Wiley & Sons.

Rajkumar, A. S. & Swaroop, V. (2008). Public Spending and Outcomes: Does Governance Matter?. *Journal of Development Economics*, 86(1), 96-111.

Rakıcı, C. & Vural, T. (2011). Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yüğü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2), 57-68.

Ramsey, F. P. (1927). A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal*, 37(145), 47-61.

Repucci, S. & Slipowitz, A. (2021). *Freedom in The World 2021 Democracy Under Siege*. Washington: Freedom House.

Richardson, G. (2006). Taxation Determinants of Fiscal Corruption: Evidence Across Countries. *Journal of Financial Crime*, 13(3), 323-338.

Ricardo, D. (1871). *The Principles of Political Economy and Taxation* (1th Edition). John Murray Creery.

Robbins, B. & Kiser, E. (2018). Legitimate Authorities and Rational Taxpayers: An Investigation of Voluntary Compliance and Method Effects in a Survey Experiment of Income Tax Evasion. *Rationality and Society*, 30(2), 247-301.

Roberts, P.C. (1984). *The Supply-Side Revolution-An Insider's Account of Policy Making in Washington* (1th Edition). Harward University Press.

Roberts, J. M. & Westad, O. A. (1995). *The History of the World* (8th Edition). Oxford University Press.

Rodríguez, C. V. M. (2018). Tax Determinants Revisited. An Unbalanced Data Panel Analysis. *Journal of Applied Economics*, 21(1), 1-24.

Roemer, J. E. & Roemer, J. E. (2006). *Political Competition: Theory and Applications* (1th Edition). Harvard University Press.

Rogoff, K. & Sibert, A. (1988). Elections and Macroeconomic Policy Cycles. *The Review of Economic Studies*, 55(1), 1-16.

Roin, J. (2001). Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition. *Georgetown Law Journal*, 89(3), 543-604.

Roskin, M. G. (2013). *Countries and Concepts Politics, Geography, Culture* (12.Baskı), Pearson Education South Asia Pte Ltd.

Roll, E. (1973). *A History of Economic Thought* (4th Edition). Faber and Faber LTD.

Ross, M. (2001). Does Oil Hinder Democracy?. *World Politics*, 53(3), 325-361.

Ross, M. L. (2004). Does Taxation Lead to Representation?. *British Journal of Political Science*, 34(2), 229-249.

Rostow, W.W. (1960). “*The five stages of growth-a summary*”, *The Stages of Economic Growth: A NonCommunist Manifesto* (1th Edition). Cambridge University Press.

Saban, N. (2014). *Vergi Hukuku* (6.Baskı). Beta Basım A.Ş.

Sağdıç, E. N. (2019). Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye örneği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (60), 155-178.

Sakal, M. (1998). Siyasal Karar Alma Sürecinde Yeralan Aktörler ve Roller. *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 13(1), 211-230.

Sakal, M. & Gölçek, A. G. (2017). Osmanlı Devleti’nde Mali Bunalım ve Reform. *Sosyoekonomi Dergisi*, 25(34), 11-32.

Salotti, S. & Trecroci, C. (2018). Cross-country evidence on the distributional impact of fiscal policy. *Applied Economics*, 50(51), 5521-5542.

Sanandaji, T. & Wallace, B. (2010). Fiscal Ilusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden. *IFN Working Paper*, 837, 1-11.

Sanchez Villalba, M. A. (2017). On the Effects of Repeated Tax Amnesties. *Journal of Economics and Political Economy*, 4(3), 286-301.

Sander, O. (1992). *Siyasi Tarih- İlkçağlardan 1918’e* (2. Baskı). İmge Yayıncılık.

Sangkuhl, E. (2015). How the Macroeconomic Theories of Keynes influenced the Development of Government Economic Finance Policy after the Great Depression of the 1930's: Using Australia as the Example. *Athens Journal of Law*, 1(1), 32-52.

Sartori, G. (1996). *Demokrasi Teorisine Geri Dönüş* (1. Baskı). Tunçer Karamustafaoğlu ve Mehmet Turhan (Çev.), Yetkin Yayınları.

Sartori, G. (2011). Demokrasi Teorisine Giriş. Tunçer Karamustafaoğlu ve Mehmet Turhan (Çev.). *Liberal Düşünce Dergisi*, (62), 39-48.

Savaş, O. (2014). Demokratik Sistemin Vergi Açısından Değerlendirilmesi. Aykut Güleç (Edited by.), İçinde, *Demokrasinin Gelişmesinde Verginin Rolü* (169)(ss.93-108), EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. Şti.

Sax, E. (1958). The Valuation of Taxation. İn R. A. Musgrave, A.T. Peacock (Edited by), *Classics in the Theory of Public Finance*. (pp.177-189), Macmillan Press Ltd.

Saygılıoğlu, N. & Arı, S. (2003). *Etkin Devlet: Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi* (1.Baskı). Sabancı Üniversitesi Yayınları.

Schmitter, P. C. & Karl, T. L. (1991). What Democracy Is... and Is Not. *Journal of Democracy*, 2(3), 75-88.

Schumpeter, J. A. (1991). The Crisis of the Tax State. In R. Swedberg (Edited by), *The Economics and Sociology of Capitalism*. (pp. 99-140), Princeton University Press.

Schumpeter, J. A. (2010). *Kapitalizm, Sosyalizm ve Demokrasi* (4.Baskı). Alter Yayıncılık.

Schumpeter, J. (2012). The Economics and Sociology of Capitalism- The Crisis of Tax State. In J. G. Backhaus (Edited by), *Navies and State Formation, The Schumpeter Hypothesis Revisited and Reflected* (pp. 21-78), LIT Verlag Münster.

Screpanti, E. & Zamagni, S. (2005). *An Outline of the History of Economic Thought* (2th Edition). Oxford University Press.

Seelkopf, L. & Lierse, H. (2017). Taxation and Redistribution in Autocratic and Democratic Regimes over the Long-run of History. *EUI Working Papers, Max Weber Programme*, 11, 1-16.

Selen, U. (2017). “Refah İktisadı Bağlamında Optimal Vergileme Arayışı Ve Türk Vergi Sisteminin Analizi”. Fatih Saraçoğlu, Muharrem Çakır (Edited by.), İçinde, *Yrd. Doç. Dr. Yaşar Methibay’a Armağan* (ss.329-364), Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Selen, U. & Tarhan, A. B. (2014). *Türkiye’de Bütçe Algısı* (1.Baskı). Ekin Basım Yayın.

Seligson, M. A. (2002). The Impact of Corruption on Regime Legitimacy: A Comparative Study of Four Latin American Countries. *Journal of Politics*, 64(2), 408-433.

Slemrod, J. (2019). Tax compliance and enforcement. *Journal of economic literature*, 57(4), 904-954.

Sert, M. (2011). Maliye’ye Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Mali Sosyoloji: Öncüler. *Ekonomik Yaklaşım*, 22(81), 1-16.

Serin, Ş. C., Demir, M. & Uluç, A. (2024). The Relationship Between Tax Revenues And Democracy: An Application On Emerging And Developing Countries. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 33(2), 854-871.

Shrestha, N. (2020). Detecting Multicollinearity in Regression Analysis. *American Journal of Applied Mathematics and Statistics*, 8(2), 39-42.

Sipahioğlu, E. (2013). Feodalizm Nedir?. Serenti: Tarih ve Siyaset, <http://www.serenti.org/feodalizm-nedir/>, (Erişim Tarihi: 25.02.2022).

Skjæveland, A. (2003). *Government Formation in Denmark 1953-1998* (1th Edition). Århus: Politica.

Slemrod, J. & Yitzhaki, S. (2002). Tax Avoidance, Evasion, and Administration. *In Handbook of Public Economics*, 3, 1423-1470.

Slemrod, J. B. (1995). Free Trade Taxation and Protectionist Taxation. *International Tax and Public Finance*, 2(3), 471-489.

