

VERGİ YÜKÜ PERSPEKTİFİNDEN VERGİ UYUMU: 81 İL BAZINDA AMPİRİK BİR DEĞERLENDİRME

TAX COMPLIANCE FROM THE BURDEN OF TAX LOAD PERSPECTIVE: AN EMPIRIC ASSESSMENT IN 81 PROVINCES



Esra DOĞAN*



Gökhan SARIÇİMEN**

ÖZ

Mükelleflerin vergi uyum düzeyleri demografik, ekonomik, idari, siyasi, psikolojik ve ahlaki faktörler tarafından etkilenmektedir. Bu doğrultuda, vergi uyumunu etkileyen faktörler ile ilişkili olan vergi yükü kavramının da vergi uyumu üzerinde etkili olduğu düşünülmektedir. Bu çalışma kapsamında, vergi yükü ile vergi uyum düzeyi arasındaki ilişki değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme ile 81 il bazında vergi yükü ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin mekânsal bağlamda karşılaştırmalı olarak ortaya koyulması amaçlanmaktadır. Elde edilen bulgulara göre vergi uyumunun göstergesi olarak kabul edilen tahsilat tahakkuk oranı ve vergi yükü dağılımlarının paralel olmadığı görülmektedir. Vergi yükünün yüksek (düşük) olduğu yerlerde tahsilat tahakkuk oranının da yüksek (düşük) olması genel bir beklenti olsa da, bu beklenti 81 ilin 45'inde

ABSTRACT

Tax compliance levels of taxpayers are affected by demographic, economic, administrative, political, psychological and moral factors. Accordingly, the concept of tax burden, which is related to the factors affecting tax compliance, is thought to have an effect on tax compliance. In this study, the relationship between tax burden and tax compliance level is evaluated. This assessment aims to show the relationship between tax burden and tax compliance on the basis of 81 provinces in a comparative spatial context. According to the results obtained, the collection accrual rate and tax burden distributions, which are considered indicators of tax compliance, are not parallel. Although it is a general expectation that the collection accrual rate is high (low) in places where the tax burden is high (low), this

* Arş. Gör. Dr., Maliye Bölümü, İİBF, Eskişehir Osmangazi Üni., edogan@ogu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-9886-4186.

** Arş. Gör., Maliye Bölümü, İİBF, Eskişehir Osmangazi Üni., gsaricimen@ogu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-2984-2992.

Doğan, E., Sarıçimen, G. (Ocak 2021). Vergi Yükü Perspektifinden Vergi Uyumunu: 81 İl Bazında Ampirik Bir Değerlendirme, *Vergi Raporu*, 256, (133-154).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 13.11.2020 / *M.K.T.*: 25.12.2020

karşılınıırken, 36'sında karşılanmamaktadır. Bu bulgular neticesinde vergi uyumuna yönelik politikalarda, vergi yükü dağılımlarının göz önüne alınması ve vergi harcamalarına yönelik politikalarda ise ülke geneli ya da bölgesel nitelikli uygulamalar yerine il bazlı farklılaşmalara imkan veren spesifik uygulamaların belirlenmesi önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyum, Vergi Yü-
kü, Mekansal Otokorelasyon.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H71, C46

GİRİŞ

Vergi uyumu, OECD tarafından “*mükelleflerin gelirini beyan etmesi, beyanname vermesi, vergi borcunu zamanında ödemesi gibi mükelleflerin tabi oldukları vergi kanunlarına uyum gösterme (ya da göstermeme) derecesi*” olarak tanımlanmaktadır. Mükelleflerin vergiye yönelik sorumluluk ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesi halinin karşılığı olan vergi uyumu, vergi mevzuatının yasama, yürütme ve yargı aşamaları ile ilişkili olması açısından hukuki bir terim; vergi sisteminin etkinliğinin ölçü birimi niteliğinde kullanılması dolayısıyla da teorik bir terimdir.

Vergilendirme sürecinin yürütme aşamasında öne çıkan vergi uyumu teriminde vergi ile mükellef arasındaki ilişki, mükellef tepkisi bağlamında kurulmaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin vergiye yönelik tepkileri vergi uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Literatürde yer alan bilimsel çalışmalarda vergi uyumunu birçok faktörün etkilediği görülmektedir. Bunlar demografik¹, ekonomik², idari³, siyasi, psikolojik ve ahlaki faktörler ola-

expectation is met in 45 of 81 provinces, while it is not met in 36 of them. As a result of these findings, it is recommended to take into account the distribution of tax burden in tax compliance policies, and to determine specific practices that allow province-based differentiation instead of country-wide or regional practices in policies for tax expenditures.

Keywords: Tax Compliance, Tax Burden, Spatial Autocorrelation.

JEL Classification Codes: H20, H71, C46

rak sınıflandırılmaktadır⁴. Bu sayılan faktörlerin çoğu ile doğrudan ilişkili olan ve dolayısıyla farklı faktörlerin etkisini içermesi yönüyle vergi uyumu üzerinde kapsamlı bir etki oluşturan bir diğer faktör ise vergi yüküdür. Vergi yükü, OECD tarafından, “*bir ülkede belirli bir vergilendirme dönemindeki toplam vergi ödemelerinin ilgili yılın gayrisafi milli hâsılasına oranı*” olarak tanımlanmaktadır. Vergi uyumu gibi teorik bir terim olan vergi yükü, ödenen vergi ile mükellef geliri arasındaki ilişkinin ölçü birimi niteliğindedir.

“Vergi uyum düzeyi ne kadardır?” sorusu vergiye uyum düzeyinin belirlenmesinde ölçü biriminin ne olacağı ve nasıl hesaplanacağı sorunsalı niteliğindedir. Bu bağlamda, vergi uyumunun tanımından hareketle; idarece tahakkuku öngörülen vergi miktarı ile mükelleflerden tahsil edilen vergi miktarı arasındaki ilişki vergi uyum düzeyinin bir göstergesi olarak düşünülebilir. Şöyle ki, tahakkuk eden vergi miktarı vergiye uyum düzeyinin en üst noktasını oluştururken, tahsil edilen vergiler ise vergiye uyumun ger-

¹ James ANDERONİ et alia. “Tax Compliance”. Journal of Economic Literature 36. 1998. p. 840-841.

² Burak SARI ve Ufuk GENÇEL. “Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyum ve Vergi Bilinci: Malatya Merkez İlçe Örneği”. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi 8. Sayı 1. 2016. s. 1-17

³ Volkan YURDADOĞ ve diğerleri. “Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış”. Yönetim ve Ekonomi 23. Sayı 3. 2016. s. 809-812.

⁴ Larissa BATRANCEA et alia. “Understanding The Determinants of Tax Compliance Behavior as a Prerequisite For Increasing Public Levies”. The USV Annals of Economics and Public Administration 12. No. 15. 2012. p. 202-205.

çıkışma düzeyine karşılık gelmektedir. Böylece mükelleflerden tahsil edilen vergi miktarının, idarece tahakkuk ettirilen vergi miktarı içerisindeki payı vergiye uyum düzeyinin ölçülmesine esas oluşturmaktadır. Bununla birlikte, vergiye uyum düzeyini belirleyen faktörlerden birisi olan vergi kayıp ve kaçaklarının varlığı, tahakkuk miktarı öngörülemez vergilerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ancak vergilendirmede kayıt dışı kalan alanlar için kesin bilginin bulunmaması nedeniyle, bu çalışmada, Tekin vd. (2013)⁵ benzer şekilde, vergi tahsilat ve tahakkuk oranı vergiye uyum düzeyinin belirlenmesinde ölçü birimi olarak kullanılmaktadır.

Bu çalışma kapsamında, vergi uyumu üzerinde etkili olan faktörlerin birçoğunu içeren vergi yükü ile vergi uyum düzeyi arasındaki ilişkiye yönelik bir değerlendirme yapılmaktadır. Bu değerlendirme ile genel nitelikli bir ilişkinin ortaya koyulması yerine, 81 il bazında vergi yükü ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin mekânsal bağlamda karşılaştırmalı olarak ortaya koyulması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda ilk bölümde teorik ve kavramsal çerçeve, ikinci bölümde

ilgili literatür son olarak ise ampirik değerlendirme ile vergi yükü perspektifinden vergi uyumuna ilişkin politika önerisi sunulmasına imkân verecek bir kapsam oluşturulmuştur.

1- TEORİK ve KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Vergi uyumu sorunsalı esasında verginin kendisi kadar eskiye dayanan bir konudur⁶. Vergi uyumu her ne kadar eski bir sorunsal olsa da konu ile ilgili bilimsel çalışmalar 20. yüzyılın başına kadar uzanmaktadır. Tarihsel sürece baktığımızda, 1940'larda yapılan çalışmalar⁷, vergi uyumundan ziyade vergi uyum maliyetleri⁸ üzerinedir. Bu çalışmalarda genel odaklanılan noktanın uyum maliyetlerinin tespiti olduğu görülmektedir⁹. 1950 ve 1960'larda ise vergi uyum maliyetleri çalışmalarına ile birlikte vergi uyumuna yönelik çalışmalar da artmıştır. Bu çalışmaları öne çıkaran özellik, kira kazançları¹⁰, çiftçilik kazançları¹¹ gibi vaka incelemesi¹² üzerinden vergi uyumunun ve uyum maliyetlerini¹³ tespitine yönelik çalışmalar olmasıdır. 1970'lerden sonra^{14, 15, 16} vergi uyumu konusunda istatistikî¹⁷ ve ekonometrik¹⁸ modeller uygulanmaya başlamış

⁵ Ahmet TEKİN ve diğerleri. "Vergi Aftarı Sonrasında Vergi Uyum Süreci". Sakarya İktisat Dergisi 2. Sayı 2. 2016. s. 3

⁶ James ANDERONI et alia. *ibid.* p. 818.

⁷ Marquis G. EATON. "Organizations for Compliance with Taxing Statutes". Tax Mag. No. 15. 1937. p. 214.

⁸ James W. MARTIN. "Costs of Tax Administration: Expenses of Compliance". The Bulletin of the National Tax Association 29. No. 6. 1944. p. 162-164.

⁹ H.T. SWANOE. "Cost to Life Insurance Companies of Tax Compliance in Information at the Source". Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association 37. 1944. p. 120-126.

¹⁰ Harold M. GROVES. "Empirical Studies of Income-Tax Compliance". National Tax Journal 11. No. 4. 1958. p. 291-292.

¹¹ Wayland D. GARDNER. "Farm Income Tax Compliance". Journal of Farm Economics 42. No. 3. 1960. p. 686-687.

¹² Clinton V. OSTER and Arthur D. LYNN. "Compliance Costs and the Ohio Axle Mile Tax: A Case Study". National Tax Journal 8. No. 2. 1955. p. 209.

¹³ Michael GODWIN. "Compliance costs — The cost of paying tax". Omega 6. No. 5. 1978. p. 389-398.

¹⁴ James ALM et alia. "Tax Structure and Tax Compliance". The Review of Economics and Statistics 72. No. 4. 1990. p. 603-613.

¹⁵ James ANDERONI et alia. *ibid.* p. 818-860.

¹⁶ James ALM and Benno TORGLER. "Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality". Journal of Business Ethics. No. 101. 2011. p. 635-651.

¹⁷ Erich KIRCHLER et alia. "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework". Journal of Economic Psychology. No. 29. 2008. p. 210-225.