Smith, A. (1776). *The Wealth of Nations* (1th Edition). The Modern Library.

Stein, E. & Caro, L. (2017). Ideology and taxation in Latin America. *Journal of the Latin American and Caribbean Economic Association*, 17(2), 1-27.

Stein, E. & Caro, L. (2013). Ideology and Taxation in Latin America. *IDB Working Paper Series*, 407, 1-29.

Steinmo, S. (1995). Taxation and Democracy, Swedish, British, and American Approaches to Financing the Modern State. *Journal of Comparative Economics*, 20, 392-396.

Stiglitz, J. E. (1994). *Kamu Kesimi Ekonomisi*. Ömer Faruk Batırel (Çev.), Marmara Üniversitesi Yayın.

Sunshine, J. H. (1972). *Economic Causes and Consequences of Democracy: A Study in Historical Statistics of the European and European-populated, English-speaking Countries* (1th Edition). Columbia University.

Şahin, M. & Hatırlı, S. A. (2016). Türkiye'de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 7(18), 253-272.

Şen, H. & Kaya, A. (2015). Ekonomik Krizlerin Değişmeyen İmdatçısı: Maliye Politikası, *Sosyoekonomi*, 23(23), 55-86.

Şen, S., Tabar, Ç. & Tokathioğlu, M. (2018). Küresel Krizde Devlet Müdahalesi ve Maliye Politikası. *İş ve Hayat*, 4(8), 1-16).

Şen, H. & Sağbaş, İ. (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası* (2. Baskı). Kalkan Matbaacılık San. Tic. ve Ltd. Şti.

Şen, H. & Sağbaş, İ. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası* (4. Baskı). Arıkan Yayınları.

Şener, A. (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi* (1. Baskı). İşaret Yayınları.

Şener, O. (2006). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi* (8. Baskı). Beta Basım Yayım.

Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek, A. (2014). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (5.Baskı). Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Tabar, Ç. & Karaş, G. (2021). Vergilerin Demokrasi Üzerindeki Etkisi: OECD Ülkeleri Örneği. *International Journal of Social Inquiry*, 14(1), 255-275.

Tait, A. A., Grätz, W. L. & Eichengreen, B. J. (1979). International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries, 1972-76 (Comparaisons entre les systemes fiscaux de certains pays en developpement, 1972-76)(Comparaciones internacionales de tributacion entre determinados paises en desarrollo, 1972-76). *Staff Papers-International Monetary Fund*, 26(1),123-156.

Tanzi, V. (1977). Inflation, Lags in Collection, and the Real Value of Tax Revenue. *Staff Papers*, 24(1), 154-167.

Tanzi, V. (1981). A Statistical Evaluation of Taxation in Sub-Saharan Africa. In International Monetary Fund (Edited by), *Taxation in Sub-Saharan Africa*. (pp.45-51), International Monetary Fund.

Tanzi, V. (1987). Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries. In Newbery, David and Nicholas Stern (Edited by), *The Theory of Taxation for Developing Countries*. (pp.205-241), Oxford University Press.

Tanzi, V. (1992). Structural Factors and Tax Revenue in Developing Countries: A Decade of Evidence. In I. Goldin, A. L. Winters (Edited by), *Open Economies: Structural Adjustment and Agriculture*. (pp. 267-281), Cambridge University Press.

Tanzi, V. (2018). *The Ecology of Tax Systems: Factors that Shape the Demand and Supply of Taxes* (1th Edition). Edward Elgar Publishing.

Taylar, Y. (2010). Vergi teorisi açısından özel tüketim vergileri ve Türk özel tüketim vergisi uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 435-467.

Tekin, A., Güney, T. & Sağdıç, E. N. (2018). Ekonomik Özgürlüğün Vergi Kaçakçılığı ve Sosyal Refah Üzerine Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(1), 1-13.

Terzi, G. (2017). Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önleyici Düzenlemeler. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, (9), 74-83.

Thevaraja, M., Rahman, A. & Gabirial, M. (2019). Recent Developments in Data Science: Comparing linear, Ridge and Lasso Regressions Techniques Using Wine Data. In F. Hidoussi (Edited by), *In Proceedings of the International Conference on Digital Image & Signal Processing*, (pp. 1-6). University of Oxford.

Tibshirani, R. (1996). Regularized Shrinkage and Selection via the Lasso. *Journal of the Royal Statistical Society*, 58(1), 267-288.

Tiebout, C. M. (1956). A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*, 64(5), 416-424.

Tilly, C. (1992). *Coercion, Capital and European States: AD 990–1990* (1th Edition). Blackwell Publishers.

Tilly, C. (2001). *Zor, Sermaye ve Avrupa Devletlerinin Oluşumu* (1.Baskı). Kudret Emiroğlu (Çev.), İmge Kitabevi.

Tilly, C. (2007). *Democracy* (1.Baskı). Cambridge University Press.

Tilly, C. (2014). *Demokrasi* (2.Baskı). Ebru Arıcan (Çev.), Phoenix Yayınevi.

Timmons, J. F. (2005). The Fiscal Contract: States, Taxes, and Public Services. *World Politics*, 57(4), 530-567.

Timmons, J. F. (2010). Taxation and Credible Commitment: Left, Right, and Partisan Turnover. *Comparative Politics*, 42(2), 207-227.

Tokatlıoğlu, M. Y. (2005). *Küreselleşme ve Kamu Hizmetleri* (1.Baskı). Alfa Akademi Yayınevi.

Tonizzo, M. (2008). Political Institutions, Size of Government and Redistribution: An Empirical Investigation. *Working Paper Series*, 8(89), 1-34.

Torgler, B. (2005). Tax Morale and Direct Democracy. *European Journal of Political Economy*, 21, 525-531.

Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis* (1th Edition). Edward Elgar Publishing.

TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu). (2019). Gayri Safı Yurtiçi Hasıla, 2018 (Rapor No: 30890). Türkiye İstatistik Kurumu.

Tüfekçi, A. K. (2010). Geçmişten Günümüze Kadar Vergiye Karşı Bireysel ve Toplumsal Tepkiler, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.

Türedi, S. & Topal, M. H. (2016). Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik Analizi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(6), 63-86.

Tyler, T. M. (2006). *Why People Obey the Law* (Revised Edition). Princeton University Press.

Ulusoy, A. (2006). *Maliye Politikası* (4.Baskı). Mikro Yayıncılık.

UNUWIDER (2023). Government Revenue Dataset. <https://www.wider.unu.edu/database/data-and-resources-grd>, (Erişim Tarihi: 15.10.2024).

Utkuseven, A. & Candan, N. (2012). İbn-i Haldun'da ve Mukaddime'de Genel Çizgileriyle İktisadi-Mali Davranış, Olay ve Yapılarının Yeri. Kemal Çelebi (Edited by.), İçinde, *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler* (ss. 215-238), T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Uygun, O. (2014). *Demokrasi, Tarihsel, Siyasal ve Felsefi Boyutlar* (2.Baskı), On İki Levha Yayıncılık.

Üstün, Ü. S. (2019). *Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı* (1.Baskı). Nobel Yayıncılık.

Vanhanen, T. (2003). *Democratization: A Comparative Analysis of 170 Countries* (1.Edition). Routledge.

V-Dem (Varieties of Democracy). (2023). V-Dem Varieties of Democracy Codebook. *University of Gothenburg V-Dem Institute*, v-13, 1-454.

V-Dem (2024). Democracy Dataset. <https://v-dem.net/data/the-v-dem-dataset/>, (Erişim Tarihi: 10.09.2023).

Vural, M. (2021). Geçmişten Günümüze Verginin Tarihi: İlk Çağ Dönemi. <https://beeper.co/gecmisten-gunumuze-verginin-tarihi-ilkcag-donemi/amp/>, Erişim Tarihi: 25.01.2022.

Zengin, H. (2014). Vergi-Demokrasi İlişkisi Üzerine. Aykut Güleç (Edited by.), İçinde, *Demokrasinin Gelişmesinde Vergilendirmenin Rolü (169)*(ss.7-24), EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd. Şti

Zenginobuz, Ü., Adaman, F., Gökşen, F., Savcı, Ç. & Tokgöz, E. (2010). Vergi, Temsilîyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye’de Vatandaşların Algıları, *Açık Toplum Vakfı*, 3, 1-88.

Zheng, B., Gu, Y. & Xu, D. (2020). No Taxation Without Representation? An Empirical Examination of the Relationship Between Democratization and Tax Compliance. *Chinese Political Science Review*, 5(2), 200-221.

Ziari, R. & Rahemi, H. (2013). The Relationship Between Democracy and Revenue of Budget. *International Journal of Management Sciences and Business Research*, 2(7), 17-21.

Zubek, R. & Klüver, H. (2015). Legislative Pledges and Coalition Government. *Party Politics*, 21(4), 603-614.

Zürcher, E. J. (2000). *Modernleşen Türkiye’nin Tarihi*. Yasemin Saner Gönen (Çev.), İletişim Yayınları.

Wagner, A. (1890). *Finanzwissenschaft* (1th Edition). Leipzig C.F. Winter.

Weiner, J. M. & Ault, H. J. (1998). The OECD's Report on Harmful Tax Competition. *National Tax Journal*, 51(3), 601-608.

Welzel, C. (2007). Are Levels of Democracy Affected by Mass Attitudes? Testing Attainment and Sustainment Effect on Democracy. *International Political Science Review*, 28(4), 397-424.

Wicksell, K. (1958). A New Principle of Just Taxation. In R.A. Musgrave, A.T. Peacock (Edited by), *Classics in the Theory of Public Finance*. (pp. 72-118), Macmillan Press Ltd.

Wittman, D. (1983). Candidate Motivation: A Synthesis of Alternative Theories. *American Political Science Review*, 77(1), 142-157.

Wintrobe, R. (1990). The Tinpot and the Totalitarian: An Economic Theory of Dictatorship. *The American Political Science Review*, 84(3), 849-872.

World Bank. (1994). *Governance: The World Bank's Experience* (1th Edition). The World Bank Publication.

World Bank. (2024). World Development Indicators.
<https://databank.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD/1ff4a498/Popular-Indicators>, (Erişim Tarihi: 10.11.2024).



EK-1 Uluslararası Ampirik Literatür

Yazarlar	Zaman Aralığı	Ülke	Yöntem	Bağımlı Değişkenler	Bağımsız Değişkenler	Kontrol Değişkenler	Bulgular
Mueller ve Murrell (1986)	1970	-OECD (24 ülke) -OECD Dışı Ülkeler (10)	-2SLS	-Toplam Hükümet Harcamaları (GSYH%) -Toplam Vergi Gelirleri (GSYH%) -Devlet Nihai Tüketimi(GSYH%)	-Çıkar ve Baskı Grupları	-Kişi Başına GSYH -Nüfus (Milyon) -Etnik Ayrışma -Politik Ayrışma -Oy (Genel seçimlerde oy kullanan yetişkin nüfusun %'si) -Gelir dağılımının çarpıklığı -Politik Ayrışma -Hükümet Merkezileşmesi (merkezi hükümet düzeyinde toplanan vergi gelirlerinin yüzdesi)	Baskı gruplarının sayısının artmasının ve ortanca seçmenin gelirin yeniden dağıtılması taleplerinin bir sonucu olarak kamu sektörünün büyüdüğünü bulmuşlardır.
La Porta vd. (1999)	1990	152 Ülke	OLS	-Özel Sektöre Müdahale (En yüksek vergi oranı, İş Mevzuatı İndeksi, Mülkiyet Hakları İndeksi) -Etkinlik -Siyasi Özgürlük (demokrasi endeksi) -Kamu Malları Çıktısı -Kamu Sektörünün Büyüklüğü	-Kişi Başına GSYH (log) -Özgürlük -Etnikdilsel Ayrım -Sosyalist Yasal Köken -Fransız Yasal Kökeni -Alman Yasal Kökeni -İskandinav Yasal Kökeni -Protestan, Katolik Müslüman, diğer dinler		Yüksek düzeyde vergilendirmenin hükümet kalitesinin önemli bir belirleyicisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Boix (2001)	1950-1990	-OECD (22 ülke) Birleşmiş Milletler (40 ülke)	OLS	Genel Hükümet Gelirleri (%GSYH)	-Kişi Başına Reel GSYH (log) -Ticari Açıklık (ithalat+ihracat /GSYH) -Demokratik Rejim	-Tarım Sektörünün GSYH İçindeki Payı -Yaşlı nüfus bağımlılık oranı -Gini Katsayısı	Hem ekonomik gelişme hem de ticari açıklık, hükümetin büyüklüğünü olumlu yönde etkiler. Tarım sektörünün GSYİH içindeki yüzde bir puan azalması, kamu gelirinin GSYİH'nın 0,30 puan artması anlamına geliyor. Yaşlı nüfusun oranı, sırayla, hükümetlerin büyüklüğü üzerinde güçlü bir pozitif etkiye sahiptir. Buna göre, sürekli büyüyen bir ekonomide kamu sektörü de büyümektedir. Özellikle demokrasiler de gözlenen bu durumun nedeni ise gelirin yeniden dağıtımına yönelik seçmen davranışlarıdır.
Frey ve Feld (2002)	1970-1995	26 İsviçre Kantonu	Anket 2SLS	Vergi Ahlakı	-Doğrudan Demokrasi Endeksi (calculations for an index proposed by Frey and Stutzer (2000) on the basis of Stutzer (1999). -Marjinal Vergi Oranı (%) -Vergi İndeksleme (Dummy= Enflasyona endeksliyse 1 değilse 0)	-Nüfus (1000'de) -65 yaş üzeri nüfusun ankete katılım oranı (%) -Toplam İstihdamda Serbest mesleklerin Payı (%) -Tarım Sektöründe İstihdamın Pay (%) -Dummy (Fransızca ve İtalyanca konuşan kantonlar) -Kişi Başına Gelir (1000'de SFr)	Vergi kurumlarının mükelleflere saygılı davranması durumunda vergi ahlakı yükselmektedir. Aksi durumda ise vergi mükelleflerin in aktif olarak vergiden kaçınma eğilimi artmaktadır.

Cummi ngs vd.(200 5)	Botsv ana (1999) Güne y Afrik a (2000)	-Güney Afrika -Botsvana	-Anket Veri Analizi -Deney Verileri ile Tobit Tahmini	Vergi Uyumu	-Sosyo- Demografik Faktörler -Çalışma Durumu -Kültür -Yönetişim Göstergeleri (Yolsuzluğun Kontrolü, Hukukun Üstünlüğü, Mevzuat Kalitesi, Hükümet Etkinliği, Politik İstikrar, Söz Hakkı ve Hesap Verebilirlik) -ICRG göstergeleri -Gini Katsayısı -Ekonomik Özgürlükler İndeksi -Polity IV (Kurumsallaşm ış Demokrasi, Rejim İstikrarı		Sonuçlar siyasi kurumların kalitesinin vergi uyumu üzerinde gözlemlenebi lir bir etkisi olduğunu göstermekte dir.
Frey ve Torgler (2007)	1999- 2001	Doğu ve Batı Avrupa Ülkeleri (30 ülke)	2SLS	Vergi Ahlakı	-Algılanan Vergi Kaçakçılığı -Söz Hakkı ve Hesap Verebilirlik -Politik İstikrar -Yolsuzluğun Kontrolü -Mevzuat Kalitesi -Hukukun Üstünlüğü -Hükümetin Etkinliği	-Demografik Faktörler -Medeni Hal -Çalışma Durumu	Algılanan vergi kaçakçılığı ile vergi ahlakı arasında yüksek bir ilişki vardır. Ayrıca kurumsal kalite ile vergi ahlakı arasında güçlü bir pozitif ilişki tespit edilmiştir.