¹⁸ Jennifer F. REINGANUM and Louis L. WILDE. "Equilibrium Verification and Reporting Policies in a Model of Tax Compliance". International Economic Review 27. No. 3. 1986. p. 739-760.

olup; vergi uyumu teorisinin Becker (1968)'in¹⁹ suçun iktisadi modeli ile başladığı düşünülmektedir. Ancak Becker'in modelinde suç unsurunun ucu açıktır ve vergi uyumunu içermemektedir. Becker'in modeli temel alınarak vergi uyumunu ilk kez bu modelde kullanan Allingham ve Sandmo (1972)'nin²⁰ çalışması vergi uyumu teorisi alanında öncü çalışma olarak kabul edilmektedir. Bu aşamaya kadar ekonomik yaklaşımdan bahsedilmiş olup, ekonomik yaklaşımdan farklı olarak 1960'lı yıllarda Köln Vergi Psikolojisi Okulu tarafından ekonomi ve sosyal psikoloji temelli çalışmalar da yapılmaya başlanmıştır. Böylelikle vergi uyumu teorisinde ekonomik yaklaşım (rasyonel tercihler) ve psikolojik yaklaşım (ahlaki duygular kuramı) olmak üzere iki farklı yaklaşım oluşmuştur. Ekonomik yaklaşım vergi uyumunu cezalar, denetim oranları, tahsil/tahakkuk edilen vergi gibi nicel faktörleri çeşitli modellerde kullanarak izah etmeye çalışırken; psikolojik yaklaşım ise ekonomik yaklaşımı doğru bulmakla beraber, vergi uyumunun insan psikolojisi ve davranışları ile de ilişkili olması noktasında eksik olarak nitelendirmektedir.

Vergi uyumu, teorik ve ampirik olarak farklı faktörler bağlamında ele alınmış olmakla birlikte özellikle olgusal bağlamda vergi yükü ve vergi tahsilat tahakkuk oranı ile de doğrudan ilişki içerisindedir. Vergi uyumunu, diğer ilişkili olduğu bağlamlardan farklı olarak, vergi yükü ve vergi tahakkuk tahsilat oranı çerçevesinde değerlendirilebilmek amacıyla söz konusu kavramlara ilişkin genel çerçeveye sırasıyla yer verilmektedir.

İlk olarak, bir ülkede belirli bir dönemde mükelleflerin devlete ödemiş oldukları vergilerin o ülkede üretilen milli gelire oranı genel anlamda

vergi yükünü temsil etmektedir. Bununla beraber maliye teorisinde vergi yüküne²¹ ilişkin aşağıdaki şekilde ayrımlar yapılmıştır²².

- *Toplam vergi yükü*, ulusal vergi hasılatının gayri safi yurtiçi hasılatına oranlanması ile elde edilir. Bir ülke ekonomisinde vergilerin meydana getirdiği yükü ifade eder.
- *Bireysel vergi yükü*, belirli bir dönemde bir kişinin devlete ödediği vergilerin gelirene oranlanması ile elde edilir. Kişisel vergi yükü ne kadar artarsa ise kişinin harcanabilir geliri o kadar azalır.
- *Bölgesel vergi yükü*, iktisadi, sosyal, coğrafi veya farklı bir sebepten belirlenen bir bölgeden tahsil edilen vergilerin o bölgenin gelirene oranlanması ile elde edilir.
- *Sektörel vergi yükü*, ekonomide yer alan çeşitli sektörler açısından, bir sektörün ödemiş olduğu vergiler toplamının sektörün elde ettiği gelire oranlanması ile elde edilir.
- *Net vergi yükü*, bir kişinin belirli bir dönemde devlete ödediği toplam vergiden, kamu hizmetlerinden elde ettiği faydanın çıkarılarak, kişinin gelirene oranlanması ile elde edilir.
- *Gerçek vergi yükü*, bir kişinin ödemiş olduğu ve kendisine yansıyan vergilerin toplamından, kamu hizmetlerinden elde ettiği fayda ve kişinin başkalarına yansıttığı verginin düşülmesi ve kişinin gelirene oranlanması ile elde edilir.

Vergi yükünün hesaplanmasında ödenen vergi ve gelir değişkenlerinin kullanıldığı görülmektedir. Bu iki değişken bir ülkede vergi yükünün yüksek veya düşük olmasında önemli rol oynar.

¹⁹ Gary S. BECKER, "Crime and Punishment – An Economic Approach", The Journal of Political Economy 76. 1968. p. 169-217.

²⁰ Michael G. ALLINGHAM and Agnar SANDMO, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics. No. 1. 1972. p. 323-338.

²¹ Hüseyin ŞEN ve İsa SAĞBAŞ, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Barış Arıkan Yayınları, Ankara 2017. s. 293-298.

²² Nihat EDİZDOĞAN ve diğerleri, *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2017. s. 180-184.

maktadır. İkinci olarak ise, vergi tahsilat tahakkuk oranı ele alındığında, bu oranın bir ülkede ödenen veya tahsil edilen verginin performans göstergelerinden birisi olduğu görülmektedir. Nitekim Kamu Gelirlerinin Kalitesinin Arttırılması Programı kapsamında da tahsil/tahakkuk oranının performans göstergesi olduğu belirtilmektedir²³. Bununla birlikte Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu kap-

samında tahsil/tahakkuk oranına vurgu yapıldığı ve bu oranın yükseltilmesine yönelik önerinin bulunduğu görülmektedir²⁴. Tahsilat tahakkuk oranının matematiksel ifadesine bakıldığında; bu oran, belirli bir dönemde mükelleflerden tahsil edilen vergi miktarının, idarenin ilgili dönem için tahakkuk ettirdiği vergi miktarına oranlanması ile bulunur.

$$\text{"Tahsil Tahakkuk Oranı"} = \frac{\text{T Döneminde tahsil edilen vergi miktar}}{\text{T Döneminde tahakkuk eden vergi miktar}}$$

Bu oranın "bir" olması halinde tahakkuk eden vergi miktarının tamamının tahsil edildiği anlaşılr. Eğer bu oran "0" ise tahakkuk eden vergilerin hiçbirisi tahsil edilememektedir. "1" in altında olması halinde ise tahakkuk eden vergilerin tam olarak tahsil edilemediği, birin altında kalan oran kadar hazine kaybı olduğu söylenebilir. Türkiye için 2019 yılında 1 trilyon TL civarında tahakkuk eden vergi tutarı olduğu düşünüldüğünde tahsil/tahakkuk oranındaki 0,1 puanlık azalma dahi ciddi bir vergi kaybına yol açacaktır.

Tahsil/tahakkuk oranının 1'in altında olmasına etki eden faktörlere iki farklı açıdan yaklaşılması gerekmektedir. Bunlar: mükellef bakış açısı ve idare bakış açısıdır. Tahsil/tahakkuk oranının mükellef sebebiyle azalmasının nedenlerini şu

şekilde sıralayabiliriz: verginin ödenmemesi veya eksik ödenmesi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma²⁵, mükelleflerin vergi bilinç ve uyum düzeyi²⁶, mükelleflerin siyasi görüşü²⁷, kayıtdışı ekonomi gibi faktörler²⁸ tahsilat performansının düşmesinde etkilidir. Tahsil/tahakkuk oranının idare sebebiyle azalmasının nedenlerini ise şunlardır: denetim eksikliği, politik kaygılar²⁹, vergi harcamaları, vergi afları, uzlaşma müessesesi gibi faktörler³⁰ de tahsilat performansının düşmesinde etkilidir.

2- LİTERATÜR İNCELEMESİ

Vergi uyumu, literatürde geniş kavramsal çerçeve dâhilinde ele alınmaktadır. Bu çalışma kapsamında ise vergi uyumu, vergi yükü ve tah-

²³ TC Kalkınma Bakanlığı. "Onuncu Kalkınma Planı 2014 – 2018". 2013. s.160. (<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Onuncu-Kalk%C4%B1nma-Plan%C4%B1-2014-2018.pdf>). Erişim tarihi: 09 Aralık 2020.

²⁴ TC Kalkınma Bakanlığı. "Onuncu Kalkınma Planı 2014 – 2018: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu". 2014. s. 46. (https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf). Erişim tarihi: 09 Aralık 2020.

²⁵ Enes ÖZKAN. "Vergilerin Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Mükelleflerin Tepkileri". E-yaklaşım. Sayı 295. 2017.

²⁶ Atilla UYANIK. "Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi. Sayı 117. 2019. s. 354-386.

²⁷ Şennur SEZGİN ve Selami SEZGİN. "Türkiye'de Vergi Tahsilat Oranları ve Siyasi Davranış". Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 6. Sayı 5. 2019. s. 1 – 16.

²⁸ Mehmet S. EKİCİ. "Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler". Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi 8. Sayı 30. 2009. s. 200-223.

²⁹ Maarten ALLERS et alia. "Partisan influence on the local tax burden in the Netherlands". Public Chocie. No. 106. 2001. p. 351-363.

³⁰ Gökbalp İLHAN. "Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler". Akademik Bakış. Sayı 12. 2007. s. 1-13.

silat tahakkuk oranı arasındaki ilişki bağlamında 81 il için mekânsal olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle çalışmanın örneklemini ile mukayese edebilmek amacıyla literatür incelemesinde, Türkiye'deki mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarını ortaya koyan çalışmalar ele alınmıştır. Bununla birlikte vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları da vergi uyum düzeyini belirleyen faktörler arasında yer aldığından bu kavramlar ile ilgili çalışmalar da vergi uyumu ile birlikte değerlendirilmiştir.

Literatürde vergi uyumu ile ilgili yapılmış yerli ve yabancı pek çok çalışma mevcuttur. Söz konusu çalışmalar kapsamında mevcut düzenlemelere yönelik mükelleflerin tepkisi farklı teorik çerçeveler dahilinde ele alınmaktadır. Farklı teorik çerçeveler dahilinde mükelleflerin tepkisini belirleyen faktörler arasında benzerlik bulunmakla birlikte, esas farklılık söz konusu faktörler üzerinde etkili olan temel faktörlerden kaynaklanmaktadır. Nitekim mükelleflerin vergi uyum düzeylerini demografik, ekonomik, idari, siyasi, psikolojik ve ahlaki faktörler etkilemektedir. Yapılan çalışmalara bakıldığında demografik faktörler açısından yaş, cinsiyet ve eğitim düzeyi vergi uyumu üzerinde etkilidir. Çelikkaya ve Gürbüz'ün (2008)³¹ Eskişehir ile Ömür ve Bellikli'nin (2019)³² Doğu Karadeniz Bölge illerini (Samsun, Giresun, Trabzon) içeren çalışmalarına göre yaş daha ileri olan mükelleflerin vergi uyumları daha

yüksek tespit edilmiştir. Bu çalışmaların aksine İpek ve Kaynar'ın (2009)³³ Çanakkale iline yönelik çalışmasında ise ileri yaştaki mükelleflerin mevzuatın karmaşık olması nedeniyle vergiye uyum gösteremediği tespit edilmiştir. Diğer demografik alt değişken olarak eğitim düzeyinin etkisine bakıldığında, Teyyare ve Kumbaşlı'nın (2016)³⁴ Bolu ve Eskişehir illerine yönelik çalışması ile Ömür ve Bellikli (2019)³⁵ çalışmasında eğitim düzeyi arttıkça vergiye uyum düzeyi, vergi bilinci ve vergi ahlakının arttığı yönünde bulgular elde etmişlerdir. Cinsiyet açısından değerlendirildiğinde ise, İpek ve Kaynar'ın (2009)³⁶ çalışmasına göre kadın mükelleflerin erkek mükelleflere kıyasla vergiye uyum düzeylerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ekonomik faktörler açısından yapılan çalışmalara bakıldığında Sarı ve Gencel'in (2016)³⁷ Malatya'daki zirai kazanç mükellefleri üzerine yaptığı çalışmasına göre mükelleflerin sahip olduğu arazi miktarı ve gelir düzeylerinin vergi bilinci üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İdari faktörler açısından değerlendirildiğinde öne çıkan çalışmaların vergi affına yönelik olduğu görülmektedir. Tekin vd.'nin (2013)³⁸ Türkiye geneline yönelik çalışması ile Çetin'in (2007)³⁹ Manisa'ya yönelik çalışmasında vergi aflarının mükelleflerin tutum ve davranışlarına olumsuz etki ederek vergi uyumunu azalttığı yönünde bulgular elde etmişlerdir. Ancak bu çalış-

³¹ Ali ÇELİKKAYA ve Hüseyin GÜRBÜZ. "Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi". Sosyoekonomi 8. Sayı 8. 2008. s. 23-54.