Bird vd. (2008)	1990-1999	- Gelişmekte Olan Ülkeler -Yüksek Gelirli Ülkeler	2SLS	-Vergi Gayreti (Vergi Gelirleri/GSYH) -Gelir Gayreti (Cari gelirler/GSYİH)	-Söz Hakkı/Hesap Verebilirlik	-Yolsuzluk -Kişi Başına GSYH -Nüfus Artış Hızı -Ticari Açıklık (İhracat+ithalat/GSYH) -Tarım/gsyh	Hükümetin hesap verebilirliğini, muhalefet edebilme imkânlarının ve yolsuzluğun vergi gayreti üzerinde istatistiksel olarak anlamlı olan pozitif bir etkiye sahiptir. Bu sonuçlardan hareketle yazarlar, vatandaşların taleplerinin karşılanmasının ve hükümetlerin topluma karşı sorumlu olmasının vergi gayretini, dolayısı ile vergi gelirlerini artıracığını ifade etmişlerdir.
Tonizzo (2008)	1960-2000	105 Ülke	Panel-OLS (Fixed-Effect)	-Merkezi Hükümet Gelirleri (GSYH%) -Merkezi Hükümet Harcamaları (GSYH %)	Sosyal Harcamalar -Politik Rekabet (Polity IV) -Yönetici Seçimi (Polity IV) -Polity 2 (Otokrasi, Demokrasi) - Yönetici Kısıtlamaları (Polity IV) -Hükümet Tüketimi (GSYH %)	-Kişi Başına GSYH -65 Yaş üstü nüfus -Beşeri Sermaye (yetişkin nüfusun ortalama eğitim yılı) -Rejim İstikrarı	Demokratik olarak güçlü olan ülkelerde, hükümet boyutunun o kadar düşük olduğunu yani vergi gelirlerinin düşük olduğunu tespit etmiştir. Demokratikleşmeyle beraber hükümetin vatandaşlar tarafından vergileme yetkisinin kısıtlanabildiğini tespit etmiştir.

Profeta vd. (2009)	1990-2005	-Asya -Latin Amerika -Avrupa Birliği	Country Fixed Effect	-Vergi Gelirleri/GSYH -Kişisel Gelir Vergisi -Doğrudan Vergiler -Dolaylı Vergiler -Kurumlar Vergisi -Emlak Vergisi -Ticaret Vergisi -Sosyal Güvenlik Katkıları	Demokrasi (Polity IV'den alınan POLİTY2) -Freedom House (sivil özgürlükler)	-Kişi Başına GSYH -İşçi Başına GSYH -Ticari Açıklık İndeksi -Merkezi Hükümet Borcu/GSYH -Tarım/GSYH -Kadın işgücüne katılım -Ortaokul kaydı -Yaşlı Nüfus	Sivil özgürlüklerin korunması doğrudan ve kişisel gelirlerini artırarak vergi gelirlerini artırmaktadır. Sivil özgürlükler ve demokrasinin ticaret vergileri, dolaylı vergiler, sosyal güvenlik payları ve kurumlar vergisi üzerinde anlamlı bir ilişkisi yoktur. Emlak vergileri ise daha az liberal ülkelerde daha yüksek düzeydedir.
Zengin obuz vd. (2010)	18 Haziran 2009-23 Temmuz 2009	Türkiye	Anket (Örneklem 2400)				Vergilendirmeye ve demokrasi arasında karşılıklı ilişkinin olduğunu ortaya koyan bulgulara ulaşılmıştır.

Chaudhry & Munir (2010)	1973-2009	Pakistan	Zaman Serisi OLS Regresyon	Vergi Yüğü	-Cari Fiyatlarla Kişi Başına Gelir -Tarım sekt/GSYH İmalat/GSYH -Hizmet Sektöre/GSYH -Ticari Açıklık -Dolar cinsinden rupi döviz kuru -M2 para arzı -Enflasyon Oranı -Dış Borç (Milyon Rupı) -İşçi Döviz Havaleleri -Yabancı Yardımlar -Okuryazarlık Oranı(%) -Toplam Nüfus içinde kent nüfusu oranı -Dummy değişken(Demokratikse 1 değilse 0)	Sonuçlar M2 para arzını, ticari açıklığı ve politik istikrarı artırmanın vergilendirmeye düzeyini artırma potansiyeli olduğunu göstermektedir.
Mutascu (2011)	2002-2008	Ekonomik gelişme düzeyi, sosyoekonomik sistemin biçimi, kültür ve siyasi rejimin türüne göre seçilmiş 51 Ülke	-OLS -GMM	Vergi Gelirleri (GSYH%)	Polity IV Kişi Başına GSYH	Güçlü bir demokratik veya otokratik rejimle vergi artışları arasında pozitif ilişki vardır.

Altunbaş & Thornton (2011)	Her ülke için farklı yıl aralığı	Gelişmiş ve Gelişmekte olan ülkeler	OLS	Hükümet Kalitesi	-Vergi Gelirleri/GSYİH -Kurumlar Vergisi/GSYİH -Kişisel Gelir Vergisi/GSYİH -Satış vergisi Sosyal Güvenlik Vergisi/GSYİH -Uluslararası Ticaret Vergisi/GSYİH	-Nüfustaki değişim -Kişi Başına GSYİH	Vergi gelirleri bürokratik kalitedeki ve hukukun üstünlüğünde ki gelişmelerle anlamlı ve pozitif ilişkilidir ancak yolsuzlukla anlamlı bir ilişkisi yoktur. Ayrıca kişisel gelir vergisi oranı, satış vergisi oranı ve sosyal güvenlik vergisi oranlarının etkisi anlamlı ve pozitifdir. Ancak kurumlar vergisi oranı, uluslararası ticaret vergisi oranının etkisi anlamsızdır.
Broms vd. (2012)	1980-2005	Sahra-altı Afrika	Yatay Kesit Regresyon Analizi (TSCS) Sağlamlık Testleri (Gecikmeli Bağımlı Değişken LDV-Prais-Winsten model)	-Dolaylı Vergiler/GSYİH -Gelir Vergisi/GSYİH -Kurumlar Vergisi/GSYİH -Kişisel Gelir Vergisi/GSYİH	- Freedom House ve Polity IV (Demokrasi)	-Kişi Başına GSYİH -GSYİH (artış %) -Katma Değer Vergisine Giriş (Dummy 0,1)	Sahra altı Afrika'daki demokrasi, vergi yükünün daha az yeniden dağılımına ve daha geriletici bir dağılımına yol açmıştır.
Dioda (2012)	1990-2009	-Latin Amerika - Karayipler	Panel Analizi(Random Effect Regression)	Vergi Gelirleri (GSYİH%)	-Kişi Başına GSYİH -Sivil Özgürlükler -Politik Haklar -Politik İstikrar (Polity IV)	-Okullaşma -Kadın İş gücü -Nüfus Artış Hızı -Nüfus Yoğunluğu -Kentleşme -Kayıt Dışı Ekonomi -65 Yaş üstü nüfus oranı -Açıklık (İthalat+İhracat/GSYİH) -Tarım sektörü (GSYİH%)	Sivil özgürlükler, kadın işgücüne katılım, nüfusun yaş bileşimi, siyasi istikrar derecesi, eğitim düzeyi, nüfus yoğunluğunun yanı sıra kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün vergi gelirleri üzerindeki etkisi istatistiksel olarak anlamlıdır.