³² Özgür Mustafa ÖMÜR ve Uğur BELLİKLİ. "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Sosyal Faktörlerin Vergi Tahsilat Oranları ile İlişkisi: Doğu Karadeniz Bölgesindeki Seçilmiş İllerde Bir Araştırma". CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi 17. Sayı 2. 2019. s. 241-266.

³³ Selçuk İPEK ve İlknur KAYNAR. "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları". Maliye Dergisi. Sayı 157. 2009. s. 116-130.

³⁴ Erdoğan TEYYARE ve Ensar KUMBAŞLI. "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü". AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 16. Sayı 4. 2016. s. 1-29.

³⁵ Özgür Mustafa ÖMÜR ve Uğur BELLİKLİ. a.g.m. s. 241-266

³⁶ Selçuk İPEK ve İlknur KAYNAR. a.g.m. s. 116-130.

³⁷ Burak SARI ve Ufuk GENCEL. a.g.m.. s. 1-17.

³⁸ Ahmet TEKİN ve diğerleri. a.g.m.. s. 1-26.

³⁹ Güneş ÇETİN. "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi". Yönetim ve Ekonomi 14. Sayı 2. 2007. s. 171-187.

maların aksine Atçeken'in (2018)⁴⁰ Kocaeli iline yönelik çalışmasına göre, mükelleflerin vergi aflarına yönelik tutum düzeyleri ile vergi uyumları arasındaki ilişkiler korelasyon analizi ile incelenmiş iki değişken arasında çift yönlü ve pozitif ilişkinin olduğu saptanmıştır. İdari faktörlerden bir diğeri olan vergi denetimi açısından bakıldığında ise Çelikkaya ve Gürbüz (2008)⁴¹ çalışmalarında denetim sayısının ve cezaların artması ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki tespit etmiştir. İdari faktörler alt başlığında olan e-maliye uygulamaları açısından bakıldığında Çimen'in (2007)⁴² Tokat'a yönelik çalışmasında e-maliye uygulamalarının vergiye uyum düzeyini arttırdığı bulgusuna ulaşmıştır. Son olarak Kılıç ve Aytaç (2019)⁴³ Türkiye geneli için psikolojik faktörlerden birisi olan etnik unsurların vergi algısını etkileyerek vergi uyumu üzerinde dolaylı bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Diğer taraftan vergi yükü konusu uzun yıllardır mali iktisat alanında tartışılmakta olup, literatüre bakıldığında ekonomik büyüme, kayıt dışı

ekonomi ve gelir dağılımı konularında çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Literatürde vergi yükü ile ilgili çalışmaların ülke geneli ölçeğinde ve ekonomik büyüme üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Ünlükaplan ve Arısoy (2011)⁴⁴ çalışmasında vergi yükü ve ekonomik büyüme arasında çift yönlü nedensel ilişki tespit etmiştir. Bununla beraber, Saraç (2015)⁴⁵, Mangır ve Ertuğrul (2012)⁴⁶ ve Organ ve Ergen (2017)⁴⁷, Karayılmazlar ve Göde (2017)⁴⁸ çalışmalarında, iki değişkenin birbiri ile ilişkili olduğu hatta uzun dönemde vergi yükünün büyümeyi negatif yönde etkilediği sonuçlarına ulaşmıştır. Bu çalışmalardan farklı olarak Çelıkay (2017)⁴⁹, milli gelirin vergi yüküne olan etkisini incelemiş olup, uzun dönemde milli gelirdeki artışın vergi yükünü arttıracak yönünde sonuca ulaşmıştır. Vergi yükü ve ekonomik büyüme ilişkisinden farklı olarak Ay vd. (2014)⁵⁰, vergi yükünden kayıt dışı ekonomiye doğru nedensel bir ilişki tespit etmişlerdir. Kutbay (2020)⁵¹, vergi yükünün, kayıt dışı ekonomi üzerinde pozitif etki oluşturduğunu tespit etmiştir. Bu çalışma-

⁴⁰ Fikret D. ATÇEKEN ve diğerleri. "Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği". Maliye Araştırmaları Dergisi 4. Sayı 1. 2018. s. 59-75.

⁴¹ Ali ÇELİKKAYA ve Hüseyin GÜRBÜZ. a.g.m. s. 23-54.

⁴² Gamze ÇİMEN. "E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma". International Journal of Public Finance 2.Sayı 1.2017.s. 93-108.

⁴³ Sabiha KILIÇ ve Deniz AYTAÇ. "Gönüllü Vergi Uyumunu Etkileyen Bir Faktör Olarak Etnosentrizm". Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi 54. Sayı 3. 2019. s. 1357-1376.

⁴⁴ İlter ÜNLÜKAPLAN ve İbrahim ARISOY. "Vergi Yükü ve Yapısı ile İktisadi Büyüme Arasındaki Dinamik Etkileşimler Üzerine Uygulamalı Bir Analiz". ODTÜ Gelişme Dergisi. Sayı 38. 2011. s. 71-100.

⁴⁵ Bahadır Taha SARAÇ. "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği". Maliye Dergisi. Sayı 169. 2015. s. 21-35.

⁴⁶ Fatih MANGIR ve Hasan M. ERTUĞRUL. "Vergi Yükü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1988-2011 Türkiye Örneği". Maliye Dergisi. Sayı 162. 2012. s. 256-265.

⁴⁷ İbrahim ORGAN ve Eren ERGEN. "Türkiye'de Vergi Yükünün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Bir Çalışma". Pamukkale Üniversitesi SBE Dergisi. Sayı 27. 2017. s. 197-207.

⁴⁸ Ekrem KARAYILMAZLAR ve Bilal GÖDE. "Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi". Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi 10. Sayı 4. 2017. s. 131-142.

⁴⁹ Ferdi ÇELİKAY. "Milli Gelirin Vergi Yükü Üzerindeki Etkileri: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı ile Türkiye Üzerine Bir İnceleme (1924-2014)". Sosyoekonomi 25. Sayı 32. 2017. s. 169-188.

⁵⁰ Ahmet AY ve diğerleri. "Türkiye'de Vergi Yükünün, Enflasyonun ve Vergi Aflı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama(1985-2012)". Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi. Dr. Mehmet Yıldız Özel Sayısı. 2014. s. 23-32.

⁵¹ Hüseyin KUTBAY. "Vergi Yükünün Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi: Yükselen Piyasa Ekonomileri İçin Panel Veri Analiz". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi 23. Sayı 1. 2020. s. 226-239.

larla birlikte literatürde vergi yükü ile bağlantılı diğer konulara odaklanan çalışmalar da mevcuttur. Berksoy ve Demir'e göre (2004)⁵² vergi yükü seçim beklentisi olup olmamasına (politik bütçe çevrimleri), seçim bölgelerine, güçlü bir muhalefetin bulunup bulunmamasına göre değişebilir; gelir grupları üzerindeki vergi yükü siyasal iktidarın sağ ya da sol eğilimli olmasına göre farklılaşabilir. Tekbaş ve Dökmen (2007), 1990 – 2001 yıllarını kapsayan çalışmalarında vergi yükünün en fazla olduğu bölgeyi Marmara Bölgesi ve en az olduğu bölgeyi ise Güneydoğu Anadolu Bölgesi olarak tespit etmiştir. Ayrıca, vergi yükünün bölgesel dağılımı ile milli gelirin dağılımı arasında benzer dağılım tespit etmişlerdir. Bu durumu ise milli gelirden daha fazla pay alan bölgelerin vergi gelirlerine katkısının daha fazla olduğu şeklinde yorumlamışlardır. Tekbaş ve Dökmen'nin (2007)⁵³ sonucuna göre ekonomik, sosyal ve kültürel farklılıklara bağlı olarak vergi yükünün bölgesel dağılımında batı bölgeleri ve doğu bölgeleri arasında çarpıklık mevcuttur. Son olarak, vergi yükü ve vergi bilincinin birlikte ele alındığı bir çalışma olan Sarı ve Gencel'in (2016)⁵⁴ çalışmasında vergi yükünün bireylerin bilinçlerinin oluşmasında etkili olduğu bulgusuna ulaşmışlardır.

Bu çalışma kapsamında literatürde yer alan çalışmalar da göz önünde bulundurularak tahsilat tahakkuk oranı ile vergi yükünün Türkiye'deki 81 il bazındaki dağılımı incelenmektedir. Yapılan bu inceleme ile ilgili literatüre iki açıdan katkı yapılması planlanmaktadır. İlk olarak idari ve demografik faktörlerin eş anlı sonucu niteliğindeki vergi yükünün vergi tahsilat tahakkuk oranı ile ilişkisi mekânsal dağılım bazında ele alınmaktadır. İkinci olarak ise söz konusu mekânsal da-

ğılım Türkiye geneli için ya da belirli illeri içeren spesifik çalışmaların ötesinde 81 il bazında karşılaştırmalı değerlendirme yapılmasına imkan sağlamaktadır.

3- AMPİRİK DEĞERLENDİRME

Bu bölümde, literatürde yapılan bilimsel çalışmalar da göz önünde bulundurularak, Türkiye'deki 81 il bazında vergi tahakkuk tahsilat oranı ile vergi yükü dağılımın benzerlik gösterip göstermediğini ortaya koyabilmek amacıyla ampirik bir değerlendirme yapılmaktadır. Bu doğrultuda öncelikle araştırmanın kapsamı ve bu kapsam dahilinde uygulanan yöntem hakkında bilgi verilecek, sonrasında ise elde edilen bulgular ortaya konularak bir değerlendirme yapılacaktır.

3.1- Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın amacı doğrultusunda araştırma kapsamını, Türkiye'deki 81 ilin tamamına ilişkin il bazlı veriler oluşturmaktadır. Bu kapsamda araştırmanın amacına uygun bir değerlendirme yapabilmek için Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ilan edilen il bazlı tahakkuk eden vergi miktarı, tahsil edilen vergi miktarı, vergi tahsilat tahakkuk oranı ve illere göre toplam vergi yükü istatistiklerinden yararlanılmıştır.

3.2- Yöntem

Analiz sürecinde verilerin kullanımı, dört aşamalı olarak ve her bir aşama bir önceki aşamanın sonucu niteliğinde oluşturulmuştur. Buna göre ilk aşamada vergi tahsilat ve tahakkuk miktarları, ikinci aşamada vergi tahsilat tahakkuk oranları, üçüncü aşamada toplam vergi yükü oranları, dördüncü aşamada ise vergi tahsilat tahakkuk

⁵² Turgay BERKSOY ve İbrahim DEMİR. "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler". 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı. 2004. s.513-532.

⁵³ Abdullah TEKBAŞ ve Gökhan DÖKMEN. "Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı". Maliye Dergisi. Sayı 153. 2007. s. 195-213.

⁵⁴ Burak SARI ve Ufuk GENCEL. a.g.m. s. 1-17.

oranı ile toplam vergi yükü miktarı arasındaki ilişki incelenmektedir. Vergi tahsilat ve tahakkuk miktarları arasındaki ilişkiden hareketle vergi tahsilat tahakkuk oranı arasındaki ilişki sorgulanmakta, bu ilişkilerde beklenen durumun aksine ortaya çıkan durumlar toplam vergi yükü ile ilişkili olarak değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

İlk üç aşamada yapılan değerlendirmelerden hareketle de vergi tahsilat tahakkuk oranı ile toplam vergi yükü oranının karşılaştırmalı dağılımına yönelik bir kategorizasyon yapılmaktadır. Yapılan bu kategorizasyon ile 81 il, aşağıdaki tabloda özetlenen şekilde 4 gruba ayrılmaktadır.

Tablo 1: Dördüncü Aşamada Yapılan Kategorizasyon

	Vergi Tahsilat Tahakkuk Oranı	Toplam Vergi Yükü Oranı
Birinci Kategori	Yüksek	Düşük
İkinci Kategori	Yüksek	Yüksek
Üçüncü Kategori	Düşük	Düşük
Dördüncü Kategori	Düşük	Yüksek

Kategorizasyonun yapılmasında ilk olarak; illerin ikinci ve üçüncü aşamada değerlendirilen vergi tahsilat tahakkuk oranları dağılımına göre ve toplam vergi yükü oranları dağılımına göre sıralaması yapılmıştır. Dağılımlar yüzdelik dilimler bazında ve bu dilimlerin altı gruba ayrılması esasına dayanmaktadır. Buna göre her bir dağılım için yapılan sıralamada, vergi tahsilat tahakkuk oranı ile toplam vergi yükü oranı, altı grup içinde bir, iki ve üçüncü gruplarda yer alan iller için düşük; dört, beş ve altıncı gruplarda yer alan iller için ise yüksek olarak kabul edilmektedir. İkinci olarak her bir oranın diğer oran ile yüksek ve düşük şeklinde kombinasyonu yapılmıştır. Yapılan bu kombinasyondan hareketle 81 il dört gruba ayrılmıştır.

Dört aşamalı olarak gerçekleştirilen bu analiz sürecinde yukarıda belirtilen dağılımların oluşturulmasında mekânsal veri analizi (SDA) yönteminden yararlanılmıştır. Mekansal veri analizi, mekâna ilişkin verilerin diğer mekânsal olaylarla muhtemel ilişkileri bağlamında etkileşimlerinin,

yapılarının ve süreçlerinin açıklandığı veri analizidir (Bailey & Gatrell, 1995). Mekan bazlı verilerin diğer mekanlardaki veriler ile ilişkisini inceleyerek mekânsal dağılımını ve bu dağılımın mekânsal yoğunluk düzeyini ortaya koyan dolayısıyla da mekânsal kümelenme düzeyini test eden teknikleri içermektedir. Bu yöntem ile mekânsal bazdaki farklılıkların, mekânsal ilişki modellerinin ve mekânsal heterojenlik düzeyinin saptanması ile mekânsal dağılımların tanımlanıp ortaya konulmasına imkan sağlamaktadır⁵⁵. Bu kapsamda GeoDa programı aracılığıyla öncelikle bütün aşamalarda ilgili verilerin il bazlı dağılımı haritalar aracılığıyla ortaya koyularak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte bu dağılımların belirli bölgelerde yoğunlaşıp yoğunlaşmadığını ve komşu iller arasındaki farklılık düzeylerini ortaya koymak amacıyla da mekânsal otokorelasyon düzeyleri incelenmektedir. Mekansal otokorelasyon düzeyinin ölçülebilmesi için öncelikle ağırlık matrisi oluşturulmuştur. Ağırlık matrisinin oluşturulmasında farklı yöntemler bulunmakla birlikte

⁵⁵ Luc ANSELIN. "Interactive Techniques and Explanatory Spatial Data Analysis". Geographical Information Systems: Principles, Techniques, Management and Applications. Ed.: Longley, P.A.; Goodchild, M.F.; Maguire, D.J.; Wind, D.W. Wiley. New York. 1998. p. 253-265.

coğrafi komşuluk etkisi, yakınlık (rook contiguity, queen contiguity) ve uzaklığa (k-nearest neighbour, fixed distance, inverse distance) bağlı olarak belirlenmektedir⁵⁶. Ekonometrik model temelli analizlerde kullanılacak modele bağlı olarak ağırlık matrisinin oluşturulmasında kullanılacak yöntem değişkenlik göstermektedir⁵⁷. Modele bağlı olmayan analizlerde ise kuramsal bir temelin bulunmaması halinde, mekânsal ağırlık matrisinin seçimine rastgele karar verilmektedir⁵⁸. Bu çalışma kapsamında ekonometrik model temelli bir analizin bulunmaması, ağırlık matrisi oluşturulmasında kullanılacak yöntemin seçiminde esneklik sağlamaktadır. Ancak ağırlık matrisinin yakınlığa bağlı oluşturulmasında "sınırları ayırt edilebilen haritanın bulunması" şeklindeki temel varsayımın sağlanması gereklidir⁵⁹. Çalışma kapsamında kullanılan veri setinin söz konusu varsayımı sağlayacak şekilde il bazlı olması nedeniyle yakınlığa bağlı sınır komşuluğu esas alınarak (queen contiguity) ağırlık matrisi oluşturulmuştur. Buradan hareketle mekânsal

otokorelasyon ölçümünde en yaygın kullanılan yöntemlerden olan ve komşu değerlerin mekânsal olarak ağırlık ortalamaları ve gözlem değerleri arasındaki doğrusal ilişki derecesini gösteren Moran's I istatistiğinden yararlanılmaktadır⁶⁰. Bu istatistik -1 ile 1 aralığında değer almakta olup, sıfıra yakınlık mekânsal ilişki derecesinin düşüklüğünü, 1'e yakınlık pozitif ilişki yüksekliğini, -1'e yakınlık ise ters yönlü ilişki yüksekliğini göstermektedir.

4- ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmanın bulguları, yöntem kapsamında belirtilen dört aşamalı süreçte uygun olarak sunulmaktadır.

4.1- Birinci Aşama: İl Bazında Vergi Tahakkuk ve Tahsilat Miktarları

Bu aşamada tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi miktarları 81 il bazında yüzdelerle dilimlere ayrılarak haritalar aracılığıyla gösterilmekte ve değerlendirilmektedir.

⁵⁶ Luc ANSELIN. Santa Barbara CA: National Center for Geographic Information and Analysis. University of California. 1992.

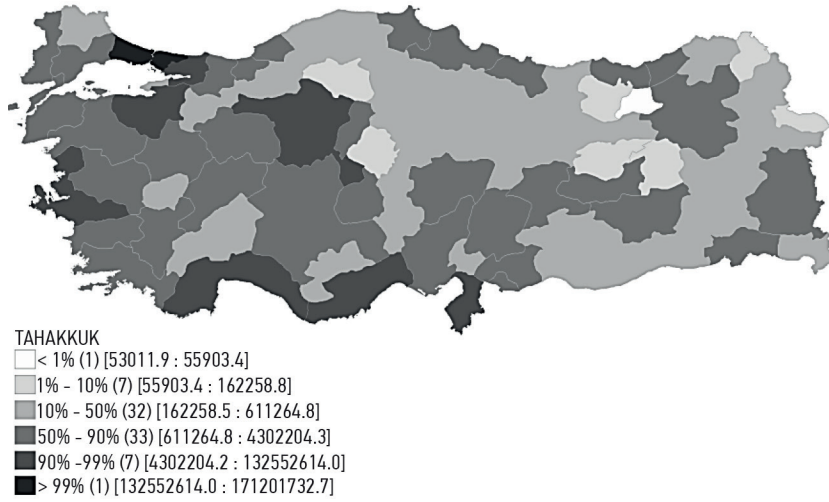
⁵⁷ Marcos HERRERA. et alia. "Selecting the Most Adequate Spatial Weighting Matrix: A Study on Criteria". (https://mpra.ub.uni-muenchen.de/73700/1/MPRA_paper_73700.pdf). Erişim tarihi: 7 Aralık 2020.

⁵⁸ Nadir ÖCAL ve Jülide YILDIRIM. "Employment performance of Turkish provinces: A spatial data analysis". İktisat İşletme ve Finans 23. Sayı: 266. 2008. s. 11.

⁵⁹ Luc ANSELIN. Spatial Econometrics: Methods and Models. Springer Science & Business Media. 2013. p. 17.

⁶⁰ Daniel A. GRIFFITH and Larry J. LAYNE. A Casebook for Spatial Statistical Data Analysis: A Compilation of Analyses of Different Thematic Data Sets. Oxford University Press. 1999. p. 15.

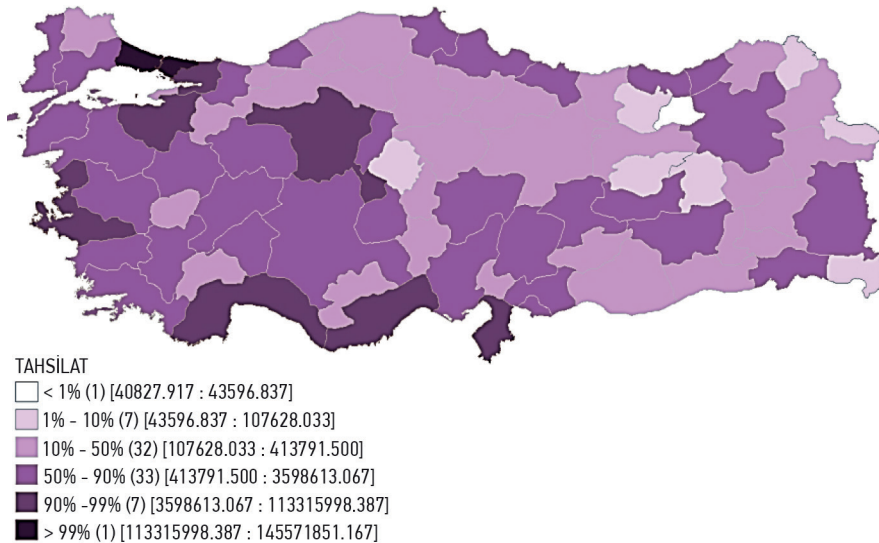
Şekil 1: Tahakkuk Eden Vergi Miktarının Türkiye'deki 81 İlde Dağılımı (2009-2017)



Açık renkten koyu renge doğru gidildikçe tahakkuk eden vergi miktarı artış göstermektedir. Buna göre tahakkuk eden vergi miktarının yüksek olduğu iller batı ve güney bölgelerde yer alırken, tahakkuk eden vergi miktarının en düşük olduğu illerin doğu ve kuzey bölgelerde yer aldığı

görülmektedir. Ancak iller komşu illeri ile karşılaştırmalı olarak incelendiğinde illerin tamamı için en az bir komşusundan farklı grupta yer aldığı söylenebilir. Dolayısıyla bölgesel düzeyde oluşan yoğunlaşmaya rağmen, il bazında çeşitlik bulunmaktadır.