Yi (2012)	1970-2000	-Gelişmiş Sanayi -MENA -Asya -Afrika -Latin Amerika - Komünizm Sonrası Üleker (171 Ülke)	Event History Analysis	Rejim (Politiy IV)	-Vergi Gelirleri/ Hükümet Harcamaları -Eşitsizlik (Gini Katsayısı)	-Kişi başı GSYH -Büyüme Oranı -Katolik ve Müslüman Kesim -İthalat+ İhracat/ GSYH -Rejim Değişikliği	Daha yüksek vergilendirmeye seviyeleri, demokrasinin hayatta kalması ve rejimin demokrasiye geçişi ile doğrusal olarak ilişkili değildir. Gelir eşitsizliği ile demokratikleşme olasılığı arasında da ters U şeklinde bir ilişki vardır ancak etkisi istatistiksel olarak anlamlı değildir. Ayrıca, daha yüksek gelir eşitsizliği seviyeleri, demokrasilerin demokrasi olarak kalma olasılığını azaltır.
Baskaran & Bigsten (2013)	1990-2005	31 Sahra Altı Afrika Ülkesi	GMM	Hükümet Kalitesi (-Yolsuzluk -Bürokratik Kalite -Demokratik Hesap Verebilirlik)	-Mali Kapasite (Vergi Gelirleri /GSYH, Vergi Gayreti)	-Kalkınma Yardımları (GSYH%) -Ekonomik Açıklık -Tarımın GSYH İçindeki Payı -İmalat İhracatı/Toplam Mal İhracatı -Kişi Başına GSYH -Petrol ve Doğal Kaynak Kira Gelirleri /GSYH	Sonuçlar, Sahra altı Afrika'da mali kapasitenin yolsuzluğu azalttığına ve demokrasiyi artırdığına dair tutarlı kanıtlar sunmaktadır.
Ziari & Rahemi (2013)	2006-2011	- Demokras i düzeyi yüksek ülkeler - Demokras i düzeyi orta ülkeler - Demokras i düzeyi düşük ülkeler	-Random Effect -Fixed Effect - Havuzlanmış F limer testi	Demokrasi Endeksi (EIU)	Vergi yükü Vergi dışı gelirler		Yüksek ve orta demokrasi seviyesindeki ülkelerde vergi gelirleri demokrasi üzerinde pozitif etkiye sahiptir. Ancak vergi hariç gelirler negatif etkiye sahiptir. Demokrasi düzeyi düşük ülkelerde vergi gelirleri demokrasi negatif etkiye sahiptir.

Ehrhat (2013)	1980-2016	56 Gelişmekte Olan Ülke	OLS Fixed Effect-GMM	Vergi Gelirleri (Doğrudan V./GSYH, Dolaylı V./GSYH)	Seçimler (Dummy=Seçim olan yıl 1 olmayan yıl 0)	-Kişi Başına GSYH (log) -Enflasyon (log) -14 yaş altı nüfus -İthalat (GSYH%) -Kentleşme	Seçimden hemen önceki dönemde hükümetler tarafından daha düşük dolaylı vergileri uygulanmaktadır. Seçim yıllarında dolaylı vergi gelirinin diğer yıllara göre daha düşük olduğu tahmin edilirken, doğrudan vergi geliri ile böyle bir ilişki yoktur.
Profeta vd. (2013)	1990-2005	-AB -Latin Amerika - Güneydoğu Asya	-OLS -GMM	-Vergi Gelirleri (GSYH%) -Kişisel Gelir Vergisi (GSYH%) -Kurumlar Vergisi (GSYH%) -Doğrudan Vergiler(GSYH%) -Dolaylı Vergiler(GSYH%) -Emlak Vergileri(GSYH%) -Ticaret Vergileri(GSYH%) -Sosyal Güvenlik(GSYH%) -Toplam Devlet Harcaması(GSYH%) -Genel kamu Hizmetleri(GSYH%) -Savunma Harcamaları(GSYH%) -Sağlık Harcamaları(GSYH%) -Eğitim Harcamaları(GSYH%) -Sosyal Koruma Harcaması(GSYH%) -Kamu Düzeni Harcamaları(GSYH%)	-Polity2 Index (Polity IV) -Sivil Özgürlükler (Freedom House)	-İşçi Başına GSYH -Ticari Açıklık İndeksi (ithalat+ihracat/GSYH) -Devlet Borcu/GSYH -Tarım/GSYH -Kadın İşgücüne Katılım Oranı -Yaşlı Nüfusun Toplam Nüfus içindeki payı	Dünyanın farklı bölgelerinde siyasi değişkenler ile vergi/harcama sisteminin tasarımı arasındaki bağlantının ya demokratik kurumların gücündeki bir artıştan ya da sivil özgürlüklerin korunmasındaki bir artıştan kaynaklanabileceğini göstermektedir. Diğer bir bulgu ise seçilen gelişmekte olan ülkelerde sivil özgürlüklerle vergi gelirleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Bird vd. (2014)	1990-1999	110 Gelişmekte e Olan Ülkeler ve Geçiş Ülkeleri	-2SLS	Vergi Gayreti (-Vergi Gelirleri/GSYH) -Cari Gelirler/GSYH	-Kişi Başına GSYH -ICRG Index -Quality of Governance Index -Vergi Ahlakı -Nüfus Artış Hızı -Dışa Açıklık (ithalat+ihracat /GSYH) -Gini Katsayısı -Tarım/GSYH -Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü	-Söz hakkı -Etnik yapı -Dil -Katolik -Siyasi istikrar -Enlem -Hukukun üstünlüğü -Yolsuzluğun kontrolü -Yönetim İndeksi	Sivil özgürlüklerin , siyasal hakların, siyasi istikrarın ve hukukun üstünlüğünün vergi gelirlerini pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca söz hakkı ve hesap verme sorumluluğun daki bir gelişme, daha yüksek bir vergi çabasına yol açacaktır.
Baskaran (2014)	1981-2008	122 Ülke	2SLS	Polity IV	Genel Hükümet Gelirleri/GSYİH	-Kişi Başına GSYİH -Açıklık -Tarım -Nüfus -Genç nüfus bağımlılığı -Yaşlı nüfus bağımlılığı -IMF Kriz Programı var(dummy) -IMF Kriz Programı Yok(dummy)	Gelirlerin demokrasi üzerinde ortalama olarak hafif bir olumlu etkisi vardır.
Castro & Camarillo (2014)	2001-2011	OECD (34 ülke)	Panel Analizi (OLS, Fixed Effect, GMM)	Vergi Gelirleri (GSYH%)	-Kişi Başına GSYH -Ticaret Hacmi/GSYH -Doğrudan Yabancı Yatırım/Gayri safi sabit sermaye -Tarım/GSYH -Sanayi/GSYH -Sivil Özgürlükler -Politik Haklar -Yaşam Beklentisi -Bebek Ölüm Oranları -Eğitim Düzeyi		Sonuçlar, kişi başına düşen GSYH, sanayi sektörü ve sivil özgürlüklerin bağımlı değişken üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu, tarım sektörü ve gayri safi sabit sermaye oluşumunda doğrudan yabancı yatırımın payının ise olumsuz bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Gür (2014)	1816-1913	Batı ve Doğu Avrupa, Kuzey ve Sahra Altı Afrika, Orta Doğu ve Orta Asya, Britanya Hint İmparatorluğu, Doğu ve Güneydoğu Asya ve Okyanusya, Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada, Karayipler ve Güney Amerika	-2SLS	Polity IV (Demokrasi)	-Vergi Gelirleri (GSYH%) -Petrol ve Gaz Gelirleri	-Modern dönem Öncesi Savaş Kayıpları -Kişi Başına GSYH -Müslüman Nüfus -Etnik yapı -Enlem	Vergilendirmeye demokrasi üzerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahiptir. Daha yüksek vergilendirmeye demokratikleşmeye yol açar.
Acemoğlu vd. (2015)	1960-2010	184 Ülke	-GMM	-Log(Vergi Gelirleri/GSYH) -Gini Katsayısı -Toplam Devlet Gelirleri(GSYH %) -Tarım Dışı Nüfusun Payı -Ortaokul kayıtları	Demokrasi (Freedom House, Polity IV)	-Kişi Başına GSYH -Eğitim -Dış Savaşlar -Sosyal Huzursuzluk	- Demokratikleşmenin gerçekten de devletin vergilendirmesini ve vergi geliri/GSYH oranını artırmaktadır. - Demokrasinin eşitsizliği azalttığına dair sağlam bir kanıt bulunamamıştır - Ayrıca demokrasi GSYH, tarım dışı nüfusun payını ve ortaokul kayıtlarını artırmaktadır.