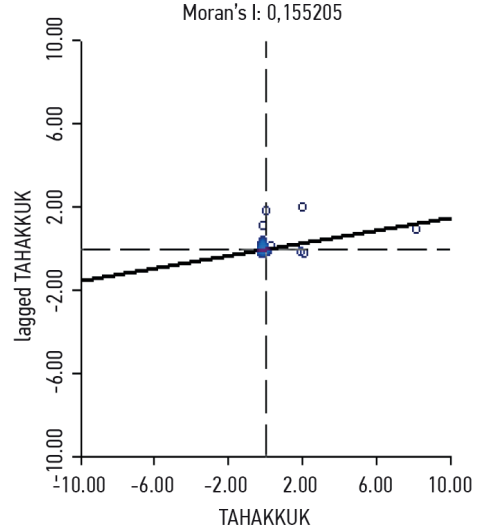
Şekil 2: Tahsil Edilen Vergi Miktarının Türkiye'deki 81 İlde Dağılımı (2009-2017)



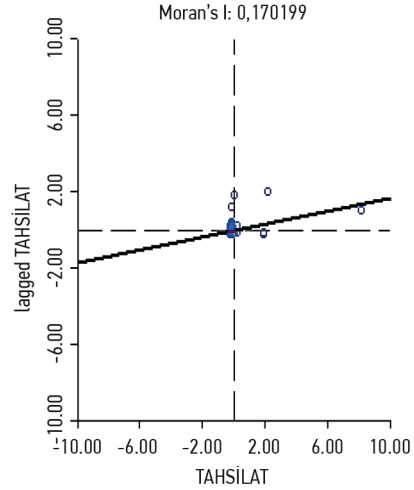
Tahsil edilen vergi miktarı, yüzdelik dilimlere ayrılarak harita oluşturulmuştur. Açık renkten koyu renge doğru gidildikçe tahsil edilen vergi miktarı artış göstermektedir. Buna göre tahsil edilen vergi miktarının yüksek olduğu iller batı ve güney bölgelerde yer alırken, tahsil edilen vergi miktarının en düşük olduğu illerin doğu ve kuzey bölgelerde yer aldığı görülmektedir. Ancak iller komşu illeri ile karşılaştırmalı olarak incelendiğinde illerin tamamı için en az bir komşusundan farklı grupta yer aldığı söylenebilir. Dolayısıyla bölgesel düzeyde oluşan yoğunlaşmaya rağmen, il bazında çeşitlilik bulunmaktadır. Buradan hareketle de Türkiye ölçeğinde, tahsil edilen vergi miktarının dağılımı ile tahakkuk eden vergi miktarının dağılımının aynı özelliklere sahip olduğu sonucuna ulaşılabilir. Nitekim il bazında tahakkuk ve tahsil edilen vergi miktarı birlikte değerlendirildiğinde, büyük ölçüde benzerlik gösterdiği görülmektedir. İstanbul tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi miktarının en yüksek olduğu il iken; en düşük olduğu il de Bayburt'tur. Bu iki il dışındaki 75 il için de benzer dağılım söz konusudur. Dört ilde ise farklılık bulunmaktadır. Buna göre Hakkari ve Düzce illerinde tahakkuk eden vergi miktarı daha yüksek; tahsil edilen vergi miktarı daha düşüktür. Çankırı ve Isparta illerinde ise tahakkuk eden vergi miktarı daha düşükken; tahsil edilen vergi miktarı daha yüksektir.

Diğer taraftan hem tahakkuk eden hem de tahsil edilen vergi miktarı için gerek bölgesel bazlı genel görünüm gerekse iller itibarıyla ortaya çıkan benzerlik söz konusu olmakla birlikte, her iki şekilde de spesifik olarak illerin dağılımlarının komşuları olan illerin dağılımlarından büyük ölçüde farklılaştığı görülmektedir. Söz konusu farklılık düzeylerini ortaya koymak amacıyla iller arası mekânsal otokorelasyon düzeyi incelenmiştir.

Şekil 3: Tahakkuk Eden Vergi Miktarının Saçılma Grafiği



Şekil 4: Tahsil Edilen Vergi Miktarının Saçılma Grafiği



Global mekânsal otokorelasyon düzeylerinin sırasıyla 0,155205 ve 0,170199 olduğu görülmekte olup, her iki değer de birbirine ve sıfıra oldukça yakındır. Değerlerin birbirine yakınlığı tahakkuk eden vergi miktarı ile tahsil edilen vergi miktarı dağılımının il bazında benzerlik gösterdiğini ortaya koymaktadır. Nitekim yukarıda da belirtildiği gibi Hakkari, Düzce, Çankırı ve Isparta

illeri dışındaki bütün illerde benzer bir dağılım olduğu görülmüştür. Bununla birlikte her iki değerin sıfıra yakınlığı, bölgesel düzeydeki genel benzerliklerin aksine, il bazlı dağılımların çeşitlilik gösterdiğini ortaya koymaktadır. Buna göre her bir dağılımda aynı grupta yer alan illerin yoğunlaştığı bölgeler olsa da, iller komşu illeri ile aynı grupta yer almamaktadır. Buradan hareketle de tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi miktarlarının dağılımında komşu iller arası benzerlik bulunmadığı söylenebilir.

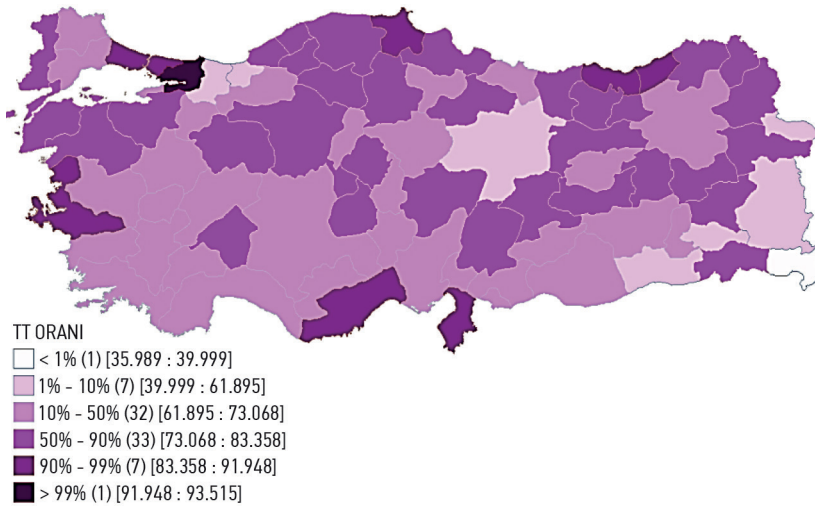
Tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi miktarları dağılımının il bazlı gösterdiği önemli benzerlik her bir il için diğer illere göre miktar temelli bir karşılaştırma imkanı sunmaktadır. Buna bağlı olarak da diğer illere göre tahakkuk eden vergi miktarının yüksek (düşük) olduğu illerde tahsil edilen vergi miktarı da diğer illere göre yüksek

(düşük) olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç hali hazırda beklenen bir durum olup; verginin tahsil düzeyinin tahakkuk düzeyine bağlı olarak değiştiğini göstermektedir. Ancak vergi sistemi açısından esas önemli unsur, tahakkuk eden verginin ne kadarlık kısmının tahsil edildiğidir. Literatürde tahsilat tahakkuk oranı olarak ifade edilen bu oran il bazında ele alındığında ise vergi sistemi açısından daha uygun bir değerlendirme kriteri ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda vergi tahsilat tahakkuk oranına ilişkin değerlendirme için ikinci aşama aşağıda sunulmaktadır.

4.2- İkinci Aşama: İl Bazında Vergi Tahsilat Tahakkuk Oranları

Bu aşamada vergi tahsilat tahakkuk oranı 81 il bazında yüzdelik dilimlere ayrılarak harita aracılığıyla gösterilmekte ve değerlendirilmektedir.

Şekil 5: Vergi Tahsilat Tahakkuk Oranlarının Türkiye'deki 81 İlde Dağılımı (2009-2017)



Açık renkten koyu renge doğru gidildikçe vergi tahsilat tahakkuk oranı artış göstermektedir. Buna göre ülkenin kuzey kesiminde vergi tahsilat tahakkuk oranının genel görünüm itibarıyla daha yüksek olduğu ve vergi tahakkuk ve tahsil miktarlarının dağılımından önemli ölçüde farklılık gösterdiği söylenebilir. Bu farklılığın temel

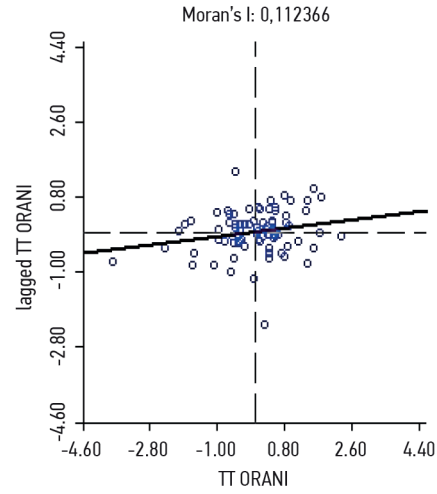
nedeni ise her ne kadar göreceli olarak tahakkuk miktarının yüksek (düşük) olduğu illerde tahsil miktarı yüksek (düşük) olsa da, tahakkuk miktarının yüksek (düşük) olduğu illerde tahsil edilen miktarın oransal payı daha düşük (yüksek) olabilmektedir. Nitekim tahakkuk (Şekil 1) eden ve tahsil edilen vergi (Şekil 2) miktarının en yük-

sek olduğu İstanbul, en düşük olduğu il Bayburt iken; vergi tahsilat tahakkuk oranının en yüksek olduğu il Kocaeli, en düşük olduğu il de Hakkari'dir. Bu durum Kocaeli'ndeki tahakkuk ve tahsil miktarlarının yüksekliği göz önünde bulundurulduğunda, İstanbul ile Kocaeli karşılaştırması açısından önemli bir farklılık ortaya koymamakla birlikte; Kocaeli'ndeki vergi uyum düzeyinin yüksekliğini gösterdiği söylenebilir. Ancak Bayburt ile Hakkari karşılaştırmasında farklı bir durum bulunmaktadır. Bayburt'ta tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi miktarının düşüklüğüne rağmen, tahakkuk eden verginin önemli bir kısmı tahsil edilebilmektedir. Hakkari'de ise tahakkuk eden verginin görece olarak yüksek olmamasına rağmen, önemli bir kısmı tahsil edilememektedir.

Vergi tahsilat tahakkuk oranının belirgin ölçüde yüksek ve düşük olduğu illere bakıldığında da Kocaeli ve Hakkari illeri ile benzer durumlarla karşılaşıldığı görülmektedir. Buna göre vergi tahsilat tahakkuk oranının belirgin ölçüde yüksek olduğu diğer iller Rize, Sinop, Trabzon, İstanbul, İzmir, Mersin ve Hatay'dır. Bu illerin tamamında hem tahakkuk eden (Şekil 1) hem de tahsil edilen (Şekil 2) vergi miktarları yüksek olduğu gibi tahakkuk eden verginin de önemli bir kısmı tahsil edilebilmektedir. Vergi tahsilat tahakkuk oranının belirgin ölçüde düşük olduğu iller ise Düzce, Sakarya, Sivas, Van, Tunceli, Iğdır ve Siirt'tir. Bu illerden Iğdır, Siirt, Mardin ve Sivas'ta Hakkari ile benzer şekilde tahakkuk eden vergi miktarının (Şekil 1) görece olarak düşüklüğüne rağmen, önemli bir kısmı tahsil edilememektedir. Düzce, Sakarya ve Van'da ise tahakkuk eden (Şekil 1) ve tahsil edilen (Şekil 2) vergi miktarlarının görece yüksekliğine rağmen; tahakkuk eden verginin önemli bir kısmı tahsil edilememektedir. Ulaşılan bu sonuçların benzeri nitelikteki durumlar ile 81 ilin toplam 50 tanesinde karşılaşılmakta olup; sadece 31 tanesinde tahakkuk eden vergi miktarının yüksekliğine bağlı olarak tahsil edilen kısmının yüksekliği doğru orantılı olarak değişmektedir.