Kato & Tanaka (2016)	1960-2007	160 ülke	Entropi Dengeleme Yöntemi	Polity IV (Demokrasi)	-Katma Değer Vergisi (GSYH%) -Ln(KDV Kümülatif Etkisi) -KDV'ye giriş(KDV uygulanan yıllara 1, uygulanmayan yıllara 0)	-Kaynak Bolluğu (Bir ülkenin petrol ve doğal gaz üretiminin yıllık değerinin nüfusa bölümünün logaritması) -Sermaye Hissesi -Büyüme -Ln (Kişi Başına GSYH) -Ticari Açıklık -Ln (Otokraside Yıllar) hedef ülkenin başkentine -Yönetim Yayılma Etkisi (1.000 km mesafedeki komşu ülkelerin ortalama yönetim puanları) -Müslüman nüfus (zamana göre değişim %)	Katma değer vergisinin demokrasi üzerinde pozitif etkisi vardır.
Balamsias (2017)	1993-2012	74 ülke	-2SLS	Doğrudan Vergiler/ Dolaylı Vergiler=Vergi Oranı	Polity IV Freedom House	-Kişi Başına GSYH Açıklık(İhracat+İthalat/GSYH) -Kamu Harcamaları - Yatırımlar(GSYH%) -Nüfus(65 Yaş üstü %) -Eğitim(Yüksek Öğretime kayıtlı olanlar nüfusun %)	Demokrasinin doğrudan vergiler ve vergi oranı üzerinde pozitif bir etkisi vardır.
Seelkopf & Lierse (2017)	1820-2014	-91 Ülke	Probit Model	-Doğrudan Vergiler (Kişisel Gelir Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi) -Dolaylı Vergiler (Katma Değer Vergisi, Genel Satış Vergisi) (Bir ülkede bu vergilerden biri yoksa 0 varsa 1 ikili seçim değişkeni kullanılarak bağımlı değişken oluşturulmuştur.)	Polity 2	-Kişi Başına GSYH -Savaş Sayısı -Sosyal Güvenlik Programları Sayısı -Bölgesel Yayılma Süreçleri	Rejim tipi vergilendirmeyi etkilememektedir. Ancak demokrasilerin, otokratik yöneticilere göre doğrudan yeniden dağıtıcı vergi biçimlerini benimseme olasılığının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Anderson (2018)	1800- 2012	-31 Ülke	- ECM(Dyn amic Eror Correction Model)	-Gelir Vergisi -Emlak vergilere -KDV ve ÖTV	-Demokrasi -Kentleşme -Vergi/GSYİH -Kişi Başına GSYİH	-Devletlerarası Savaş -Alternatif Demokrasi Ölçümü	Ampirik sonuçlar demokrasinin kırsal ülkelerde emlak vergilerini azalttığını, ancak bunun yerine daha kentleşmiş eyaletlerde gelir vergilerini artırdığını ve ÖTV ve tüketim vergilerini azalttığını göstermekte dir.
----------------------------	---------------	----------	---	--	---	---	---

Çevik (2018)	2011- 2016	135 Ülke	-Betimsel İstatistik -ANOVA Analizi	-Toplam Hükümet Gelirleri(GSY H%) -Toplam Vergi Gelirleri(GSY H%) -Vergi dışı Gelirler (toplam hükümet gelirlerinin %) -Doğal Kaynak Rantları (GSYH%) -Toplam Gelir Vergileri -Bireysel Gelir Vergileri -Kurumlar Vergisi -Emlak Vergileri -Mal ve Hizmet Vergileri -Ticaret Vergileri -Sosyal Katkılar (Glr%)	EIU Democracy Index (Rejim Türleri)		-Vergi gelirleri ile demokrasi arasında ilişki vardır ancak toplam kamu gelirleri ile yoktur. -Kamu gelirlerinin bileşimi ülkelerin demokrasi düzeyiyle bağlantılıdır. -Vergi dışı gelirlere ve doğal kaynak rantlarına bağlı olan ülkelerin daha az demokratik olma olasılığı yüksektir. Vergi türleri arasında kişisel gelir vergisi gibi geniş ve görünür vergiler demokrasi düzeyi ile yüksek oranda ilişkilidir. Kurumlar vergisi gibi az sayıda kişi tarafından ödenen vergiler ve çok sayıda vatandaş tarafından ödense dahi tüketim vergisi gibi görünmeyen vergiler ülkelerin demokrasi düzeyi ile ilgili değildir.
Connor vd. (2018)	1974- 2012	127 Ülke -MENA - LAC(Latin Amerika Caribbean) -The rest of the World (Row)	-Cross- Sectional y Error Correction -Fixed Effects	Poliitik haklar Sivil özgürlükler Polity Polcon indeksi	Petrol ve gaz gelirleri		Uzun dönemde petrol bolluğunun demokrasi ölçümleri olan polity, sivil özgürlükler veya politik haklar üzerinde herhangi bir etkisi yoktur.

Dom (2018)	1980-2015	Sahra-altı 49 Afrika Ülkesi	-Fixed Effect -OLS -2SLS	Hesap Verilebilirlik	-Vergi Gelirleri (Sosyal Katkılar Hariç GSYH%) -Vergi Dışı Gelirler (Hibeler Hariç GSYH%) -Doğrudan Vergiler -Dolaylı Vergiler -Mal ve Hizmet Vergisi Geliri (GSYH%) -Ticaret Vergi geliri(GSYH%))	-Ticaret Hacmi(GSYH%) -Döviz kuru -Ekonomik Büyüme(Kişi Başına GSYH) -Kent Nüfusu(Toplam Nüfusun %) -Eğitim(15 yaşından büyük vatandaşlar arasında ortalama eğitim yılı.) -Doğal Kaynak Kiraları(GSYH%)	Hem doğrudan hem de dolaylı vergilerin hesap verebilirlik üzerindeki etkisi pozitiftir. Ancak KDV dâhil mal ve hizmet vergisinin bir etkisi bulunamamıştır. Ticaret vergisi gelirlerinin etkisi anlamlıdır. Vergi dışı gelirlerin etkisi ise negatiftir.
Prichard vd. (2018)	1990-2012	188 Ülke	GMM	Polity 2	-Vergi Gelirleri/GSYİH -Vergi Dışı Gelirler		Vergi gelirleri demokrasi düzeyini pozitif etkilerken vergi dışı gelirlerin etkisi negatiftir.
Rodriguez (2018)	1976-2015	138 Ülke	-GMM Model, -Panel Corrected Standard Errors	-Vergi gelirleri (GSYH%) -Gelir, Kar ve sermaye kazançlarındaki elde edilen vergi geliri(1) -Mal ve hizmetlerden elde edilen vergi geliri(2) -Vergi gelişiminin göstergesi(1 ile 2 arasındaki fark)	Log GSYH Enflasyon Tarımın payı(GSYH%) Uluslararası Ticaret Toplam Borç Servisi Yardımların payı Doğal kaynak gelirleri Eğitim Kent nüfusu Yoğunluk(km2 düşen insan sayısı) 65 yaş üstü nüfus Kadın işgücü Hükümet kalitesi Politik istikrar	Hükümet kalitesi ve demokrasi vergi yükünü, doğrudan ve dolaylı vergileri teşvik etmektedir.	