Diğer taraftan il bazında vergi tahsilat tahakkuk oranlarının dağılımın, miktarlarının dağılımından gösterdiği farklılık beraberinde illerin dağılımları ile komşuları olan illerin dağılımları arasındaki ilişkide de farklılaşmayı getirmektedir. Söz konusu dağılımlar arasındaki ilişki düzeyini ortaya koymak amacıyla iller arası mekânsal otokorelasyon düzeyi incelenmiştir.

Şekil 6: Vergi Tahsilat Tahakkuk Oranının Saçılma Grafiği



Global mekânsal otokorelasyon düzeyinin 0,112386 olduğu görülmekte olup, bu değer sıfıra oldukça yakındır. Değerin sıfıra yakınlığı, il bazlı dağılımların çeşitlilik gösterdiğini ortaya koymaktadır. Buna göre dağılımda aynı grupta yer alan illerin yoğunlaştığı bölgeler olsa da, iller komşu illeri ile aynı grupta yer almamaktadır. Buradan hareketle de vergi tahsilat tahakkuk oranının dağılımında komşu iller arası benzerlik bulunmadığı söylenebilir. Bu sonuç her ne kadar Şekil 3 ve Şekil 4 kapsamında değerlendirildiği gibi tahakkuk eden ve tahsil edilen vergi miktarları açısından elde edilen sonuç ile benzerlik gösterse de, illerin dağılımlarının komşu oldukları illerin dağılımından farklılaşmasının vergi tahsilat tahakkuk oranı açısından daha da yüksek olduğu söylenebilir.

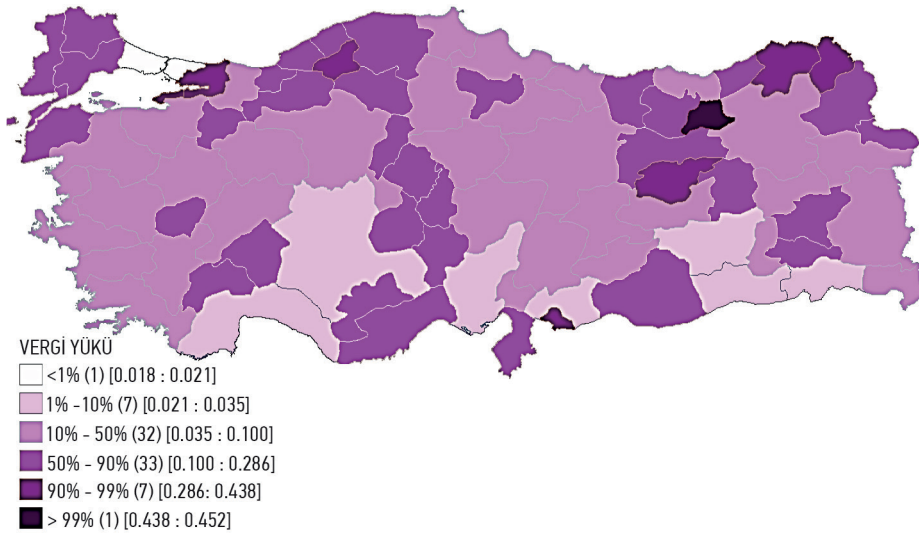
Tahakkuk eden verginin düşük olmasına rağmen önemli bir kısmının tahsil edilememesi yada yüksek olmasına rağmen önemli bir kısmının tahsil edilmesi gibi durumlar nedeniyle vergi tahsilat tahakkuk oranında yaşanan il bazlı farklılaşmalar (Şekil 5) ve bu farklılaşmaların komşu iller bazında da söz konusu olmasının (Şekil 6) yol açtığı sonuç ise vergi yükünün iller itibarıyla farklılaşmasıdır. Bu farklılaşmanın düzeyini in-

celeyebilmek amacıyla vergi yükü oranına ilişkin değerlendirme üçüncü aşama aşağıda sunulmaktadır.

4.3- Üçüncü Aşama: İl Bazında Toplam Vergi Yükü Oranları

Bu aşamada toplam vergi yükü oranı 81 il bazında yüzdelik dilimlere ayrılarak harita aracılığıyla gösterilmekte ve değerlendirilmektedir.

Şekil 7: Toplam Vergi Yükünün Türkiye'deki 81 İlde Dağılımı (2009-2017)



Açık renkten koyu renge doğru gidildikçe toplam vergi yükü artış göstermektedir. Buna göre vergi yükünün düşük olduğu illerin ülkenin güney kesiminde bulunurken, yüksek olduğu illerin ise bölgesel bir yoğunlaşma göstermediği görülmektedir. Vergi yükünün dağılımına ilişkin bu sonuçlar verginin tahakkuk, tahsil miktarları ile tahsilat tahakkuk oranı dağılımına ilişkin elde edilen sonuçlardan farklılık göstermektedir. Halihazırda beklenen durum vergi tahsilat tahakkuk oranının yüksek (düşük) olduğu illerde vergi yükünün de yüksek (düşük) olması iken, bu durum sadece 28 ilde ortaya çıkmış, 53 ilin tamamında ise farklı bir durumla karşılaşmıştır. Bu farklılığın temel nedeni ise toplam vergi yükünün da-

ğılımında belirleyici olan gelir ve nüfus kriterlerinin dağılımın gösterdiği farklılıktır. Söz konusu kriterler de değerlendirmeye dahil edildiğinde İstanbul ve Bayburt örnekleri belirgin olmakla birlikte 53 ilin tamamında karşılaşılan durum anlaşılır hale gelmektedir. Nitekim İstanbul vergi tahsilat tahakkuk oranı açısından da en yüksek iller grubunda yer alırken, vergi tahakkuk ve tahsil miktarının en yüksek olduğu, vergi yükünün de en düşük olduğu ildir. Bununla birlikte İstanbul'un hem gelir hem de nüfus miktarı en yüksek düzeydedir. Bu durumda, tahakkuk eden verginin önemli bir kısmının tahsil edilmesine rağmen söz konusu tahsilatın, ilin yüksek gelir ve nüfus miktarı göz önünde bulundurularak, diğer illerle

karşılaştırıldığında düşük kalmasına dolayısıyla da toplam vergi yükünün düşük olmasına yol açmaktadır. Bayburt ise vergi tahsilat tahakkuk oranının yüksek, vergi tahakkuk ve tahsil miktarının en düşük düzeyde olduğu, ancak vergi yükünün en yüksek olduğu ildir. Bu durum bir taraftan tahakkuk ve tahsil miktarlarının bir taraftan da gelir ve nüfus miktarlarının düşük olmasına rağmen; tahakkuk eden verginin önemli bir kısmının tahsil edilmesinden kaynaklanmaktadır.

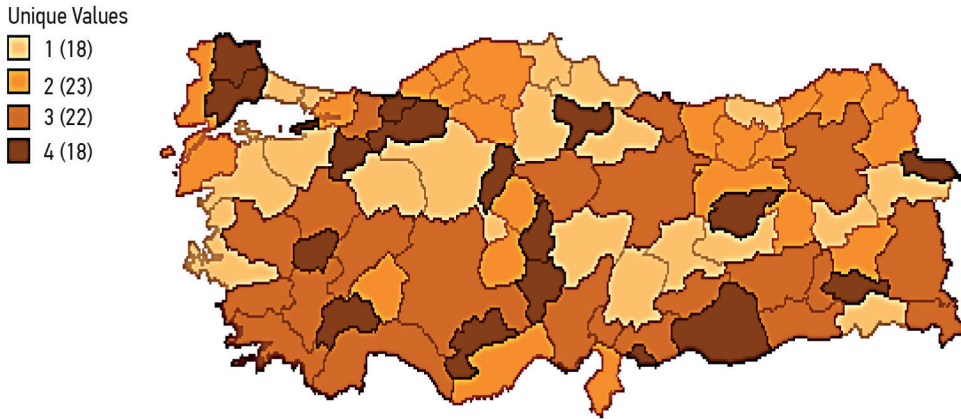
İstanbul ve Bayburt illerinde belirgin olarak ortaya çıkan ve birbirinin tam tersi nitelikteki farklılaşma, yukarıda belirtildiği gibi 53 ilin tamamında farklı düzeylerde ve şekillerde de olsa

ortaya çıkmaktadır. Bu farklılığın detaylı şekilde değerlendirilebilmesi amacıyla vergi tahsilat tahakkuk oranları ile vergi yüklerinin karşılaştırmalı olarak il bazında kategorize edilmiş olup, bu kategorizasyon aşağıda yer alan dördüncü aşamada sunulmaktadır.

4.4- Dördüncü Aşama: Vergi Tahsilat Tahakkuk Oranı ve Vergi Yüğü Temelinde Kategorizasyon

Bu aşamada 81 ilin tamamı vergi tahsilat tahakkuk oranlarının dağılımı ve vergi yüklerinin dağılımına göre dört kategoriye ayrılarak harita aracılığıyla gösterilmekte ve değerlendirilmektedir.

Şekil 8: 81 İlin Vergi Tahsilat Tahakkuk Oranı ve Vergi Yüğü Temelinde Kategorizasyonu



Harita aracılığıyla sunulan dört kategori vergi tahsilat tahakkuk oranının düşük ve yüksek olduğu her durum için vergi yükünün düşük ve yüksek olduğu durumların kombinasyonu ile oluşturulmuştur. Açık renkten koyu renge doğru gidildikçe sırasıyla en açık renk vergi tahsilat tahakkuk oranının yüksek, vergi yükünün düşük olduğu; açık renk vergi tahsilat tahakkuk oranının yüksek, vergi yükünün yüksek olduğu; koyu renk vergi tahsilat tahakkuk oranının düşük, vergi yükünün düşük olduğu; en koyu renk vergi tahsilat tahakkuk oranının düşük, vergi yükünün yüksek olduğu illeri gösterilmektedir.

Birinci kategoride (en açık renk) yer alan illerde, vergi tahsilat tahakkuk oranı yüksekken vergi yükünün düşük olma nedeni aynıdır. Bu illerin dağılımları farklılık göstermekle birlikte 18 ilin tamamında dağılımlar arasındaki ilişki benzerlik göstermektedir. Buna göre Ağrı, Çorum, Muş ve Tokat dışındaki illerde farklı düzeyde de olsa vergi tahakkuk ve tahsil miktarları yüksektir. Ancak bu dört il de dahil olacak şekilde 18 ilin tamamında tahakkuk eden verginin önemli bir kısmı tahsil edilmektedir. Vergi tahsilat tahakkuk oranındaki yüksekliğe rağmen, farklı düzeylerde de olsa her bir ilin gelir ve nüfus düzeylerinin tah-

sil edilen vergi düzeyine göre yüksek olması nedeniyle toplam vergi yükü bu illerin tamamında düşük düzeydedir. Bu illerde tahsilat tahakkuk oranındaki yüksekliğin nedeni vergi harcamalarının azlığı (muafiyet ve istisna), uzlaşma ve af müessesinden yararlanma düzeyinin düşüklüğü gibi doğrudan idareden kaynaklanan faktörler olabileceği gibi vergi uyum düzeyinin yüksekliği de olabilir. Bununla birlikte tahsilat tahakkuk oranının da yüksek olmasından hareketle, bu illerde diğer kategorilerdeki illere göre vergi uyum düzeyinin daha yüksek olduğu söylenebilir.