Özcan & Özmen (2019)	2002-2014	28 OECD Ülkesi	Panel Causality Test	Vergi Yüğü	-Söz hakkı ve hesap verilebilirlik -İfade Özgürlüğü		Demokrasini n genellikle vergi gelirlerini artırmada etkisiz olduğu tespit edilmiştir. Ancak bireysel etkiler dikkate alındığında demokrasinin vergi gelirleri üzerindeki etkisinin ülkelerin demokratik gelişmişlik düzeylerine göre olumlu veya olumsuz yönde değiştiği sonucuna varılmıştır.
Lami & Imami (2019)	1995-2012	25 OECD Ülkesi (Gelişmiş Demokras i Ülkeler)	GMM	Katma Değer Vergisi Gelir Oranı	Seçimler (Dummy)		Seçimlerden önce KDV gelir performansı önemli ölçüde kötüleşmektedir.
Liu & Mikesel l (2019)	1997-2013	Amerikan Eyaletleri	GMM	-Vergi yükü Vergi karmaşası -Kurumlar vergisi payı - Satış/dolaylı/a zalan vergi	Yolsuzluk(çalı şan) Yolsuzluk(nüf us) Rekabet Gayri safi devlet geliri Tarım % Eğitim % İmalat% Kısa vadeli kredi% Veto Nüfus büyüme hızı 18-67-4 yaş nüfus Nüfusun doğal logaritması Kentleşme Seçim Parti		Kamu yolsuzluğunu n yüksek olduğu eyaletlerde daha karmaşık vergi sistemi, daha yüksek vergi yükü, daha çok dolaylı vergilere bel bağlandığı tespit edilmiştir.
Zheng vd. (2020)	1981-2016	89 ülke	OLS Regresyon Modeli	-Vergi Uyum İndeksi -Doğrudan Vergilerin Payı (GSYH%)	-Polity IV -Kişi Başına GSYH -Gini Katsayısı -Doğrudan Yabancı Yatırım -Vergi Uyum		Demokrasi vergi uyumunu pozitif etkilemektedir.

Ameda nou (2021)	1990-2017	Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği 8 Ülkesi	2SLS	Vergi Tahsilatı	Polity IV (Polity 2 otokrasi/demokrasi))	-Kişi Başına GSYH -Ticari Açıklık -Nüfus -İşgücüne Katılım Oranı -Tarımın Payı -Yardım Yoğunluğu -Politik Şiddet -İç Çatışma -Fiziksel Sermaye	Vergi tahsilatı daha iyi ekonomik ve demokratik kurumlara yol açmaktadır. Kurumlar, siyasi rejimler ve demokrasi, vergi tahsilatını önemli ölçüde artırırken, otokrasi azaltır.
Ilaboya vd. (2021)	1980-2017	OECD-Nijerya	-Zaman Serisi Analizi -Granger Causality Test	Demokratikleşme (İkili Demokrasi Ölçüsü, Demokratik temsile sahip olan (1), askeri yönetim gibi demokratik olmayan temsil (0))	-Vergi Gelirleri (GSYH%) -Dolaylı Vergiler(Vergi gelirleri içindeki payı%)	-Nüfus artış hızı -Açıklık (İthalat ile ihracatın toplamının ortalaması) -Yolsuzluk Algı Endeksi	Vergi gelirleri/GSH Y ile demokratikleşme arasında hafif derecede pozitif bir ilişki vardır. Dolaylı vergilendirmeye ve demokratikleşme düzeyi arasında negatif ilişki vardır. Demokrasi modeli ile yolsuzluk arasında pozitif ilişki vardır.
Broms (2021)	1979-2018	İsveç Belediyeleri	Panel Fixed Effect	Belediye düzeyinde katılım	Yerel vergi oranı -Sosyal ekonomik ve seçimle ilgili değişkenler		Yerel vergi oranındaki artışların belediye düzeyindeki katılımıda küçük ama fark edilir artışa bağlı olduğunu göstermektedir. Vergi oranı %1 artarsa katılım %7 artar.

Tabar & Karaş (2021)	2010-2019	37 OECD Ülkesi	Panel Regresyon	Demokrasi İndeksi (EIU)	-Vergi Yüktü -Dolaylı Vergiler -Dolaysız Vergiler		Vergi yükünün demokrasi üzerindeki etkisi pozitif ve anlamlı, dolaylı vergilerin demokrasi üzerindeki etkisi istatistiksel olarak anlamlı fakat negatiftir, dolaysız vergilerin etkisi ise anlamlı ve pozitifdir.
Ha vd. (2022)	2000-2016	Güneydoğu Asya Ülkeleri	- Havuzlanmış OLS -FE Model -RE Model -Driscall-Kraay -GMM	Vergi Gelirleri (GSYİH%)	-Kişi Başına GSYH -Büyüme Hızı -Ticari açıklık -Doğrudan Yabancı Yatırım (GSYH%) -Tarımda katma değer oranı % -İmalatın katma değer oranı % -Politik haklar indeksi -Sivil özgürlükler indeksi -Eğitime yapılan kamu harcamaları (GSYH%) -Nüfusun ortalama yaşam beklentisi -1000 canlı doğumda ölüm sayısı -Dış kamu borcu (GSYH%) -Enflasyon (TÜFE%) -Resmi kalkınma yardımları (GSYH%)		Sivil özgürlükler hem dinamik hem statik modelde istatistiksel olarak anlamsızdır ve vergi gelirlerini etkilememektedir. Politik haklar ile vergi gelirleri arasında eş bütünleşme bulunmamaktadır.

Li & Khalid (2023)	1995-2020	-Avrupa Birliği üyesi ülkeler -OECD üyesi ülkeler	Fixed Effects Model	Kişi Başına GSYİH Büyüme Oranı	-V-Dem Demokrasi Endeksi -Mali Kapasite (gelir vergisi/vergi gelirleri)		Araştırma sonuçları mali kapasitenin, demokrasinin ekonomik büyüme üzerindeki olumlu etkisini artırdığını göstermektedir.
Dom vd. (2023)	1980-2019	47 Akrika Ülkesi	-Fixed Effect -OLS	Dikey Hesap Verebilirlik Endeksi (V-Dem'den alınmış)	-Vergi Gelirleri (GSYH%) -Vergi Dışı Gelirler (GSYH%) -Doğrudan Vergiler -Dolaylı Vergiler -Mal ve Hizmet Vergisi Geliri (GSYH%) -Ticaret Vergi geliri(GSYH%)	-Ticaret Hacmi(GSYH%) -Döviz Kuru Baskı Endeksi -Ekonomik Büyüme(Kişi Başına GSYH) -Kent Nüfusu(Toplam Nüfusun %) -Doğal Kaynak Kiralan(GSYH%)	Hem doğrudan hem de dolaylı vergilerin hesap verebilirlik üzerindeki etkisi pozitifdir. Ancak KDV dâhil mal ve hizmet vergisinin ve ticaret vergisi gelirlerinin bir etkisi bulunamamıştır. Vergi dışı gelirlerin etkisi ise negatiftir.