İkinci kategoride (açık renk) yer alan illerde, vergi tahsilat tahakkuk oranı yüksekken vergi yükünün yüksek olma nedeni, tahakkuk eden verginin önemli kısmının tahsil edilmesine rağmen, her bir ilin gelir ve nüfus düzeylerinin tahsil edilen vergi düzeyine göre düşük olmasıdır. Buna göre bu kategoride yer alan 23 ilden 16 tanesinde gelir ve nüfus düzeyleri halihazırda düşükken; Kocaeli, Hatay, Mersin, Isparta, Çanakkale, Edirne ve Zonguldak'ta gelir ve nüfus düzeyleri yüksek olmasına rağmen, söz konusu yükseklik vergi tahsilat tahakkuk oranlarına göre düşük kalmaktadır. Bu illerde tahsilat tahakkuk oranındaki yüksekliğin nedeni vergi harcamalarından faydalananların azlığı (muafiyet ve istisna), uzlaşma ve af müessesinden yararlanma düzeyinin düşüklüğü gibi doğrudan idareden kaynaklanan faktörler olabileceği gibi vergi uyum düzeyinin yüksekliği de olabilir. Bununla birlikte vergi yükündeki yüksekliğe rağmen tahsilat tahakkuk oranının da yüksek olmasından hareketle, bu illerde vergi uyum düzeyinin yüksek olduğu söylenebilir.

Üçüncü kategoride (koyu renk) yer alan illerde, vergi tahsilat tahakkuk oranı düşükken vergi yükünün de düşük olma nedeni, tahakkuk eden verginin önemli kısmı tahsil edilemezken, her bir

ilin gelir ve nüfus düzeylerinin tahsil edilen vergi düzeyine göre yüksek olmasıdır. Bu kategoride yer alan 22 ilin 18 tanesinde gelir ve nüfus düzeyleri yüksekken; Osmaniye, Yozgat, Sivas ve Hakkari'de gelir ve nüfus düzeyleri düşük olmasına rağmen, söz konusu düzeyler vergi tahsilat tahakkuk oranlarına göre yüksek kalmaktadır. Bu illerde tahsilat tahakkuk oranındaki düşüklüğün nedeni vergi harcamalarının yüksekliği (muafiyet ve istisna), uzlaşma ve af müessesinden yararlanma düzeyinin yüksekliği gibi doğrudan idareden kaynaklanan faktörler olabileceği gibi vergi uyum düzeyinin düşüklüğü de olabilir. Bu kategoride yer alan 22 il, Doğan (2018) tarafından bölgesel teşviklere yönelik yapılan çalışma kapsamında ulaşılan bulgulardan hareketle değerlendirildiğinde ise 15 tanesinde (Adana, Adıyaman, Afyonkarahisar, Antalya, Aydın, Batman, Denizli, Diyarbakır, Gaziantep, Konya, Kütahya, Manisa, Mardin, Muğla, Sakarya) teşvik miktarının yüksek olduğu, geri kalan 7 tanesinde (Erzurum, Hakkari, Ordu, Osmaniye, Sivas, Van, Yozgat) ise teşvik miktarının düşük olduğu sonucuna ulaşılmaktadır⁶¹. Buradan hareketle de 15 il için vergi uyumuna ilişkin kesin bir yargıya ulaşılamazken, 7 ilin ise vergi uyum düzeyinin düşük olduğu söylenebilir.

Dördüncü kategoride (en koyu renk) yer alan illerde, vergi tahsilat tahakkuk oranı düşükken vergi yükünün yüksek olma nedeni, tahakkuk eden verginin önemli kısmı tahsil edilemezken, her bir ilin gelir ve nüfus düzeyleri de tahsil edilen vergi düzeyine göre düşüktür. Bu kategoride yer alan 18 ilin 16 tanesinde gelir ve nüfus düzeyleri düşükken; Kırıkkale ve Tekirdağ'da gelir ve nüfus düzeyleri yüksek olmasına rağmen, söz konusu düzeyler vergi tahsilat tahakkuk oranlarına göre düşük kalmaktadır. Bu illerde tahsilat tahakkuk

⁶¹ Esra DOĞAN. "Bölgesel Nitelikli Yatırım Teşviklerine Yönelik Temel Mantık ve Mekansal Otokorelasyon Yöntemi ile Bir Değerlendirme". Maliye Araştırmaları Dergisi 4. Sayı 3. 2018. s.141-158.

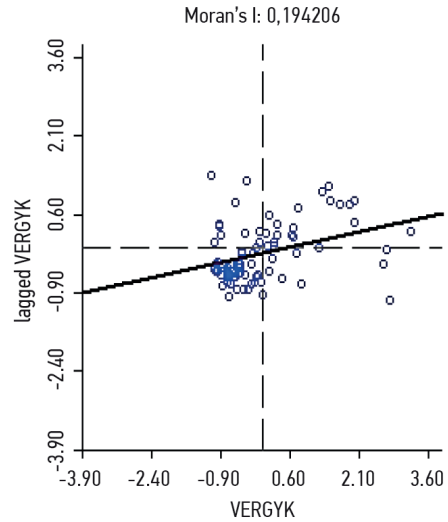
oranındaki düşüklüğün nedeni vergi harcamalarının yüksekliği (muafiyet ve istisna), ulaşma ve af müessesinden yararlanma düzeyinin yüksekliği gibi doğrudan idareden kaynaklanan faktörler olabileceği gibi vergi uyum düzeyinin düşüklüğü de olabilir. Bu kategoride yer alan 18 il, Doğan (2018) tarafından bölgesel teşvikler yapılan çalışma kapsamında ulaşılan bulgulardan hareketle değerlendirildiğinde ise 7 tanesinde (Bilecik, Bolu, Düzce, Karaman, Kırklareli, Şanlıurfa, Tekirdağ) teşvik miktarının yüksek olduğu, geri kalan 11 tanesinde (Amasya, Burdur, Iğdır, Kırıkkale, Kilis, Nevşehir, Niğde, Siirt, Tunceli, Uşak, Yalova) ise teşvik miktarının düşük olduğu sonucuna ulaşılmaktadır⁶². Buradan hareketle de 7 il için vergi uyumuna ilişkin kesin bir yargıya ulaşılamazken, 11 ilin tamamında vergi uyum düzeyinin düşük olduğu söylenebilir.

Bu çerçevede Şekil 8 kapsamında yapılan kategorizasyon ile vergi tahakkuk (Şekil 1), tahsilat (Şekil 2) miktarları ile tahsilat tahakkuk oranları (Şekil 5) ve vergi yükü (Şekil 7) arasındaki ilişki 81 il bazında karşılaştırmalı olarak ortaya koyulmaktadır. Birinci ve ikinci kategoride yer alan 41 ilde vergi tahsilat tahakkuk oranının yüksekliği tahakkuk ve tahsilat miktarları hangi düzeyde olursa olsun tahakkuk eden verginin önemli kısmının tahsil edildiği, dolayısıyla da vergi uyum düzeyinin yüksek olduğu illerdir. Üçüncü ve dördüncü kategoride yer alan 40 ilden teşvik miktarının düşük olduğu 18 tanesinde ise tahakkuk eden verginin tahsil edilen kısmının düşük olmasına bağlı olarak vergi uyum düzeyinin düşük olduğu yargısına ulaşılabılırken, 22 tanesinde kesin yargıya ulaşılamamaktadır. Ayrıca vergi tahakkuk ve tahsilat miktarları ve tahsilat tahakkuk oranları farklılık göstermekle birlikte, birinci ve üçüncü kategoride yer alan 40 ilde toplam vergi yükü düşükken, ikinci ve dördüncü kategoride yer alan

41 ilde toplam vergi yükü yüksektir. Toplam vergi yükü yüksekliği ise vergiye uyumun değil; tahsil edilen verginin diğer kategorideki illere göre daha düşük düzeydeki gelir ve nüfus düzeyi ile karşılanmasından kaynaklanmaktadır.

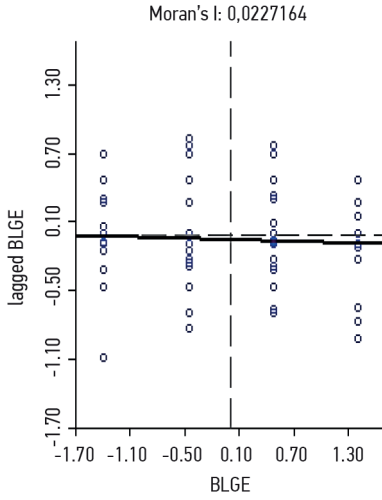
Diğer taraftan gerek toplam vergi yükünün gerekse vergi tahsilat tahakkuk oranı da göz önünde bulundurularak yapılan kategorizasyonda her bir ilin dağılımı ile komşu oldukları illerin dağılımları arasındaki ilişki ele alındığında diğer dağılım ilişkilerindekine benzer sonuca ulaşılmaktadır. Bu sonucu ortaya koyan iller arası mekânsal otokorelasyon düzeyleri aşağıda yer alan saçılma grafikleri aracılığıyla incelenmektedir.

Şekil 9: Toplam Vergi Yükünün Saçılma Grafiği



⁶² Esra DOĞAN. *a.g.m.* s.141-158.

Şekil 10: Kategorizasyonun Saçılma Grafiği



Global mekânsal otokorelasyon düzeylerinin sırasıyla 0,194206 ve -0,0227164 olduğu görülmekte olup, her iki değer de sıfıra oldukça yakındır. Buna göre dağılımlarda aynı grupta yer alan illerin yoğunlaştığı bölgeler olsa da, iller komşu illeri ile aynı dağılım düzeyinde yer almamaktadır. Buradan hareketle de toplam vergi yükünün ve illerin kategorik dağılımında komşu iller arası benzerlik bulunmadığı söylenebilir.

DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

OECD tarafından kabul edilen dolayısıyla da genel geçer nitelikli kabul edilen bir anlam içeriğine sahip olan vergi uyumu, temelde mükellef ile idare arasındaki ilişkinin dışı vurumunu ortaya koyan olgusal bir bağlama sahiptir. Mükellef ile idare arasındaki bu ilişkinin temel belirleyeni niteliğinde olan ve literatürde demografik, ekonomik, siyasi, idari, psikolojik, ahlaki olarak kategorize edilen faktörlerin tamamı ile doğrudan ya da dolaylı ilişkisi olan kavramsal çerçeve ise vergi yükü aracılığıyla tanımlanan bir içeriğe sahiptir. Vergi uyumu ile vergi yükü arasındaki ilişki ise vergi yükünün vergi uyumunu belirleyen bir faktör olarak halihazırdaki kabulüne dayanmaktadır.

Bu çalışma kapsamında ise vergi yükünün vergi uyumunun belirleyici faktörü olup olmadığı şeklinde vergi yükü ile vergi uyumu arasındaki nedensellik ilişkisine yönelik bir incelemenin ötesinde, vergi yükü ile vergi uyumu düzeylerinin Türkiye'deki 81 il bazında karşılaştırmalı dağılımı ele alınmaktadır. Bu doğrultuda, vergi tahsilat tahakkuk oranı vergi uyum düzeyinin göstergesi olarak kullanılmıştır. Bu bağlamda vergi tahsilat tahakkuk oranının yüksek olduğu illerde vergi uyum düzeyinin de yüksek olduğu şeklinde bir sonuca ulaşılrken, vergi tahsilat ve tahakkuk oranının düşük olduğu yerlerde muafiyet ve istisnalar ile vergi af ve uzlaşmalarının da olası etkileri göz önünde bulundurularak vergi uyumuna ilişkin kesin bir yargıya ulaşılabilmesi mümkün olmamaktadır. Yapılan ampirik inceleme ile de bu durumun Türkiye'nin yoğun olarak güneyinde (doğusu ve batısı dahil olacak şekilde) yer alan illerde ortaya çıktığı bulgusuna ulaşılmaktadır. Bununla birlikte ulaşılan bulgular, çalışmanın vergi tahsilat tahakkuk oranı ile vergi yükünün dağılımının incelenmesine yönelik amacı doğrultusunda ele alındığında ise dağılımların paralel olmadığı görülmektedir. Her ne kadar vergi yükünün yüksek (düşük) olduğu yerlerde vergi tahsilat tahakkuk oranının da yüksek (düşük) olması şeklinde genel nitelikli bir beklenti olsa da, bu beklenti 81 ilin 45 tanesinde karşılanırken, 36 tanesinde karşılanamamakta hatta tam tersi bir durumla karşılaşılmaktadır. Nitekim vergi tahsilat tahakkuk oranı ile vergi yükünün dağılımları, Türkiye geneli için farklılaşmakla birlikte iller düzeyinde ortaya çıkan bu farklılaşma, komşu iller arası homojen bir yapı oluşturulmasına dahi imkan vermeyecek ölçüdedir.

Bu çerçevede vergi tahsilat tahakkuk oranı aracılığıyla vergi uyumu ile vergi yükü dağılımının Türkiye'deki 81 il ölçeğinde ampirik olarak incelendiği bu çalışma ile iki politika önerisinde bulunulabilir. İlk olarak vergi uyumunun sağlanmasına yönelik uygulamalarda, vergi yükünün

doğrudan doğruya ilişkili olduğu mükellefin gelir düzeyi ve idari kaynaklı faktörler gibi unsurların yanı sıra, literatürde sınıflandırılan faktörlerin eşanlı olarak mükellef üzerinde etkili olabileceğinin göz ardı edilmemesi gereklidir. İkinci olarak ise vergi politikalarının uygulanma aşamasında ülke geneli ya da bölgesel nitelikli uygulamalar yerine il bazlı farklılaşmalara imkan verecek şekilde spesifik uygulamalar belirlenmelidir. Buna yönelik olarak da özellikle vergi uzlaşma ve afları ile her ne kadar maliye politikası aracı olarak makro nitelikli bir bağlama sahip olsa da vergisel teşviklerin uygulanmasında il bazlı farklılaşmaya gidilebileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ALLERS, M. and HAAN, de J., STERKS, C. (2001). "Partisan Influence on the Local Tax Burden in the Netherlands". Public Choice. No 106.
- ALLINGHAM, G.M. and SANDMO, A. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis". Journal of Public Economics. No 1.
- ALM, J., BAHL, R., MURRAY, N.M. (1990). "Tax Structure and Tax Compliance". The Review of Economics and Statistics 72. No 4.
- ALM, J. ve TORGLER, B. (2011). "Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality". Journal of Business Ethics. No 101.
- ANDERONI, J., ERARD, B., FEINSTEIN, J. (1998). "Tax Compliance". Journal of Economic Literature 36.
- ANSELIN, L. (1992). Santa Barbara CA: National Center for Geographic Information and Analysis. University of California.
- ANSELIN, L. (1998). "Interactive Techniques and Exploratory Spatial Data Analysis". Geographical Information Systems: Principles, Techniques, Management and Applications. Ed.: Longley, P.A.; Goodchild, M.F.; Maguire, D.J.; Wind, D.W. Wiley. New York. 1998.
- ANSELIN, L. (2013). *Spatial Econometrics: Methods and Models*. Springer Science & Business Media.
- ATÇEKEN, D.F., ALTUNDEMİR, E.M., TURAN, H.A. (2018). "Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği". Maliye Araştırmaları Dergisi 4, Sayı 1.
- AY, A., SUGÖZÜ, İ.H., ERDOĞAN, S. (2014). "Türkiye'de Vergi Yükünün, Enflasyonun ve Vergi Affı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama (1985-2012)". Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi, Dr. Mehmet Yıldız Özel Sayısı.
- BATRANCEA L.M., NICHITA R.A., BATRANCEA I. (2012). "Understanding The Determinants of Tax Compliance Behavior as a Prerequisite For Increasing Public Levies". The USV Annals of Economics and Public Administration 12. No. 15.
- BECKER, G.S. (1968). "Crime and Punishment – An Economic Approach". The Journal of Political Economy 76.
- BERKSOY, T. ve DEMİR, İ. (2004). "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler". 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Kitabı, 10-14 Mayıs 2004.
- ÇELİKAY, F. (2017). "Milli Gelirin Vergi Yükü Üzerindeki Etkileri: ARDL Sınır Testi Yaklaşımı ile Türkiye Üzerine Bir İnceleme (1924-2014)". Sosyoekonomi 25. Sayı 32.
- ÇELİKKAYA, A. ve GÜRBÜZ, H. (2008). "Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi". Sosyoekonomi 8. Sayı 8.
- ÇETİN, G. (2007). "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi". Yönetim ve Ekonomi 14. Sayı 2.
- ÇİMEN, G. (2017). "E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma". International Journal of Public Finance 2. Sayı 1.

- DOĞAN, E. (2018). "Bölgesel Nitelikli Yatırım Teşviklerine Yönelik Temel Mantık ve Mekansal Otokorelasyon Yöntemi ile Bir Değerlendirme". Maliye Araştırmaları Dergisi 4. Sayı 3.
- EATON, G.M. (1937). "Organizations for Compliance with Taxing Statutes". Tax Mag, No 15.
- EDİZDOĞAN N., ÇETİNKAYA Ö., GÜMÜŞ E. (2017). Kamu Maliyesi. Ekin Yayınevi. Bursa.
- EKİCİ, S.M. (2009). "Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler". Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi 8. Sayı 30.
- GARDNER, D.W., (1960). "Farm Income Tax Compliance". Journal of Farm Economics 42. No 3.
- GODWIN, M. (1978). "Compliance Costs-The Cost of Paying Tax". Omega 6. No 5.
- GRIFFITH, A.D. and LAYNE, J.L. (1999). A Casebook for Spatial Statistical Data Analysis: A Compilation of Analyses of Different Thematic Data Sets. Oxford University Press.
- GROVES, M.H. (1958). "Empirical Studies of Income-Tax Compliance". National Tax Journal 11. No 4.
- HERRERA G., MUR J., AND RUIZ M.. "Selecting the Most Adequate Spatial Weighting Matrix: A Study on Criteria." (https://mpra.ub.uni-muenchen.de/73700/1/MPRA_paper_73700.pdf). Erişim tarihi: 7 Aralık 2020.
- İLHAN, G. (2007). "Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler". Akademik Bakış. Sayı 12.
- İPEK, S. ve KAYNAR, İ. (2009). "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları". Maliye Dergisi. Sayı 157.
- KARAYILMAZLAR, E. ve GÖDE, B. (2017). "Vergi Yükünün Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi". Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi 10. Sayı 4.
- KILIÇ, S. ve AYTAÇ, D. (2019). "Gönüllü Vergi Uyumunu Etkileyen Bir Faktör Olarak Etnosentrizm". Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi 54. Sayı 3.
- KIRCHLER, E., HOELZL, E., WAHL, I. (2008). "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework". Journal of Economic Psychology. No 29.
- KUTBAY, H. (2020). "Vergi Yükünün Kayıtdışı Ekonomiye Etkisi: Yükselen Piyasa Ekonomileri İçin Panel Veri Analiz". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi 23. Sayı 1.
- MANGIR, F. ve ERTUĞRUL, H.M. (2012). "Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1988-2011 Türkiye Örneği". Maliye Dergisi. Sayı 162.
- MARTIN, W.J., (1944). "Costs of Tax Administration: Expenses of Compliance". The Bulletin of the National Tax Association 29. No 6.
- OECD Glossary of Tax Terms, (<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>).
- ORGAN, İ. ve ERGEN, E. (2017). "Türkiye'de Vergi Yükünün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Bir Çalışma". Pamukkale Üniversitesi SBE Dergisi. Sayı 27.
- OSTER, V.C. and LYNN, D.A. (1955). "Compliance Costs and the Ohio Axle Mile Tax: A Case Study". National Tax Journal 8. No 2.
- ÖCAL, N. ve YILDIRIM J. (2008). "Employment Performance of Turkish Provinces: A Spatial Data Analysis.". İktisat İşletme ve Finans 23. Sayı: 266.
- ÖMÜR, Ö.M. ve BELLİKLİ, U. (2019). "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Sosyal Faktörlerin Vergi Tahsilat Oranları ile İlişkisi: Doğu Karadeniz Bölgesindeki Seçilmiş İllerde Bir Araştırma". CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi 17. Sayı 2.

- ÖZKAN, E. (2017). “Vergilerin Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Mükelleflerin Tepkileri”. E-yaklaşım. Sayı 295.
- REINGANUM, F.J. and WILDE, L.L. (1986). “Equilibrium Verification and Reporting Policies in a Model of Tax Compliance”. International Economic Review 27. No 3.
- SARAÇ, B.T. (2015). “Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği”. Maliye Dergisi. Sayı 169.
- SARI, B. ve GENÇEL, U. (2016). “Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyum ve Vergi Bilinci: Malatya Merkez İlçe Örneği”. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi 8. Sayı 1.
- SEZGİN, Ş. ve SEZGİN, S. (2019). “Türkiye’de Vergi Tahsilat Oranları ve Siyasi Davranış”. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi 6. Sayı 5.
- SVANOE, H. T. (1944). “Cost to Life Insurance Companies of Tax Compliance in Information at the Source”. Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association 37.
- ŞEN, H. ve SAĞBAŞ, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Barış Arıkan Yayınları. Ankara.
- TC KALKINMA BAKANLIĞI. (2013). “Onuncu Kalkınma Planı 2014 – 2018”. (<https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/Onuncu-Kalk%C4%B1nma-Plan%C4%B1-2014-2018.pdf>). Erişim tarihi: 09 Aralık 2020.
- TC KALKINMA BAKANLIĞI. (2014). “Onuncu Kalkınma Planı 2014 – 2018: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”. (https://sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf). Erişim tarihi: 09 Aralık 2020.
- TEKBAŞ, A. ve DÖKMEN, G. (2007). “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”. Maliye Dergisi. Sayı 153.
- TEKİN, A., TUNCER, G., SAĞDIÇ, N.E. (2013). “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”. Sakarya İktisat Dergisi 2. Sayı 2.
- TEYYARE, E. ve KUMBAŞLI, E. (2016). “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü”. AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 16. Sayı 4.
- UYANIK, A. (2019). “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”. Maliye Dergisi. Sayı 117.
- ÜNLÜKAPLAN, İ. ve ARISOY İ. (2011). “Vergi Yüğü ve Yapısı ile İktisadi Büyüme Arasındaki Dinamik Etkileşimler Üzerine Uygulamalı Bir Analiz”. ODTÜ Gelişme Dergisi, Sayı 38.
- YURDADOĞ, V., GÖKBUNAR, R. TUNÇAY, B. (2016). “Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış”. Yönetim ve Ekonomi 23. Sayı 3.