Nadirov & Dehning (2023)	2017-2022	47 ülkeden oluşan örneklem	Ordered Probit Model (Sıralı Probit Modeli)	Vergilemede Dağılım Adaleti	Katılımcıların verdiği cevaplar kodlanarak oluşturulmuş. silahlı kuvvetlere, polise, üniversitelere, mahkemelere, hükümete, parlamentoya, kamu hizmetine ve seçimlere olan güvenlerini dile getirdiler.	-Demografik değişkenler (eğitim, yaş, cinsiyet) -Kişisel Gelir -Demokrasinin Önemi -Mutluluk Düzeyi -Hükümet Sorumluluğu	Bu çalışma, eğer vergi mükellefleri polis ve üniversiteler gibi ayrıcalıklı kuruluşları desteklerse, zenginlerin yoksulları desteklemek için vergilendirildiği dağıtımcı adaleti destekleme olasılıkları daha düşüktü. Öte yandan, eğer vergi mükellefleri silahlı kuvvetler, mahkemeler, kamu hizmeti ve seçimler gibi eşitlikçi kuruluşları destekliyorsa, fakirleri desteklemek için zenginlerden vergi alınması gerektiğine inanma olasılıkları daha yüksektir. Vergi mükelleflerinin dağıtım adaletine yönelik duyguları ile adil kuruluşlara olan güvenleri arasında da uyum vardır.
-------------------------------------	-----------	----------------------------	---	-----------------------------	---	--	--

EK-2 Yerel Ampirik Literatür

Yazarlar	Zaman Aralığı	Ülke	Yöntem	Bağımlı Değişkenler	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Zenginobuz vd. (2010)	18 Haziran 2009-23 Temmuz 2009	Türkiye	Anket (Örneklem 2400)			Vergilendirme ve demokrasi arasında karşılıklı ilişkinin olduğunu ortaya koyan bulgulara ulaşılmıştır.
Kılıçer vd. (2016)	2015	-OECD -Türkiye	-Karşılaştırmalı Analiz -Korelasyon Analizi	Demokrasi Endeksi (yolsuzluk algılama endeksi, açık bütçe endeksi, ifade özgürlüğü ve hesap verilebilirlik endeksi, hukukun üstünlüğü endeksi ve yolsuzluğun kontrolü endeksleri)	Beyannameli Mükellef/Seçmenin Sayısı	Demokrasi göstergelerinin tamamının, beyanname veren mükellef sayısının seçmen sayısına oranı arttıkça daha yüksek değere ulaştığını belirlemişlerdir. Ayrıca demokrasi değerleri ile dolaysız vergiler (beyannameli mükellefler) arasında pozitif bir ilişki tespit edilirken beyannameli mükellef sayısındaki artışın demokrasi skorlarını arttırdığını belirlenmiştir.

Şahin & Hatırlı (2016)	2010 Temmuz	Türkiye (Trabzon, Giresun, Gümüşhane)	-Anket (Örneklem 386 Mükellef) -Logit Modeli	Vergi Ahlakı	-Gelir idaresinin mükellefe yönelik olarak uyguladığı vergi denetimleri -Gelir idaresince mükellefe uygulanan vergi cezaları - Mükellefin kamu otoritesine olan güven düzeyi -Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi mükellefin halen uygulanmakta olan vergi oranıyla ilgili algısı -Mükellefin ülkedeki vergi adaletiyle ilgili algısı -Mükellefin demokratik ile vergi ahlakı arasında kurduğu ilişki -Mükellefin vergi mevzuatının karmaşıklığı ile ilgili algısı - Mükellefin vergilerin israf edilip edilmediğine ilişkin algısı -İşletmenin yıllık net gelir düzeyi -İşletmenin personel sayısı -İşletmenin şahıs işletmesi olup olmadığı - Mükellefin almış olduğu eğitimin süresi	Vergi denetimleri, kamuya güven algısı, vergi adaleti algısı ve demokrasi algısı değişkenleri ile vergi ahlakı arasında aynı yönlü (pozitif) bir ilişki tespit edilmiştir. Buna karşın, vergi cezaları, vergi oranının yüksek olduğuna yönelik algı, vergi mevzuatının karmaşıklığı algısı, vergilerin israf edildiği algısı ve eğitim düzeyiyle vergi ahlakı arasında ise ters yönlü (negatif) bir ilişki bulunmuştur.
Türedi & Topal (2016)	2006-2012	60 Gelişmekte Olan Ülke	Panel Nedensellik Analizi	Vergilendirme Düzeyi (Vergi Gelirleri/GSYH) -Demokrasi (Polity IV-EIU-Sivil Özgürlükler-Siyasal Haklar)	Vergilendirme Düzeyi (Vergi Gelirleri/GSYH)- Demokrasi (Polity IV-EIU)	Gelişmekte olan ülkelerde vergilendirme düzeyi ile demokrasi arasında istatistiksel olarak anlamlı olan çift yönlü bir nedensellik ilişkisi olduğu belirlenmiştir.

Özmen (2016)	1996-2013	BRIC-T(Brezilya, Rusya, Çin, Hindistan ve Türkiye.)	Panel Eş Bütünleşme Analizi (DOLS-FMOLS)	Vergi Gelirleri (Kurunlar Vergi Gelirler/GSYH-Kişi Başına GSYH)	-Tarımsal Katma Değer/GSYH -Ticari Serbestleşme -Fiyatlar Genel Düzeyi -Yolsuzluktan Kaçınma İndeksi -Kamu Harcamaları -İşsizlik Oranları -Politik İstikrar -Ekonomik Özgürlükler	Bulgular ekonomik ve mali, sosyal ve siyasi değişkenlerin toplam vergi gelirleri üzerinde önemli ölçüde belirleyici role sahip olduğunu göstermektedir.
Tekin vd. (2018)	2002	-AB -OECD -G20	-Çoklu Regresyon Modeli	-Vergi Kaçakçılığı -Sosyal Refah	-Ekonomik Özgürlük -Kanun ve Düzen (Politik Risk Hizmetleri Uluslararası Risk Rehberi) -Şiddetin Yokluğu (Politik Risk Hizmetleri Uluslararası Risk Rehberi) -Kişi Başına GSYH	Tüm ülkelerde ekonomik özgürlükler vergi kaçakçılığını azaltmaktadır. Ekonomik özgürlük seviyesinin yükselmesi sosyal refah düzeyinin yükselmesine neden olmaktadır.
Aybarç vd. (2020)		Manisa Celal Bayar Üniversitesi Akademik Personeli	-Anket -Faktör Analizi -Sıralı Logit Model	Bireylerin Ödedikleri Aylık Vergi Miktarı	Cinsiyet, yaş, mezuniyet, unvan, görev birimi, hizmet yılı, elde edilen aylık gelir, vergi yükünün adil dağılımına ilişkin yargı, vergi ahlakı, faktör analizi sonucu elde edilen kamu hizmeti memnuniyeti, vergi bilinci ve saydamlık, vergi politikası memnuniyeti, vergi yükü, vergi ve demokrasi faktörleri ve vergisel gelişmelerin takip türüdür.	Vergilendirme ve demokrasi arasında bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.
Demirkılıç vd. (2023)	2010-2020	AB'ye üye ve aday 33 ülke	Toda- Yamamoto (1995) testine dayanan Emirmahmutoğlu-Köse (2011) panel nedensellik test	-Model 1'de Demokrasi Endeksi -Model 2'de Vergilelendirme Düzeyi	-Model 1'de Vergilendirme Düzeyi -Model 2'de Demokrasi Endeksi	Sonuçlar vergi gelirleri ile demokrasi düzeyi arasındaki ilişkisinin ülkeler arasında farklılaştığını göstermiştir. Türkiye'de vergi ile demokrasi arasında bir ilişki bulunamamıştır.

Onder & Dökmen (2023)	2003-2019	128 Gelişmiş ve Gelişmekte olan ülke	Sistem-GMM Modeli	Vergilendirme Düzeyi (Vergi Gelirleri/GSYİH)	V-Dem Demokrasi Endeksi (5 farklı demokrasi endeksi) *Kontrol Değişkenler -Enflasyon -Kentsel Nüfus Artış Yüzdesi -Kişi Başına GSYİH'nin Büyümesi	Demokrasi ve vergi gelirleri arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.
Serin vd. (2024)	2000-2018	-41 Yükselen ve Gelişmekte olan Ülke	Sistem-GMM Modeli	Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH	-Demokrasi (Birleştirilmiş Siyaset Puanı) -GSYİH (Yıllık Büyüme Hızı) -Yönetim Kalitesi -Kent Nüfusu (Toplam Nüfusun %'si)	Ampirik bulgular geliştirmekte ve yükselen ekonomilerde demokratileşme düzeyinin ve kent nüfusunundaki artışın vergi hasılatı üzerinde iyileştirici bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.